



Apelação Cível/Reexame Necessário - Turma Espec. II - Tributário  
Nº CNJ : 0116641-43.2016.4.02.5101 (2016.51.01.116641-6)  
RELATOR : Desembargador(a) Federal THEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO  
APELANTE : UNIAO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : Procurador da Fazenda Nacional  
APELADO : IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A  
ADVOGADO : RJ119910 - RAFAEL BARROSO FONTELLES  
ORIGEM : 11ª Vara Federal de Execução Fiscal do Rio de Janeiro  
(01166414320164025101)

### EMENTA

REMESSA NECESSÁRIA E RECURSO DE APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA DE CRÉDITOS DECORRENTES DO CREDITO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 33/1999. ART. 11 DA LEI Nº 9.779/1999.

1. A Lei nº 9.779/1999, em seu art. 11, permite a compensação de crédito de IPI relativamente aos produtos que, na saída, são isentos ou tributados à alíquota zero. Assim, por se tratar de um benefício fiscal, impõe-se adotar o método literal de interpretação, por força do art. 111 do CTN. Nesses termos, a IN-SRF nº 33/1999, que estende o benefício fiscal de compensação do IPI aos produtos imunes, viola o princípio da legalidade. Precedente citado: AgRg no AgRg no AREsp 230906 (Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe de 26/03/2015).

2. Inexiste ilegalidade na decisão administrativa que não homologou o pedido de compensação tributária sob o fundamento de que seria ilegal a compensação de créditos de IPI relativos a produtos imunes, porque permitido tão somente em relação aos produtos isentos e tributados à alíquota zero, nos exatos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/1999.

3. Benefícios fiscais somente podem ser estabelecidos e concedidos por lei formal, nos termos do § 6º do art. 150 da Constituição Federal e do art. 97, VI, do CTN. Portanto, não se mostra juridicamente válida a invocação de uma norma complementar (decisão administrativa com eficácia normativa, p. ex.) ou de qualquer outra legislação tributária infralegal para se postular a desconstituição de decisão administrativa que indefere pedido de um benefício fiscal não previsto em lei.

4. Com base no art. 85, §§ 3º e 8º, do CPC, a Apelada deve pagar honorários advocatícios, fixados em R\$ 50.000,00.

5. **Providos a remessa necessária e o recurso de apelação interposto pela UNIÃO.**

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a Terceira Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, **dar provimento à remessa necessária e ao recurso de apelação interposto pela UNIÃO**, nos termos do voto do Relator, com a ressalva de entendimento do Desembargador Federal Marcus Abraham que aplicava quanto aos honorários de sucumbência o art. 85, parágrafos 3º e 5º, do CPC, em seus patamares mínimos.

**THEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO**  
RELATOR



Apelação Cível/Reexame Necessário - Turma Espec. II - Tributário  
Nº CNJ : 0116641-43.2016.4.02.5101 (2016.51.01.116641-6)  
RELATOR : Desembargador(a) Federal THEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO  
APELANTE : UNIAO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : Procurador da Fazenda Nacional  
APELADO : IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A  
ADVOGADO : RJ119910 - RAFAEL BARROSO FONTELLES  
ORIGEM : 11ª Vara Federal de Execução Fiscal do Rio de Janeiro  
(01166414320164025101)

### RELATÓRIO

Cuida-se de remessa necessária e de recurso de apelação interposto pela UNIÃO **contra sentença que julgou procedentes os embargos à execução fiscal** opostos por IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A, para declarar a extinção, pela compensação tributária, do crédito tributário de que trata o Processo Administrativo nº 10768.012108/2001-16, anulando inclusive a CDA nº 70.6.16.017362-49.

Na sentença, o caso ficou sintetizado nestes termos:

Como causa de pedir alegou, em suma, ser indevida a cobrança da inscrição de nº 70 6 16 017362-49, por se tratar de crédito cuja compensação foi realizada na esfera administrativa. Sustentou que a compensação foi homologada pelos Auditores Fiscais da Receita Federal; que a compensação decorreu das orientações obtidas por intermédio da Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT Nº. 248, de 17/10/2000, de modo que não poderia a Administração Fiscal modificar entendimento em desfavor do Embargante ante a proteção da confiança legítima do contribuinte nos atos administrativos; que houve interpretação restritiva aplicada pelas autoridades fazendárias à Instrução Normativa nº 33/1999 e afronta ao princípio da hierarquia das normas; e, ainda, que a vedação ao aproveitamento de créditos do IPI em relação às aquisições de insumos aplicados em produtos classificados na TIPI como NT é cabível tão somente nos casos de não incidência em sentido estrito, onde, por óbvio, não há processo de industrialização.

Ao julgar o caso, o juízo a quo consignou que a Embargante afirma a extinção do crédito exigido na execução fiscal subjacente por força da compensação tributária, devidamente homologada, e respaldada em orientação prestada pelo próprio Fisco. Salientou-se, na sentença, que, diante do fato de a contribuinte ter se conduzido de acordo com a orientação da Administração fiscal, deve ser prestigiada a boa-fé objetiva. Assim, esclareceu que "a proteção à confiança legítima é uma vertente subjetiva do princípio da segurança jurídica, o qual visa resguardar a estabilidade dos atos e relações jurídicas, obstando que circunstâncias supervenientes venham interferir ou promover decesso nos efeitos que já tenham sido consolidados. Nessa perspectiva, o processo de consulta tributária é um exemplo de concretização da referida proteção, uma vez que conta com disposições que visam forrar o contribuinte de qualquer exação ou sanção enquanto aguarda a manifestação do Fisco ou quando tenha agido segundo as orientações deste". Consignou, com efeito, que a contribuinte formalizou procedimento de consulta sobre a possibilidade de se valer de créditos de IPI incidentes sobre insumos utilizados na produção de derivados de petróleo, produtos imunes ao IPI, e obteve resposta afirmativa. Conduto, quando da análise da declaração de compensação, o Fisco assim ponderou: "Logo, como podemos comprovar na análise do texto acima, a sua



