



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**QUARTA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	10675.000960/2001-80
<b>Recurso nº</b>	137.963 Voluntário
<b>Matéria</b>	RESSARCIMENTO DE IPI
<b>Acórdão nº</b>	204-02.306
<b>Sessão de</b>	28 de março de 2007
<b>Recorrente</b>	SADIA S/A (SUCESSORA DE GRANJA REZENDE S/A)
<b>Recorrida</b>	DRJ - PORTO ALEGRE/RS

---

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2000

Ementa: IPI - CRÉDITO SOBRE A AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS.

Para apuração da base de cálculo do crédito presumido de IPI é irrelevante se houve ou não incidência de PIS e Cofins na etapa anterior. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

RESSARCIMENTO. TAXA SELIC.

O resarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/02.0.708), pelo que deve ser aplicado o disposto no art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, aplicando-se a Taxa Selic a partir do protocolo do pedido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer os créditos referentes às aquisições de cooperativas e incidência da taxa Selic, a partir do pedido. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres (Relator) que negavam provimento; o Conselheiro Jorge Freire quanto às cooperativas; o Conselheiro Júlio César Alves Ramos quanto à Taxa Selic; os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan, Mauro Wasileswki (Suplente) e Flávio de Sá Munhoz, quanto às

aquisições de pessoas físicas. Designado o Conselheiro Flávio de Sá Munhoz para redigir o voto quanto às cooperativas e a taxa Selic.

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

*Flávio de Sá Munhoz*  
Flávio de Sá Munhoz  
Relator-Designado

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto e transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

*O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao quarto trimestre de 2000, no valor de R\$ 47.847,58, conforme Pedido de Ressarcimento da fl. 01, apresentado em 09 de maio de 2001. Consta, nas fls. 19 e 63, cópia de pedido de compensação.*

2. *O pedido foi decidido pelo Despacho Decisório DRF/JOA nº 522, de 15 de agosto de 2006, da Delegacia da Receita Federal em Joaçaba – SC, fls. 106/107, com suporte na Informação Fiscal das fls. 100/105, com ciência do interessado em 05 de setembro de 2006, fl. 108, que indeferiu parcialmente o pedido, autorizando o ressarcimento no valor de R\$ 33.136,68, e homologando parcialmente a compensação, pelos motivos relatados a seguir:*

2.1 *Foram excluídos do cálculo os valores correspondentes às aquisições de produtos adquiridos de pessoas físicas e de sociedades cooperativas, em razão de não serem contribuintes do PIS e da Cofins, em conformidade com o disposto nas Instruções Normativas SRF nºs. 23, de 13 de março de 1997, e 103, de 30 de dezembro de 1997.*

2.2 *Foram também excluídos do cálculo os valores de aquisição de outros materiais, como combustíveis e lubrificantes, formulários contínuos, materiais de consumo, de expediente, de limpeza, elétricos, hidráulicos, para construção, peças de reposição e manutenção e uniformes dos empregados, que, no entendimento da autoridade administrativa, não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, conforme dispõe o art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996*

2.3 *Houve a exclusão de valores correspondentes à aquisição de produtos, cujas notas fiscais, listadas na tabela 03, fl. 104, o interessado foi intimado (intimação nº 12.829, fl. 67) a apresentar e não logrou fazê-lo.*

3. *Discordando do indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, o requerente apresentou, no prazo legal, manifestação de inconformidade, em 05 de outubro de 2006, fls. 112 a 130, alegando, em síntese o seguinte:*

3.1 *Inicialmente, diz o interessado que, ao efetuar as exclusões, deixou a autoridade administrativa de aplicar ao caso concreto a Lei nº 9.363, de 1996, transcrevendo os artigos 1º e 2º dessa Lei.*