conclusão foi no sentido de que o direito ao crédito do IPI incidente sobre os insumos foi deferido de forma genérica às empresas que fabricam produtos imunes, não entrando na análise, entretanto, se os produtos da consulente eram imunes ou não. Ou seja, as explicações do referido parecer partiram do pressupostos que a informação da interessada, quanto à imunidade de seus produtos, estava correta". Ocorre que o Fisco concluiu que os produtos comercializados pela Embargante não seriam objeto de imunidade. Assim, o indeferimento (não homologação) da declaração de compensação teve como base o entendimento segundo a consulta formalizada pela contribuinte versou sobre produtos imunes e, por isso, não seria aplicada ao caso porque os produtos fabricados pela Embargante (Consulente) não estariam abarcados pela imunidade, mas sim apenas pela "não tributação pelo IPI"; e produtos "não tributáveis" não autorizam o creditamento pretendido pela contribuinte.

Assim, o juízo sentenciante esclareceu que, "para a DERAT/RJO, que examinou o pedido de homologação da compensação, o aspecto fático-jurídico obstativo da subsunção da compensação aos termos da consulta respondida pela Administração Fiscal (Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT Nº. 248/2000) consistiu em, no entendimento do referido órgão, a Embargante não fabricar produtos sujeitos à imunidade constitucional. Desta feita, autorizada resta a conclusão no sentido de que, se os óleos lubrificantes fabricados pela Embargante fossem considerados pela Administração Fiscal (DERAT/RJO) destinatários da imunidade constitucional, possível seria o creditamento do IPI incidente sobre os insumos, posto que tal situação estaria amparada pela resposta à consulta formulada (fls. 94/98)".

Ressaltou-se, nada obstante, que ao o recurso administrativo, a Terceira Turma de Julgamento concluiu que tais produtos estão tocados pela imunidade, com a seguinte afirmação: "*óleos lubrificantes — os quais na análise a seguir, serão considerados submetidos à imunidade tributária*". Por outro lado, a citada Turma de Julgamento concluiu que, para a solução do caso, seria irrelevante o enquadramento dos produtos fabricados pela Embargante como destinatários da imunidade prevista no art. 155, § 3º da Constituição da República.

Assim, ficou colocado na sentença o entendimento de que a conclusão do órgão administrativo de julgamento, por ser mais restritiva, conflita com aquela exposta pelo órgão que dirimiu a consulta, bem como, colide com a interpretação da que a DERAT/RJO atribuiu à Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT Nº. 248/2000, uma vez que a aludida Delegacia concluiu que para o aproveitamento dos créditos seria primacial que o produto fosse objeto da imunidade tributária prevista no artigo 155, § 3º do CTN. Sobre essa questão, ressaltou, com efeito, que "a resposta à consulta, de forma clara, afirma que, a partir dos referenciais normativos que regem o tema, dentre eles a IN nº 33/1999, haveria uma autorização genérica de creditamento de IPI incidentes sobre insumos destinados à produção de produtos imunes, não fazendo qualquer ressalva quanto ao destino dos produtos produzidos pela Embargante, ou seja, se objeto de comércio interno ou de exportação". Acentuou-se, também, que não cabe aqui tecer considerações sobre qual das interpretações seria mais consentânea com o ordenamento jurídico, pois esta não seria o ponto central. A questão de relevo consiste no exame da possibilidade de retroatividade de posterior orientação adotada pelo Fisco em desfavor do contribuinte.

Para o juízo sentenciante, com efeito, a aplicação retroativa de nova interpretação é expressamente vedada pelo art. 48, § 12, da Lei nº 9.430/1996. E concluiu: "Em suma, se o comportamento adotado pelo contribuinte se deu com fundamento em interpretação chancelada pela Administração Tributária em procedimento regular (o que se presume, uma vez que, em



momento algum foi suscitado qualquer vício no processo de consulta), tal comportamento não poderá vir a ser objeto de senão decorrente de eventual alteração do entendimento administrativo. Desta feita, resta evidenciado que a Embargante, com fundamento em pedido de ressarcimento formalmente hígido e escorada em orientação advinda do Fisco, constante da Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT Nº. 248/2000, procedeu, de modo regular, à compensação de créditos de sua titularidade. Portanto, a Administração Tributária agiu de forma contrária ao ordenamento jurídico, ao se valer de entendimento superveniente, diverso daquele externado na consulta, para glosar o encontro de contas efetuado pela Embargante, circunstância que implica no reconhecimento da nulidade da decisão que não homologou a compensação e, por derivação, comina com invalidade o crédito apurado a partir da referida negativa”.