3.2 *Prosseguindo, diz que a lei antes referida estabelece que a empresa tem direito ao crédito presumido do IPI (art. 1º), sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (art. 2º), e que as exclusões feitas na base de cálculo do benefício não encontram abrigo na Lei nº 9.363, de 1996, concluindo que tais exclusões são ilegais. Afirma que as regras impostas pelas Instruções Normativas SRF nºs 23/97 e 103/97 contrariam flagrantemente o art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996.*

3.3 *Diz que a Lei nº 4.502/64 define, em seu art. 4º, inciso IV, e o Decreto-Lei nº 34/66, em seu art. 2º, que estão incluídos no conceito de produtos intermediários aqueles insumos que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos e utilizados no processo industrial, e que esse conceito foi incorporado pelo*

11

*Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/1982, transcrevendo seu art. 393.*

3.4 *Lembra que todos os produtos excluídos são utilizados no processo industrial, são normalmente tributados pelo PIS e pela Cofins e integram o custo de produção das mercadorias exportadas.*

3.5 *No seguimento, transcreve resposta à consulta formulada ao Ministério da Agricultura, que, no seu entendimento, comprova que os materiais de manutenção e demais insumos utilizados no processo produtivo são necessários e indispensáveis à efetiva obtenção dos produtos fabricados, e que esses materiais devem, obrigatoriamente, ser utilizados no seu processo industrial.*

3.6 *Em relação à intimação para apresentação das notas fiscais, como relatado no item 2.3, diz que, embora não tenha apresentado as referidas notas em tempo oportuno, está anexando cópia dos registros de entradas, comprovando então a efetiva aquisição dos insumos.*

3.7 *Diz, ainda, que o despacho atacado afirmou, em relação à correção monetária e aplicação da taxa Selic, que o disposto no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, é específico para as situações de repetição de indébito (restituição) e recolhimento indevido ou a maior, o que não se confunde com ressarcimento.*

3.8 *Afirma que é sabido que a correção monetária constitui mera atualização do valor da moeda, e é cabível a taxa Selic nos casos de ressarcimento, pois, além de expressamente consignado no texto da Lei nº 9.250/95, o ressarcimento se equivale à restituição; entende devida a inclusão da correção monetária e da taxa Selic.*

3.9 *Transcreve, também, acórdãos do STJ e do Conselho de Contribuintes, que vão no mesmo sentido de seu entendimento a respeito das matérias ora discutidas.*

3.10 *Finalizando, requer a reforma do Despacho Decisório, para o fim de reconhecer integralmente o direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI, bem como a compensação não homologada, com as devidas atualizações.*

*É o relatório.*

Ao decidirem o feito, acordaram os membros da Delegacia da Receita Federal em indeferir a solicitação. A deliberação adotada recebeu a seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000*

*Ementa: Crédito Presumido de IPI*

- *A falta de apresentação de notas fiscais justifica a exclusão dos valores correspondentes aos documentos não apresentados.*
- *As compras de produtos, de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, ainda que para emprego na industrialização, não se incluem no cálculo do benefício, porque não sofrem a incidência do PIS e da Cofins.*
- *Combustíveis e lubrificantes, formulários contínuos, materiais de consumo, de expediente, de limpeza, elétricos, hidráulicos, para construção, peças de reposição e manutenção e uniformes dos empregados, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podendo ser computados, no cálculo do crédito presumido, os gastos com esses itens.*
- *É incabível, por falta de previsão legal, correção monetária ou atualização dos valores pela taxa Selic, no ressarcimento do crédito presumido do IPI.*

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho, para tanto, apresentou os mesmo argumentos expedidos na peça apresentada ao órgão julgador de primeira instância.

É o Relatório. *M*

## Voto Vencido

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

A teor do relatado, três são as questões postas em debate: **exclusão** da base de cálculo do crédito presumido de insumos adquiridos de não contribuintes (pessoas físicas e cooperativas); **glosas** das despesas havidas com combustíveis e lubrificantes; energia elétrica utilizada como força motriz ou fonte de iluminação e de calor; com material de manutenção e de limpeza, com equipamentos de segurança, com uniformes e com reposição de peças; e, por fim, **correção monetária** do montante a restituir com base na Taxa Selic.

Em relação à juntada de cópias dos registros de entradas e de sua validade documental, entendo não merecer reparo a decisão recorrida, pois, como bem asseverado no acórdão de primeira instância, cópias dos registro de entradas, por si só são insuficientes para comprovar o direito à inclusão dos valores na base de cálculo do crédito presumido do IPI. A legislação, transcrita naquele acórdão exige uma série de exigência para habilitar o interessado à fruição do benefício fiscal. Diante disso, pelos próprios fundamentos apresentados na decisão recorrida, deve-se mantê-la, nesse ponto.

No concernente à primeira questão de mérito, o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para resarcimento das contribuições PIS/Pasep e Cofins incidentes nas aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, enquanto a Recorrente pleiteia a inclusão destes sob a alegação de que o resarcimento, por ser presumido, alcança também as aquisições de não contribuintes de tais contribuições sociais.

Essa matéria, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Receita Federal, ora a do sujeito passivo, dependendo da composição do colegiado.

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do *caput* do art. 1º da Lei nº 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo **ressarcir** as contribuições (PIS e Cofins) **incidentes** sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo.

A norma concessiva de incentivo fiscal deve sempre ser interpretada literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.

O vocábulo **ressarcir**, do Latim *resarcire*, juridicamente têm vários significados, consertar, emendar, reparar ou compensar um dano, um prejuízo ou uma despesa. No caso presente, **ressarcir** significa exatamente compensar o produtor exportador, por meio de crédito presumido, as contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não houve a incidência, não há falar-se em resarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário não existiu.

Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do acórdão nº 202-12.551 onde o então

H

conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, enfrentou minuciosamente essa matéria:

*O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.*

*Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.*

*A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais, há de ser estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nessa hipótese.*

No dizer do mestre Carlos Maximiliano<sup>1</sup>: “o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”

*A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:*

*Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como resarcimento da Contribuição ao PIS e da Cofins. A empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de resarcimento em espécie.*

*Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os resarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88<sup>2</sup>).*

<sup>1</sup> Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333

<sup>2</sup> “IN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

- a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
- b) produtos que gerem créditos básicos;
- c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito”.

*Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva<sup>3</sup>, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como resarcimento de contribuições.*

*Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições”. Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de Cofins e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução “incidentes sobre as respectivas aquisições” exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.<sup>4</sup>*

*Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>, “À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação”.*

*O termo incidência tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker<sup>6</sup>: “(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ('fato gerador'), juridicizando-a, é a consequente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”*

*Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o resarcimento previsto na norma.*

*Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de Cofins, o resarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estasse-ia concedendo o resarcimento de contribuições “incidentes” sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.*

*O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonrar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.*

*Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de*

<sup>3</sup> De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume IV. Ed. Forense, 2ª ed. p. 1462.

<sup>4</sup> O termo “respectivas” foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão “adquiridos no mercado interno pelo exportador” constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

<sup>5</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

<sup>6</sup> In Teoria Geral do Direito Tributário, 3<sup>ª</sup>, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

*equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.*

*O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo resarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.*

*A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.*

*Dai o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.*

*Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.*

*A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.*

*Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da Cofins pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.*

*Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.*

O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

E, como ensina o mestre Becker<sup>7</sup>, “na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”. (grifo meu)

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos “limites do sentido literal” e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: “o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra”.<sup>8</sup>

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: “(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco”. (Grifo meu)

Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.

Aliás, o ato normativo, citado na exposição de motivos in fine, foi editado logo após, em 05 de abril de 1995, e estabelece, em seu artigo 2º, inciso II, que o percentual (receita de exportação sobre receita operacional bruta) deve ser aplicado sobre “o valor das aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas pelo produtor exportador”. (Grifo meu)

Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o resarcimento vise desonrar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de pessoas físicas não sujeitas ao recolhimento de Cofins e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado.”