Em recurso de apelação, a UNIÃO aduz que a Terceira Turma Especializada desta Corte Regional, na AC 0005676-66.2014.4.02.5101, refutou todos os argumentos apresentados pela ora Apelada, relativo ao pedido de reconhecimento judicial do direito ao creditamento de IPI incidentes sobre insumos e materiais intermediários destinados à fabricação de produtos imunes. Assevera, com efeito, que, da *ratio decidendi* exposta no citado aresto, “extrai-se a conclusão sobre a natureza de benefício fiscal do creditamento do IPI na hipótese dos autos, com base na jurisprudência dos tribunais superiores, bem como da impossibilidade da extensão aos produtos imunes e, ainda, a inexistência de efeitos vinculativos em razão da solução de consulta, tal como pretendido pela IPIRANGA”. Acrescenta o argumento de que o debate sobre o alcance do art. 11 da Lei nº 9.779/1999 encontra-se superado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, cujo entendimento está assentado na posição segundo a qual em respeito ao princípio da legalidade estrita e da norma constante do art. 111 do CTN, somente são passíveis de compensação de IPI, nos termos do citado art. 11 da Lei nº 9.779/1999, os produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, o que afasta a extensão do benefício aos produtos imunes.

Segundo a Apelante, o art. 46 do Decreto nº 70.235/1973 menciona que a consulta deve referir-se à dúvida tributária relativa a fato determinado (“O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado”). Portanto, em primeiro lugar, a consulta da IPIRANGA foi formulada por hipótese ou de forma genérica, sem vinculação a um determinado fato determinado ou indicação de todas as suas características. Com base principalmente nesses argumentos, postula pela reforma da sentença com a declaração de improcedência da pretensão deduzida na petição inicial”.

Em contrarrazões, a Apelante defende os fundamentos expostos na sentença para requerer o desprovemento do apelo.

É o relatório.

**THEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO**  
RELATOR



Apelação Cível/Reexame Necessário - Turma Espec. II - Tributário  
Nº CNJ : 0116641-43.2016.4.02.5101 (2016.51.01.116641-6)  
RELATOR : Desembargador(a) Federal THEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO  
APELANTE : UNIAO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : Procurador da Fazenda Nacional  
APELADO : IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A  
ADVOGADO : RJ119910 - RAFAEL BARROSO FONTELLES  
ORIGEM : 11ª Vara Federal de Execução Fiscal do Rio de Janeiro  
(01166414320164025101)

### **VOTO**

Presentes os requisitos de admissibilidade. Conheço do recurso de apelação.

#### **1. O caso**

Nesta ação antiexacional (embargos à execução fiscal), a Demandante aduziu na petição inicial ser empresa dedicada à industrializado e comercialização de diversos produtos, dentre os quais combustíveis e derivados de petróleo, que seriam imunes da tributação do IPI, por força do art. 155, § 3º, da Constituição Federal. Pontua que o Processo Administrativo nº 15374.002055.2005-04, vinculado ao PAF nº 10768.012108/2001-16, que deu origem à inscrição em dívida ativa nº 70.6.16.017362-49, refere-se a débito de COFINS, que já teria sido extinto pela apresentação de *Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação – PER/DCOMP*, que teve como fundamento o art. 11 a Lei nº 9.779/1999, tratando-se de créditos de IPI provenientes da aquisição dos insumos na fabricação de produtos imunes (óleos lubrificantes), correspondentes ao período compreendido entre 07/2001 e 09/2001, no valor de R\$ 866.771,97.

A base do argumentos defendido pela Embargante — e acolhido pela sentença apelada — está apoiada na afirmação de que, antes mesmo de ser realizada a declaração de compensação de dos créditos escriturais de IPI com o débito de COFINS, foi formulado consulta junto ao Fisco (Processo de Consulta nº 13710.001070/99-70, perante a Delegacia da Receita Federal da 7ª Região, buscando-se orientação sobre a viabilidade do aproveitamento dos créditos de IPI provenientes de aquisição de insumos tributados (matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagens), aplicados em seus produtos cuja saída é imune. O resultado da consulta foi favorável ao aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos tributados, conforme o art. 11 da Lei nº 9.779/1999, originando-se, assim, a Solução de Consulta nº SRRF/7ª RF/DISIT nº 248, de 17/10/2000. Assim, a argumentou-se que, nos termos do art. 48, § 12, da Lei nº 9.430/1996, após a obtenção de declaração favorável em processo de consulta, o contribuinte estará protegido de qualquer mudança de entendimento das autoridades fiscais até o momento em que seja cientificado sobre a revogação da consulta. Ressaltou que, nada obstante, muito embora não tenha sido notificada da revogação da Solução de Consulta SRRF/7ª RF/ DISIT nº. 248/2000, em 29/12/2005, foi proferido Despacho Decisório pela Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária – DERAT-RJO, nos autos do processo administrativo nº 15374.002055.2005-04, vinculado ao PAF nº 10768.012108/2001-16, indeferindo o pedido de ressarcimento, não homologando, assim, a compensação tributária requerida, de acordo com o Parecer da Divisão de Orientação e Análise Tributária (DIORT-EQTDI) do Rio de Janeiro, por entender que os produtos industrializados pela Embargante não dão direito ao aproveitamento de crédito de IPI. Essa decisão foi confirmada



pela Delegacia Regional de Julgamentos, ao decidir sobre a manifestação de inconformidade, e também pela Segunda Câmara do antigo Conselho de Contribuinte.

Defende a posição segundo a qual, em atenção ao entendimento declarado pela própria Receita Federal do Brasil **em sede de procedimento de solução de consulta**, apresentou, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, pedido de compensação tributária de créditos decorrentes do creditamento dos valores de IPI relativos à entrada de produtos, matérias-primas e insumos empregados na fabricação de produtos **imunes**.