<sup>7</sup> In Teoria Geral do Direito Tributário, 3º, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

<sup>8</sup> Batista Júnior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 61. 2000. p. 100

Em relação às exclusões efetuadas pela autoridade fiscal quando da apuração dos insumos consumidos no processo produtivo da reclamante, verifica-se que estas referem-se às despesas havidas com combustíveis, com material de manutenção e de limpeza, com equipamentos de segurança, com uniformes e com serviços de mão de obra.

Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis e com outros materiais que não integrem o produto final ou que não sejam desgastados em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, ditos materiais não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:

*"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:*

*I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente." (grifamos)*

Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrentes do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.

Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: "hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência

||

*de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida".*

Diante disso, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis, lubrificantes e energia elétrica utilizada como força motriz ou fonte de iluminação e de calor; com material de manutenção e de limpeza; com equipamentos de segurança; com uniformes, bem como com peças de reposição, já que ditos produtos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

Por último, resta a controvérsia sobre a aplicação da taxa Selic no montante do crédito a ressarcir. Sobre essa matéria o conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro discorreu magistralmente, no voto vencedor proferido no acórdão nº 202.13.651, cujos excertos honram transcrevê-los como fundamento de meu voto:

*A propósito da aplicação da denominada Taxa Selic sobre o valor de créditos incentivados do IPI em pedidos de ressarcimento, à guisa de correção monetária, por aplicação analógica do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, assim me manifestei em casos semelhantes ao presente:*

*Neste Colegiado é pacífico o entendimento quanto ao direito à atualização monetária, segundo a variação da UFIR, no período entre o protocolo do pedido e a data do respectivo crédito em conta corrente do valor de créditos incentivados do IPI em pedidos de ressarcimento, conforme muito bem expresso no Acórdão CSRF/02-0.723 e segundo a metodologia de cálculo ali referendada, válida até 31.12.1.995.*

*No entanto, não vejo amparo nessa mesma jurisprudência para a pretensão de dar continuidade à atualização desses créditos, a partir de 31.12.95, com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais (Taxa Selic), consonte o disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26.12.1995 (DOU 27.12.1995).9*

*Apesar desse dispositivo legal ter derrogado e substituído, a partir de 1º de janeiro de 1.996, o § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que foi utilizado, por analogia, para estender a correção monetária nele estabelecida para a compensação ou restituição de pagamentos indevidos ou a maior de tributos e contribuições ao ressarcimento de créditos incentivados de IPI.*

*Com efeito, todo o raciocínio desenvolvido no aludido acórdão, bem como no Parecer AGU nº 01/96 e às decisões judiciais a que se reporta, dizem respeito exclusivamente à correção monetária como ".simples resgate da expressão real do incentivo, não constituindo 'plus' a exigir expressa previsão legal".*

<sup>9</sup> ART.39 - A compensação de que trata o art.66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art.58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (VETADO).

§ 2º (VETADO).

§ 3º (VETADO).

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

Ora, em sendo a referida taxa a média mensal dos juros pagos pela União na captação de recursos através de títulos lançados no mercado financeiro, é evidente a sua natureza de taxa de juros e, assim, a sua desvalia como índice de inflação, já que informados por pressupostos econômicos distintos.

De se ressaltar que, no período em referência, a Taxa Selic refletiu patamares muito superiores aos correspondentes índices de inflação, em virtude da política monetária em curso, o que traduziria, caso adotada, na concessão de um "plus", o que manifestamente só é possível por expressa previsão legal.

Desse modo, considerando o novo contexto econômico introduzido pelo Plano Real de uma economia desindexada e as distinções existentes entre o ressarcimento e o instituto da restituição, conforme assinalado pela decisão recorrida, aqui não pode mais se invocar os princípios da igualdade, finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa para também aplicar, por analogia, a Taxa Selic ao ressarcimento de créditos incentivados de IPI.