Assevera que, à época, vale dizer, em outubro de 2001 (quando foi formalizada a DCOMP, f. 88), a legislação aplicável permitia a interpretação no sentido da possibilidade da utilização desses créditos, conforme o texto do art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e a previsão do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33 de 1999. Ressalta que, com suporte no creditamento realizado, procedeu ao pedido de compensação tributária de seus créditos de IPI com débitos de COFINS, que lhe foi negado (não homologado) pela Câmara Superior de Recursos Fiscal, cuja decisão foi fundamentada principalmente na **Súmula CARF nº 20**, de 2010, que exclui a utilização de créditos de IPI relativos a produtos imunes, permitindo, apenas, em relação aos isentos e tributados à alíquota zero.

## 2. Análise do caso

A base do argumento defendido pela Demandante está escorada na principal afirmação de que a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao confirmar a decisão de não homologação de seu pedido de compensação tributária, teria afrontado o *princípio da segurança jurídica* (e os *princípios da boa-fé e da proteção da confiança*), pois se aplicaram retroativamente **nova interpretação da lei e novos critérios jurídicos**. A DCOMP fora formalizada em 2001, quando era adotada a orientação traduzida na IN-SRF nº 33/1999, mas a decisão da Câmara Superior (cf. f. 315-321) aplicou o entendimento sintetizado na Súmula CARF nº 20, de 2010, que aponta para a vedação da utilização de IPI de produtos **imunes e não tributados**, reconhecendo-se apenas a utilização dos créditos daquele imposto relativos aos produtos **isentos e tributados à alíquota zero**.

Há, também, outra linha argumentativa defendida pela Embargante, qual seja a de que, anteriormente à apresentação do pedido de compensação em tela, teria formalizado, em 2000, consulta ao Fisco sobre a interpretação do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, especificamente sobre a possibilidade do exercício de compensação dos valores de créditos de IPI relativos a produtos industrializados imunes, isentos e tributados à alíquota zero; sendo que, na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 248 de 17 de outubro de 2000, a Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal exarou sua decisão no sentido de reconhecer a viabilidade de utilização dos créditos de IPI em relação aos produtos imunes.

Esse o quadro, destaco que a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscal não afrontou o princípio da segurança jurídica, nem violou nenhum dispositivo do CTN que salvaguarda, nos processos administrativos fiscais, a boa-fé, a proteção da confiança dos administrados e o postulado do *venire contra factum proprium* (vedação do comportamento contraditório).

De saída, coloco em relevo um aspecto central para a resolução deste caso judicial: o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 declarou expressamente que seriam autorizadas a utilização e a compensação de valores de créditos de IPI referentes a produtos **isentos e tributados à alíquota zero**, na saída. Não houve, nesta previsão legal, expressa menção aos produtos imunes e classificados como "não tributados". Assim, considerando-se que os



**benefícios fiscais** devem merecer interpretação literal, por força do comando do art. 111 do CTN, **revela-se ilegal** a Instrução Normativa SRF nº 33/1999, que estendeu o benefício para os produtos imunes.

Sublinhe-se, porque importante: **o dispositivo do art. 11 da Lei nº 9.779/1999 não disciplina técnica de não cumulatividade, mas apenas prevê hipótese de desoneração fiscal.** Eis o texto do citado dispositivo legal:

Art. 11. "O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, **aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos** \_\_\_\_\_, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda".

Na análise da questão referente à Solução de Consulta nº 248/2000, evocada pela Demandante — que supostamente teria respaldado o seu pedido de compensação apresentado em 2001 —, importa afirmar categoricamente que a alteração do entendimento pela Administração fiscal (nova interpretação) não poderá implicar a modificação de uma **decisão administrativa definitiva**, proferida em favor do contribuinte ("coisa julgada administrativa"); mas, **enquanto o caso estiver pendente de julgamento nas instâncias administrativas**, o sujeito passivo poderá sofrer uma decisão desfavorável, sem que isso possa impingir de nulidade tal ato decisório.

O pedido de compensação da Contribuinte foi indeferido no despacho decisório que não homologou a DCOMP, acolhendo-se o Parecer da Divisão de Orientação e Análise Tributária. Contra a decisão da Delegacia Regional de Julgamento que indeferiu sua manifestação de inconformidade, foi interposto recurso voluntário, desprovido pela 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Contra essa decisão, o contribuinte interpôs recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Processo nº 10768.012108/2001-16, f. 315-321), que negou seguimento ao recurso ao entendimento de que a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais encontra-se em conformidade com a **Súmula CARF nº 20** ("*Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT [não tributável]*").

A Embargante defendeu a posição de que, sendo o crédito tributário de IPI foi utilizado em compensação realizada em abril de 2001, seria indevida a aplicação retroativa da Súmula 20 do CARF, ou de qualquer outro dispositivo da legislação tributária cuja vigência se deu após a prática do fato realizado pelo contribuinte. É o que resta nítido no art. 105 do Código Tributário Nacional. Isso porque, segundo sustentado na petição inicial, no momento em que formalizado o pedido de restituição/compensação, vigia a interpretação da Administração fiscal que admitia a utilização/compensação de crédito de IPI referente a insumos aplicados na fabricação de **produtos imunes**, de modo que a nova interpretação administrativa da lei não poderá ser aplicada retroativamente.

Na sentença apelada, o juízo de origem, **para julgar procedente a demanda**, gizou que o ponto nodal para a resolução do caso residiria justamente no exame sobre se a orientação posterior adotada pelo Fisco poderia retroagir em desfavor do contribuinte. Em sua conclusão, adotou o ponto de vista segundo o qual o § 12 do art. 48 da Lei nº 9.430/1996 ("*Se,*



*após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial")* a interpretação retroativa seria vedada. Assim, reconheceu a procedência dos argumentos autorais assentado no entendimento de que, se o comportamento adotado pelo contribuinte se deu com fundamento em interpretação chancelada pela Administração tributária em procedimento regular, tal comportamento não poderá vir a refutado e punido, salvo após eventual alteração do entendimento administrativo (sentença, f. 395).

A Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal, no Processo nº 13710.0001070/99-70, relativo à Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 248 de 17 de outubro de 2000, proferiu sua decisão nos seguintes termos (f. 98):

De efeito, pensamos que a esperada manifestação formal da COSIT ocorreu, ainda que de maneira indireta. Ou seja, de acordo com ela, o art. 11 da Lei 9.779/99, complementado pela IN 33/99 (especialmente pelo art. 2º, § 3º, e art. 4º), possui caráter material para outorgar às indústrias em geral o direito ao creditamento nas hipóteses que menciona.

Voltando para o caso dos autos, é de se ressaltar, para maior segurança da consulente, que, embora o art. 11 da Lei 9.779/99 não mencione expressamente a questão dos produtos imunes (mencionando apenas os isentos e os de alíquota zero), tal circunstância é contemplada no texto da IN 33/99, mais precisamente no art. 4º.

(...)

Isto posto, soluciono a consulta de forma favorável ao consulente para esclarecer que, segundo o entendimento administrativo dominante, o disposto no art. 11 da Lei 9.779/99 defere genericamente ao industrial de produtos imunes o direito de crédito quanto aos insumos e o respectivo aproveitamento para, sucessivamente, compensar com IPI porventura devido, compensar com outro tributo ou obter ressarcimento em espécie, obedecidas as formalidades pertinentes"

Resta claro, portanto, que, nos termos como resolvida a consulta formulada pela Autora, a Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal entendeu que, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, e de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 33/1999, seria legalmente possível a utilização, creditamento, restituição e compensação dos créditos de IPI relativos a insumos e produtos intermediários aplicados na fabricação de produtos imunes, isentos e tributados pela alíquota zero.

Contudo essa solução de consulta não pode servir de fundamento para sustentar o argumento de que seria inválida a decisão administrativa que indeferiu o seu pedido de compensação, que tratou de caso concreto (fato jurídico) diverso daquele levado à apreciação do Fisco por intermédio da indigitada consulta.

Com efeito, para salvaguardar os contribuintes das repentinas mudanças nas orientações baixadas pela Administração fiscal, foi redigido o art. 100 do CTN, que tem o seguinte texto:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a



que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

**Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.**

Sobre a interpretação desse texto, pontifica-se que, “*se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando os atos administrativos normativos mencionados no art.100, pouco importando a nomenclatura oficial, fica totalmente livre de multas, juros e correção monetárias. Pagará unicamente, se for o caso, o tributo que deixou de recolher por força da orientação equivocada que a Administração lhe passou através das pré-faladas normas complementares*” (SALCHA CALMON Navarro Coelho, em *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., FORENSE, 2006, p. 625).

Destarte, um ato administrativo normativo (*normas complementares*), editado equivocadamente em razão de incorreta interpretação da lei, nunca poderá excluir o tributo devido (a obrigação tributária, o crédito), podendo, apenas, afastar a imposição de penalidade, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo, desde que o sujeito passivo tenha se conduzido em conformidade com ato normativo da administração.

Portanto, a norma concreta formada a partir de um ato emitido pelo Fisco em solução de consulta formalizada pelo sujeito passivo não deverá implicar a exclusão do crédito tributário devido em relação a outras situações tributárias, que não a consultada, que envolvam o mesmo sujeito consulente. Vale dizer: **a solução da consulta é de observação obrigatória apenas para o caso específico consultado.**

Segundo o artigo 146 do CTN:

“A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

Esse dispositivo do Código cuida da possibilidade de alteração de critérios jurídicos adotados pelo Fisco **para a formalização do lançamento fiscal**, que somente será efetivada, quanto a um mesmo sujeito passivo, em relação ao fato gerador ocorrido posteriormente a modificação ao modelo de autuação. Ou seja, **após a formalização do lançamento fiscal e encerrado o procedimento administrativo, a Administração não poderá mais revê-lo sob o argumento de ter havido alteração dos critérios de apuração e constituição do crédito**. Trata-se da positivação dos *princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança*, pois não haveria ato jurídico perfeito nas relações jurídicas travadas com o Fisco se este, ao alterar seu entendimento, pudesse fazê-lo retroativamente conforme a sua conveniência.

Proferida uma decisão administrativa última e final contrariamente à tese do Fisco, ocorre o seu “trânsito em julgado”. Esta decisão não poderá ser mais objeto de ação anulatória pela Fazenda Pública, já que o contribuinte, que poderia aforá-la, é justamente o vencedor da lide administrativa, portanto destituído de interesse jurídico. A decisão, portanto, extingue o crédito e, evidentemente, a obrigação que lhe dava suporte jurídico.

O indigitado art. 146 do CTN, como também a interpretação acima exposta, não



respaldam a pretensão deduzida pela Embargante, porque, no presente caso, a controvérsia judicial não diz respeito à situação de ilegítima “retratação” de ato administrativo de lançamento fiscal. Este litígio envolve o questionamento da adoção de determinados critérios jurídicos quando da homologação de pedido de compensação formalizado pelo sujeito passivo.