Pois, se assim ocorresse, poderia advir, na realidade, um tratamento privilegiado, mercê dos acréscimos derivados da Taxa Selic, para os contribuintes que não tivessem como aproveitar automaticamente os créditos incentivados na escrita fiscal, que seria o procedimento usual, em comparação com a maioria que assim o faz."

Agora passo a fazer apreciações adicionais para realçar os motivos que me levam a manter essa posição.

Em primeiro lugar, manifesto minha discordância com o entendimento manifestado, inclusive nos tribunais superiores, de que a taxa Selic possuiria a natureza mista de juros e correção monetária, o que se depreenderia da definição a ela conferida pelo Banco Central e da aferição de sua metodologia, consoante afirmado no voto condutor do RESP nº 215.881 – PR, da lavra do ilustre Ministro Franciulli Netto, no qual é realizada uma extensa análise sobre vários aspectos dessa taxa, culminando justamente por suscitar o incidente de constitucionalidade do art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95, aqui adotado analogicamente para estender a aplicação da taxa SELIC no ressarcimento de créditos incentivados do IPI.

Da definição do que seja a taxa Selic só vislumbro taxa de juros, como se pode conferir, dentre outros normativos, nas Circulares Bacen nº 2.868 e 2.900/99, ambas no art. 2º, § 1º, a saber:

"Define-se Taxa Selic como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais."

No que respeita à metodologia de cálculo da Taxa Selic, segundo as informações colhidas em consulta junto ao Banco Central, citadas no indigitado RESP nº 215.881 – PR, só vejo reforçada a sua exclusiva natureza de juros, a saber:

"... as taxas das operações overnight, realizadas no mercado aberto entre diferentes instituições financeiras, que envolvem títulos de emissão do Tesouro Nacional e do Banco Central, formam a base para o cálculo da taxa SELIC. Portanto, a Taxa SELIC é um indicador diário da taxa de juros, podendo ser definida como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados com títulos públicos federais.

Essa taxa média é calculada com precisão, tendo em vista que, por força da legislação, os títulos encontram-se registrados no Sistema Selic e todas as operações são por ele processadas.

A taxa média diária ajustada das mencionadas operações compromissadas overnight é calculada de acordo com a seguinte fórmula:

ff

(...)

*Com a finalidade de dar maior representatividade à referida taxa, são consideradas as taxas de juros de todas as operações overnight ponderadas pelos respectivos montantes em reais" (negrito).*

*Em resposta a essa mesma consulta é dito pelo Banco Central que "a taxa Selic reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário (oferta versus demanda por recursos financeiros). Finalmente, ressalte-se que a taxa Selic acumulada para determinado período de tempo correlaciona-se positivamente com a taxa de inflação apurada "ex-post", embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços". (negrito e subscrito).*

Aqui releva salientar que a ocorrência da aludida "correlação" nada afeta a natureza de juros da Taxa Selic e nem a torna híbrida pela incorporação da taxa de inflação, mas simplesmente indica que, em termos estatísticos, tem-se verificado uma relação positiva entre essas duas variáveis, ou seja, que as suas grandezas variaram no mesmo sentido no período considerado, sem que haja alteração na especificidade de cada uma dessas variáveis.