De toda sorte, não se pode afastar-se da premissa traduzida na ideia segundo a qual, enquanto não houver decisão administrativa definitiva sobre o pedido de compensação (DCOMP), o contribuinte não poderá invocar o princípio da segurança jurídica **para anular uma decisão do Fisco que lhe seja desfavorável**, ainda que tal pronunciamento contrarie um posicionamento anterior da própria Administração sobre caso semelhante. Ademais, pode-se colocar essa afirmação nos seguintes termos: **enquanto estiver pendente o processo administrativo, uma instância de julgamento poderá modificar a decisão proferida pela instância inferior**.

Nesta altura, torna-se importante tocar na questão acerca dos efeitos jurídicos que podem decorrer da instauração do procedimento de consulta fiscal.

Com efeito, o art. 46 do Decreto nº 70.235/1973 prescreve que “*O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado*”.

Assim, o dispositivo deixou bastante claro que a formulação de consulta **deve se referir a fato determinado, e não a uma situação hipotética**. Formulada, nos termos da legislação de regência, a consulta automaticamente posterga o prazo para recolhimento do tributo até a ciência da decisão final da consulta formulada (art. 48). Neste período de análise da consulta, a Fazenda Nacional fica impedida de adotar quaisquer medidas coercitivas com fito de exigir o tributo posto em discussão por conta da consulta formulada.

O tributo permanece com sua exigibilidade suspensa durante o período de apreciação da consulta, a excluir, também, aplicação de multa e juros de mora a partir da data da formalização da consulta, até o prazo de vencimento do tributo, contado a partir da ciência do resultado.

Aqui cabe um esclarecimento: o entendimento declarado pelo Fisco no processo de consulta o vincula, como também o sujeito passivo (consultante); de modo que, **para o caso específico submetido à consulta**, a Administração não poderá modificar o entendimento. Com efeito, esse ponto de vista está em marcante consonância com o art. 100 do CTN, no sentido de que a observância das decisões administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Diante disso, modificando a Administração fiscal de entendimento, não poderá impor ao contribuinte, amparado por decisão proferida em processo de consulta, as penalidades inerentes ao não pagamento, tais como multa e juros de mora, dando maior segurança jurídica às relações fisco contribuinte.

Portanto, impõe-se rechaçar a alegação de nulidade da decisão proferida pela Câmara Superior de Recurso Fiscal, que confirmou o despacho da Delegacia Regional de Julgamento no sentido de não homologar o pedido de compensação fiscal formalizado pela Autora.

Resta, ainda, uma última questão jurídica a ser enfrentada, qual seja a validade legal do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33/1999, que ampliou o texto normativo do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, para permitir o direito à compensação dos créditos de IPI relativos a produtos imunes, além dos isentos e tributados à alíquota zero previstos expressamente no



citado dispositivo de lei.

Eis o texto do citado art. 4º da IN-SRF nº 33/1999:

Art. 4º. O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei No 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

O direito de creditamento de IPI, em decorrência da regra de não cumulatividade, foi questão analisada pelo Supremo Tribunal Federal nos **RE 353.657** e **RE 370.682**, em que ficou declarada a invalidade constitucional do direito do contribuinte de creditar-se dos valores do IPI, na hipótese de aquisição de insumos e matéria-prima não tributados, sujeitos à alíquota zero, isentos e imunes, pois as hipóteses exonerativas **ocorridas na aquisição** não gera crédito compensável.

Por outro lado, quando o insumo, a matéria-prima ou o produto intermediário utilizados na industrialização são tributados na entrada (fase de aquisição), e ocorrem algumas das hipóteses exonerativas na saída, **o direito de creditamento em decorrência da não cumulatividade não é consequência lógico-jurídica imediata como se houvesse direito adquirido à compensação, justamente porque o regime jurídico-constitucional do IPI determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.**

Por essa perspectiva, o fundamento da regra (ou técnica) de não cumulatividade consiste em impedir a incidência do tributo plurifásico sobre a mesma base imponible nas várias etapas do ciclo de produção ou de circulação de bens e serviços, de modo que a incidência do tributo somente alcance o valor que for agregado nas fases subsequentes (incidência sobre o valor adicionado). Destarte, se não houver tributação na fase de saída (em que se contabiliza o débito na conta-corrente fiscal do imposto), não se pode falar em incidência sobre o valor adicionado, o que sugere a conclusão de que ficará interrompida a própria lógica do sistema não-cumulativo. Posto isso, eventual tributação de IPI na entrada de produtos intermediários, com desoneração na saída do produto fabricado, **somente poderá haver a manutenção do creditamento se houver expressa previsão legal, pois se trata de um benefício fiscal.**

Com efeito, após a decisão da Suprema Corte no caso versado no **RE 353.657**, foi editada a Lei nº 9.779/1999, em cujo art. 11 foi permitida a compensação de crédito de IPI relativamente aos produtos que, na saída, são isentos ou tributados à alíquota zero. Assim, por se tratar de um **benefício fiscal**, impõe-se adotar o método literal de interpretação, por força do art. 111 do CTN, de modo que a IN-SRF nº 33/1999 mostra-se manifestamente ilegal.

O entendimento acima esposado encontra apoio na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se observa do **AgRg no AgRg no AREsp 230906** (Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe de 26/03/2015):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS TRIBUTADOS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS, ISENTAS, SUJEITAS A ALÍQUOTA ZERO OU IMUNES. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO DE N. 860369/PE. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS E ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO DE N. 1134903/SP. 1. Constatado que o acórdão recorrido decidiu a controvérsia de



forma clara e fundamentada, não há falar em vícios de integração, devendo ser afastada a alegação de ofensa ao artigo 535 do CPC. 2. **A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do recurso especial repetitivo de n. REsp 860369/PE, DJe 18/12/2009, decidiu, seguindo a orientação do STF (RE 562980), que o creditamento do IPI incidente sobre matérias primas, produtos intermediários e embalagens utilizados na produção de mercadorias isentas e sujeitas à alíquota zero surgiu tão somente com o advento da Lei 9.779/99 e não se estende às mercadorias imunes ou não tributadas.** 3. Foi pacificado por esta Corte que não se pode efetuar o creditamento de IPI relativo a insumos ou matérias primas sujeitos à alíquota zero ou não tributados utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI (REsp 1134903/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 24/06/2010). 4. Agravo regimental não provido.

Este Tribunal Regional Federal da 2ª Região, no julgamento da AC 00088704520124025101 (Rel. Desembargador Federal FERREIRA NEVES, e-DJ de 21/06/2018), expôs o posicionamento no sentido de que a Instrução Normativa SRF nº 33/1999 não poderia estender o benefício fiscal a hipótese não prevista no art. 11 da Lei nº 9.779/1999. Note sua ementa:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. VIA MANDAMENTAL ADEQUADA PARA OBTENÇÃO DE DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO. JULGAMENTO DO MÉRITO. APLICAÇÃO DO ART. 513, §3º, DO CPC/73. IPI. ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99. CREDITAMENTO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DE IPI. PRODUTO IMUNE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ALCANCE. NÃO ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE DE SAÍDA ISENTA OU COM ALÍQUOTA ZERO. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. 1. O *mandamus*, de natureza preventiva, foi interposto com o objetivo de impedir que a autoridade impetrada impeça o apelante de compensar crédito de IPI, com débitos tributários vincendos administrados pela SRFB, mediante declaração do direito à referida compensação. Não se trata, portanto, de ação com efeito patrimonial pretérito, tendo em vista a possibilidade de, pela via mandamental, obter declaração do direito à compensação de crédito tributário, conforme a súmula 213 do E. STJ e do entendimento desta Quarta Turma Especializada. Precedente: TRF2, APEL/REEX 0116271-10.2015.4.02.5001, Rel. Desembargador Federal José Ferreira Neves. A sentença que extinguiu o processo, sem resolução do mérito, fundamentada de que se trata de mandado de segurança com efeitos patrimoniais pretéritos, deve ser mantida. 2. O art. 11 da Lei nº 9.779/99 possibilitou o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero, excepcionando o entendimento acima. A hipótese de que o Supremo Tribunal Federal somente admite o direito à compensação de crédito de IPI em hipótese de saída isenta ou com alíquota zero e após a vigência da Lei nº 9.779/99. 3. O art. 11 da Lei nº 9.779/99 possui a natureza de benefício fiscal, e deve, portanto, ser interpretado literalmente, em observância à legalidade estrita, conforme art. 150, I, da Constituição Federal e arts. 97 e 111 do CTN. Dessa forma, a saída de produto industrializado com imunidade de IPI não se amolda ao benefício fiscal do art. 11 da Lei nº 9.779/99, não comportando interpretação extensiva ou analógica do referido dispositivo. Precedente: TRF2, APEL 0000881-85.2012.4.02.5101, Rel. Juíza Federal convocada Geraldine Pinto Vital de Castro. 4. **A Instrução Normativa SRF nº 33 não possui o condão de instituir benefício fiscal ou estender a aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779/99, sob pena de afronta ao princípio da legalidade tributária e ao art. 150, §6º da Constituição Federal.** 5. Não há como prosperar a pretensão da apelante de compensar créditos de IPI, decorrentes das aquisições de matéria



utilizadas na industrialização de produtos com saída imune, com débitos vincendos de tributos administrados pela S RFB. 6. Apelação parcialmente provida. Julgamento da lide na forma do art. 1.013, §3º, I, do CPC/15. Segurança denegada.

O Tribunal Regional Federal da Terceira Região já se posicionou no sentido da invalidade jurídica da IN-SRF nº 33/1999, conforme decidido na **AC 370145** (e-DJ de 28/11/2017):

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. PRODUTO NÃO TRIBUTADO. CRÉDITO DE IPI RELATIVO A INSUMOS IMUNES. IMPOSSIBILIDADE. LEI 9.779/1999. INTERPRETAÇÃO LITERAL. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA. APELAÇÃO DESPROVIDA.

1. Consolidada a jurisprudência quanto à impossibilidade de crédito de IPI em decorrência da aquisição de matéria-prima, insumos, produtos intermediários e materiais de embalagem isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, utilizados no processo de industrialização de produtos tributados no momento da saída.

2. Quanto aos insumos aplicados em produtos não tributados, o entendimento jurisprudencial é no sentido de que o princípio da não cumulatividade só garante o crédito do IPI pago na operação anterior se, na operação subsequente, também for devido o imposto, a partir da Lei 9.779/1999, mas apenas nas saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero, não cabendo, pois, a ampliação do benefício para saídas não tributadas.

3. **A jurisprudência não autoriza que ato normativo, como a IN SRF 33/1999, seja invocado para violar o conteúdo normativo de lei formal e do próprio Código Tributário Nacional, quando define a interpretação cabível, em se tratando de benefício fiscal.**

4. A pretensão de aproveitamento de IPI quanto a insumos aplicados em produtos imunes foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 596.076, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 04/11/2010, com o afastamento da alegação de violação ao artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, forte no "entendimento de que o princípio da não cumulatividade só garante o crédito do IPI pago na operação anterior se, na operação subsequente, também for devido o imposto, ressalvada a previsão em lei que confira esse direito", o que veio a ocorrer a partir da Lei 9.779/99, mas apenas nas saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero, não procedendo, portanto, a ampliação do benefício para as saídas imunes, como ora pleiteado, não cabendo cogitar de quebra da isonomia para situações objetivamente distintas.