*A Taxa Selic em si não está investida de nenhum propósito, sendo, inclusive, impróprio acoimá-la de neutralizadora dos efeitos da inflação, já que, como visto, é uma variável de resultado que reflete a média das taxas de juros praticadas pelo mercado nas operações overnight com títulos públicos, que é reconhecida pela teoria econômica como um indicador das condições de liquidez do mercado monetário, constituindo também na denominada taxa básica da economia.*

*Por outro lado, é certo que o Banco Central na qualidade de autoridade monetária (CF, art. 164) dispõe de um amplo arsenal de instrumentos de política monetária com vistas a assegurar o nível de liquidez adequada para a economia, inclusive no sentido de prevenir a ocorrência de surtos inflacionários, que, em última análise, influencia as taxas praticadas no mercado de financiamentos por um dia lastreados com títulos públicos e, consequentemente, a taxa Selic.*

*Mais recentemente foi estabelecido como instrumento de política monetária a fixação de meta para a Taxa Selic e seu eventual viés<sup>10</sup>, visando o cumprimento da meta para a Inflação, estabelecida pelo Decreto nº 3.088, de 21 de junho de 1999.*

*É importante salientar que esse instrumento apenas fixa a meta para a taxa Selic e não essa taxa em si, valendo mais uma vez repisar que a taxa de financiamento, como qualquer outro preço, é determinada no mercado pelas forças de procura e oferta de financiamento, refletindo a situação das reservas do sistema bancário a cada momento.*

*Com o estabelecimento da meta, obviamente que o Banco Central na condução da política monetária e da política de títulos públicos buscará induzir o mercado na direção da meta para a Taxa Selic estabelecida, julgada, por sua vez, adequada para assegurar a meta de inflação perseguida.*

*Portanto, na realidade, com essas políticas o Banco Central objetiva que a taxa de juros básica praticada na economia seja suficiente para prevenir a inflação ou mantê-la nos limites da meta fixada, atuando, assim, a autoridade monetária na esfera das expectativas inflacionárias dos agentes econômicos, aspecto esse que também realça a distinção entre taxa de juros e taxa de inflação, já que esta última é voltada para mensuração da inflação pretérita.*

*Aliás, considerando a similaridade entre a Taxa Selic e a TR, é de se notar que a impropriedade e desvalia de se pretender valer de taxa de juros dessa natureza, como instrumento de correção monetária, foi muito percebida pelo STF ao declarar a inconstitucionalidade da TR como tal, na ADIN 493 – DF, como se verifica no excerto do voto do ilustre Ministro Moreira Alves:*

<sup>10</sup> Circulares Bacen nºs 2.868 e 2.900 de 1999.

"a taxa referencial (TR) não é índice de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita variação do poder aquisitivo da moeda ..."

Do exposto, tenho também como equivocado o entendimento de que a Fazenda Nacional estaria se valendo da Taxa Selic como uma forma velada de dar continuidade à correção monetária dos créditos tributários não integralmente pagos no vencimento em face do advento do Plano Real, a partir do qual paulatinamente foi extinta a utilização da correção monetária para fins tributários.

Em verdade o emprego da Taxa Selic como juros de mora, no ambiente econômico de uma economia desindexada, está em consonância com o imperativo econômico de inibir os contribuintes a adarem o adimplemento de suas obrigações tributárias como forma alternativa de se financiarem junto ao sistema bancário.

Com isso, mais uma vez impede gizar que a natureza da Taxa Selic é exclusivamente de juros e como tal é a lógica econômica de seu uso para fins tributários, o que tornam prejudicadas as ilações extraídas a partir do falso pressuposto de ela estar mesclada com um componente de correção monetária.

Quanto à incidência da Taxa Selic sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido, instituída pelo art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, é indisfarçável a motivação isonômica dessa medida ao garantir o mesmo tratamento, neste particular, para os créditos da Fazenda Pública e aos dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido ou a maior de tributos, chegando, inclusive, a preponderar sobre a disposição do parágrafo único do art. 167, do Código Tributário Nacional, que faculta à Fazenda Pública restituir o indébito com vencimento de juros não capitalizáveis a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Agora, como já havia dito alhures, não vejo como justo e nem próprio, muito pelo contrário, pretender lançar mão da analogia, com base nos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, para estender a incidência da Taxa Selic aos valores a serem resarcidos oriundos de créditos incentivados na área do IPI, a exemplo do decidido no Acórdão CSRF/02-0.723, no que diz respeito à atualização monetária, segundo a variação da UFIR, no período entre o protocolo do pedido e a data do respectivo crédito em conta corrente, do valor de créditos incentivados do IPI e segundo a metodologia de cálculo ali referendada, válida até 31.12.95.

Aqui não se está a tratar de recursos do contribuinte que foram indevidamente carreados para a Fazenda Pública, mas sim de renúncia fiscal com o propósito de estimular setores da economia, cuja concessão, à evidência, se subordina aos termos e condições do poder concedente e necessariamente deve ser objeto de estrita delimitação pela lei, que, por se tratar de disposição excepcional em proveito de empresas, como é sabido, não permite ao interprete ir além do que nela estabelecido.

Numa conjuntura econômica de inflação alta, como a vigente antes do Plano Real, em que o valor da importância a ser resarcida acusava perda de até 95% devido ao fenômeno inflacionário, se justificou, forte no princípio da finalidade, que se recorresse ao processo normal de apuração comprehensiva do sentido da norma para que fosse deferida a correção monetária aos pleitos de resarcimento em espécie de créditos incentivados do IPI, sob pena de, em certos casos, tornar inócuo o incentivo fiscal, conforme asseverado no aludido Acórdão nº CSRF/02-0.723.

De se ressaltar, ainda, que a extensão da correção monetária, sem expressa previsão legal, ali defendida também se escorou no entendimento do Parecer da Advocacia Geral da União nº GQ - 96 e na jurisprudência dos tribunais superiores, no sentido de que "a correção monetária não constitui 'plus' a exigir expressa previsão legal." (negrito)

11

A partir do Plano Real, pela primeira vez, com um sucesso duradouro, logrou-se reduzir os efeitos da inflação inercial<sup>11</sup>, passando a economia a apresentar níveis de inflação significativamente inferiores ao período anterior, tendo sido crucial para isso a eliminação ou alargamento dos prazos para a incidência da correção monetária, ou seja, pela progressiva atenuação do nível de indexação até então vigente na economia, que se prestava num moto contínuo a realimentar a inflação.

Nesse novo contexto, não há mais nem mesmo como invocar o princípio da finalidade para tout court justificar a recorrência ao princípio de integração analógica para a correção monetária como forma de simples resgate de da expressão real dos créditos incentivados do IPI, em relação ao período de tramitação do pleito correspondente, que na quase totalidade são solucionados em prazos inferiores a um ano.

O que não dizer então do emprego da taxa Selic com esse propósito que, a par de não guardar a menor verossimilhança com índices de preços, consoante já exaustivamente asseverado, apresentou, no período, patamares muito superiores aos correspondentes índices de inflação, em virtude da política monetária praticada desde a edição do Plano Real, em razão, inclusive, de contingências exógenas tais como a necessidade de defender a economia nacional de choques externos provocados por crises como a asiática a russa e, presentemente, a Argentina e a relacionada com o atentado às torres do Word Trade Center.

Para ilustrar a discrepância entre os valores da Taxa Selic e os dos principais índices de preços, a exemplo do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC, no período de 1996 a 2001<sup>12</sup>, apresento a tabela abaixo:

ANO\ÍNDICE	TAXA SELIC X INPC					
	1996/2001					
	SELIC	INPC				
	TAXA ANUAL	UNITÁRIO	TAXA ANUAL	UNITÁRIO	SELIC/I NPC	
1996	24,91	1,249100	9,12	1,091200	2,731360	
1997	40,84	1,759232	4,34	1,138558	9,410138	
1998	28,96	2,268706	2,49	1,166908	11,63052	
						2
1999	19,04	2,700668	8,43	1,265279	2,258600	
2000	15,84	3,128454	5,27	1,331959	3,005693	
2001	19,05	3,724424	7,25	1,428526	2,627586	

**FONTE:**  
**BACEN/IBGE**

Dessa tabela, verifica-se que no período de 1996/2001 (até 31.10.2001) a Taxa Selic superou, no mínimo, 2,25 vezes (1999) e, no máximo, 11,63 vezes (1998) o INPC, apresentando uma variação total de 272,44% em contraste com a de 42,85% relativa ao INPC.