5. Apelação desprovida.

Ficou colocado, como aspecto central dos fundamentos acima expostos, que o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 declarou expressamente que seriam autorizadas a utilização e a compensação de valores de créditos de IPI referentes a produtos isentos e tributados à alíquota zero, na saída; mas não houve, nesta previsão legal, expressa menção aos produtos imunes e classificados como "não tributados". Assim, considerando que os benefícios fiscais devem merecer interpretação literal, por força do comando do art. 111 do CTN, revela-se ilegal a Instrução Normativa SRF nº 33/1999, que estendeu o benefício para os produtos imunes.

O art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal declara a garantia de que "a lei não



*prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*". Nada obstante, esse postulado não impede que uma norma jurídica formal seja declarada inválida, a impedir o exercício de um suposto direito escorado em dispositivo juridicamente inválido.

Por sua vez, o art. 153, § 3º, II, da Constituição da República dita que o imposto previsto no inc. IV (sobre produtos industrializados) "*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*".

Sem embargo, a previsão constitucional da regra de não-cumulatividade do imposto sobre produto industrializado é concretizada nos termos de lei ordinária. Com efeito, o direito de creditamento de IPI, em decorrência da regra de não-cumulatividade, foi questão analisada pelo Supremo Tribunal Federal nos RE 353.657 e RE 370.682, em que ficou declarada a invalidez constitucional do direito do contribuinte de creditar-se dos valores do IPI, na hipótese de aquisição de insumos e matéria-prima não tributados, sujeitos à alíquota zero, isentos e imunes, pois as hipóteses exonerativas **ocorridas na aquisição** não gera crédito compensável. Quando o insumo, a matéria-prima ou o produto intermediário utilizados na industrialização são tributados na entrada (*fase de aquisição*), e ocorrem algumas das hipóteses exonerativas na saída, **o direito de creditamento em decorrência da não cumulatividade não é consequência lógico-jurídica imediata como se houvesse direito adquirido à compensação, justamente porque o regime jurídico-constitucional do IPI determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores**. Por essa perspectiva, o fundamento da regra (ou técnica) de não cumulatividade consiste em impedir a incidência do tributo plurifásico sobre a mesma base imponible nas várias etapas do ciclo de produção ou de circulação de bens e serviços, de modo que a incidência do tributo somente alcance o valor que for agregado nas fases subsequentes (incidência sobre o valor adicionado). Destarte, se não houver tributação na fase de saída (em que se contabiliza o débito na conta-corrente fiscal do imposto), não se pode falar em incidência sobre o valor adicionado, o que sugere a conclusão de que ficará interrompida a própria lógica do sistema não-cumulativo. Posto isso, eventual tributação de IPI na entrada de produtos intermediários, com desoneração na saída do produto fabricado, **somente poderá haver a manutenção do creditamento se houver expressa previsão legal, pois se trata de um benefício fiscal**.

Ao seu turno, o art. 155, § 3º, da Constituição Federal determina que, "*À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País*". Esse dispositivo constitucional estabelece uma regra de imunidade objetiva de impostos sobre operações relativas a energia elétrica, telecomunicação e derivados de petróleo, sendo impertinente invocá-lo para tratar de situações que envolvem creditamento de valores relativos a tributo plurifásico.

Esse o quadro, a sentença deve ser reformada, a fim de que seja reconhecida a improcedência da pretensão deduzida na petição inicial.

### **3. Honorários advocatícios**

Na sentença, o juízo a quo condenou a UNIÃO a pagar honorários advocatícios no valor total de R\$ 314.576,01, decorrente da aplicação das alíquotas mínima previstas nas faixas estabelecidas nos incisos do § 3º do art. 85 do CPC. Para a base de cálculo foi adotado o valor atualizado da causa, atribuído em R\$ 5.014.080,19.

Nada obstante, a **equidade** é juridicamente conceituada como um conjunto de



princípios de justiça, que induzem o juiz a guiar-se por critérios de moderação, justiça e igualdade. É o corretivo do justo legal. Com base nesse entendimento, importa concluir que, na aplicação de todas as regras estabelecidas nos parágrafos do art. 85 do CPC, devem ser aquilatados os dados constantes dos autos do processo, sempre voltado a uma perspectiva de moderação e justiça. Portanto, e por esse ponto de vista, mostra-se claro que o § 8º do art. 85 do CPC ("*Nas causas em que for inestimável ou irrisório o proveito econômico ou, ainda, quando o valor da causa for muito baixo, o juiz fixará o valor dos honorários por apreciação equitativa, observando o disposto nos incisos do §2º*") pode ser aplicado conjuntamente com qualquer uma das hipóteses previstas nos demais parágrafos desse dispositivo legal, que disciplina a condenação em honorários advocatícios.

Assim, entendo ser adequado, para o presente caso, a fixada dos honorários de sucumbência no valor de R\$ 50.000,00.

#### **4. Conclusão**

Dito isso, **voto no sentido de prover a remessa necessária e o recurso de apelação interposto pela UNIÃO para reformar a sentença e declarar a improcedência dos embargos à execução fiscal.**

Condeno a Apelada ao pagamento de honorários advocatícios, fixados em R\$ 50.000,00.

**THEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO**  
RELATOR