H

11 Inflação inercial. Econ.

12 A que se origina da repetição dos aumentos passados de preços, pela ação dos mecanismos de indexação. (Dicionário Aurélio – Século XXI)

12 até 31.10.2001.

*Portanto, a adoção da Taxa Selic como indexador monetário, além de configurar uma impropriedade técnica, implica numa desmesurada e adicional vantagem econômica aos agraciados (na realidade um extra "plus"), promovendo enriquecimento sem causa e expressa previsão legal, condição inarredável para a outorga de recursos públicos a particulares".*

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

## Voto Vencedor

Conselheiro FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ, Relator Designado

Tratam os presentes autos de pedido de ressarcimento de IPI. No que se refere à inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores relativos à insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, e correção monetária incidente sobre o valor cujo ressarcimento já foi deferido, divirjo do voto proferido pelo Relator.

Primeiramente, é de se observar que o direito de IPI se dá exclusivamente sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, nos termos do disposto no art. 147 do RIPI/98.

As aquisições de insumos de entes não contribuintes do PIS e da Cofins devem ser computadas para efeitos de determinação da base de cálculo do crédito presumido de IPI como forma de eliminar do valor das exportações, as quantias relativas às contribuições que incidem sobre os produtos ao longo de toda a cadeia produtiva.

Esta regra deve valer tanto na aquisição de insumos de pessoas físicas quanto de cooperativas. Este é o entendimento sedimentado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se pode observar da ementa do Acórdão, abaixo transcrita:

*"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTA AO PIS E A COFINS.*

*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), sendo irrelevante ter havido ou não incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas estão amparadas pelo benefício." (Ac. CSRF/02-01.336, Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer).*

Assim, constatado que a interessada computou no cálculo do crédito presumido de IPI valores relativos à aquisição de insumos das pessoas físicas e cooperativas, correta a inclusão de tais valores do cálculo do crédito a ser resarcido.

Quanto à incidência da taxa Selic, importante considerar que ao ressarcimento, espécie do gênero restituição, inteiramente aplicável o art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, que prevê o acréscimo da variação da taxa Selic a partir do protocolo do pedido.

Tal entendimento está em consonância com a jurisprudência da e. Segunda Turma da c. Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/02-01.160, relator o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda), cuja decisão é a seguir parcialmente transcrita:

"Concluindo, entendo, por derradeiro, ser devida a incidência da denominada Taxa Selic a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.

Com efeito, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários. Tal direito é reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º, do artigo 66, da Lei nº 8.383/91.

Todavia, com a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei nº 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa Selic para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxas de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tel entendimento, entretanto, merece uma melhor reflexão. Tal necessidade decorre de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa Selic. Isto porque, em recente estudo sobre a matéria, o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, expressamente demonstrou que a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil.

Por outro lado, cumpre observar a utilização da Taxa Selic para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária -, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 3º, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impedi o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do artigo 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame –, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa Selic sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

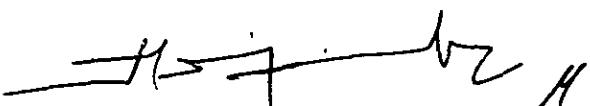
A incidência de juros sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria "a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva" que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça."



Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para (i) reconhecer o direito da Recorrente ao aproveitamento do crédito presumido de IPI referente às aquisições de cooperativas e (ii) sobre o valor do crédito deferido, reconhecer o acréscimo da taxa Selic a partir do protocolo do pedido de resarcimento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007.



FLAVIO DE SA MUNHOZ