



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10680.007053/2002-73  
**Recurso nº** 150.089 Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-00.123 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de maio de 2009  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Recorrente** SIDERÚRGICA VALINHO S/A  
**Recorrida** DRJ-JUIZ DE FORA/MG

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

**PRECLUSÃO CONSUMATIVA:**

Na instância inferior, a recorrente não questionou as glosas referentes a produtos adquiridos do Ministério da Agricultura, portanto, precluiu o seu direito de reclamar tais glosas no Recurso Voluntário.

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO.**

Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, que não são contribuintes de PIS Faturamento e COFINS, não dão direito ao Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas Contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

**RESSARCIMENTO. JUROS SELIC. INAPLICABILIDADE.**

Ao ressarcimento de IPI, inclusive do Crédito Presumido instituído pelo Lei nº 9.363/96, inconfundível que é com a restituição ou compensação, não se aplicam os juros Selic.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento do CARF: I) Por unanimidade de votos, não se conheceu do recurso, quanto à matéria referente às glosas de fretes não destacadas em notas fiscais, por estar precluída; e II) na parte conhecida, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça (Relator) quanto à aplicação da taxa selic no ressarcimento; e, Jean Cleuter Simões Mendonça (Relator) e Dalton César Cordeiro de

Miranda quanto ao aproveitamento das aquisições de pessoa física para fins de cálculo do crédito presumido. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.



GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente



EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Andréia Dantas Moneta Lacerda (Suplente), Odassi Guerzoni Filho, José Adão Vitorino de Moraes e , Fernando Marques Cleto Duarte.

## Relatório

Trata o presente processo de pedido de reconhecimento de direito creditório do Crédito Presumido do IPI do 1º trimestre de 2002, no valor de R\$ 211.881,16, com base na Lei nº 10.276/2001. O pedido foi protocolizado no dia 14/05/2002.

No dia 16/05/2002 foi juntado ao processo pedido de compensação (fls.98/99) no valor de R\$ 755.884,64, para que seja compensado o ITR de 1997, com vencimento, segundo o pedido em maio de 2002, além da dívida ativa.

No “Parecer SEFIS 47” (fls.115/118), consta informação de que a contribuinte considerou no cálculo do pedido de resarcimento valores de compra de carvão vegetal de pessoas físicas, além de valores de fretes não destacados em nota fiscal.

O parecer foi concluído da seguinte forma:

*“Face ao acima exposto, proponho o deferimento parcial Pedido de Reconhecimento de Direito Creditório de fl. 01, referente ao ressarcimento do crédito presumido do IPI, no valor de R\$ 153.969,68 (cento e cinquenta e três mil novecentos e sessenta e nove reais e sessenta e oito centavos), e o indeferimento do pedido de ressarcimento de R\$ 307.207,14 (trezentos e sete mil duzentos e sete reais e catorze centavos), requerido através do Pedido Eletrônico de Ressarcimento (Per/Decomp), cujas cópias anexamos ao processo às fl. 106/109” (sic)*

O Despacho Decisório aprovou o Parecer SEFIS 47 sem modificação (fls.119).

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls.135/144) junto à DRJ em Belo Horizonte – MG, informando que a manifestação é referente somente às glosas da aquisição de carvão vegetal de pessoa física e à atualização do crédito pela Taxa Selic. Dessa forma, passou a argumentar, em resumo, o seguinte:

Que a lei nº 9.363/96, que instituiu o ressarcimento do crédito presumido, autoriza o cálculo do crédito presumido sobre qualquer aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, sem ter relevância se a aquisição é de pessoa jurídica ou pessoa física.

O parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 23 não pode ser aplicado ao caso presente, pois extrapolou os dispositivos da Lei nº 9.363/96, o que fere o princípio da legalidade e o art. 99 do CTN.

A manifestante ainda argumentou a respeito da atualização monetária do seu crédito pela Taxa Selic apresentando jurisprudência do Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ao fim, a contribuinte pediu o ressarcimento do valor da aquisição de carvão de pessoa física , corrigido pela Taxa Selic.

A DRJ julgou da seguinte forma (fls.162/169):

As esferas administrativas não têm competência para apreciar questão de legalidade de norma.

A Lei nº 9.363/96 trata de ressarcimento de contribuições para o PIS e COFINS, portanto, não incidindo essas contribuições na aquisição do produto, não há crédito presumido a ser resarcido.

A correção do crédito pela Taxa Selic seria uma inovação jurídica, o que é de competência do Legislativo.

Dessa forma, a DRJ indeferiu o pedido da contribuinte.

A contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ 01/11/2007 (fls.182). No dia 14/11/2007, a contribuinte protocolou Recurso Voluntário (fls.172/181) com os mesmos argumentos utilizados na Manifestação de Inconformidade.

Em 21/11/2007, a recorrente protocolou um novo Recurso Voluntário com o mesmo teor do primeiro, porém acrescentando o pedido para serem juntados a este processo os processos nºs 10680.004885/2002-38, 10680.018559/2002-16, 10680.0128561/2002-87, 10680.00564/2003-31 e 10680.005565/2003-86, por terem as mesma partes, os mesmos pedidos e decisões de primeira instância idênticas.

Junto à este processo, por anexação, está o processo de nº 10670.000506/2002-50, que trata de auto de infração (fls.197/201) expedido de 16/04/2002, em decorrência da falta de recolhimento do ITR de 1997, do qual a contribuinte foi cientificada em 24/04/2002 (fls.230).

Na “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) do AUTO DE INFRAÇÃO” (fls.199), consta a seguinte informação:

*“A contribuinte acima identificada informou em sua declaração do ITR do ano de 1997, uma área de duzentos e sessenta e seis hectares de preservação permanente.*

*No entanto, não protocolizou requerimento junto ao órgão competente, IBAMA, solicitando o Ato Declaratório Ambiental – ADA, no prazo legal, que encerrou-se me 21 de setembro de 1998.*

*Informou também outra área de seiscentos e treze vírgula sete hectares de utilização limitada. Entretanto averbou em cartório, somente parte dessa área, quatrocentos e oitenta e quatro hectares, conforme documento apresentado, que foi considerado por esta fiscalização”.*

Por essa razão, a contribuinte foi enquadrada nos arts. 1º, 7º, 9º, 10, 11 e 14 da Lei nº 9.363/96, gerando a cobrança do imposto no valor de R\$ 4.469,34, acrescido de juros de mora de R\$ 3.783,29 (calculados até 27/03/2002), além de multa de 75% no valor de 3.352,00, totalizando o lançamento de R\$ 11.604,63.

Às fls. 231, há requerimento da contribuinte requerendo que a exação exigida pelo auto de infração seja compensada com o crédito do processo nº 10680.007053/2002-73.

Às fls. 269 consta encaminhamento deste processo para o, então, Segundo Conselho de Contribuintes. No entanto, o processo não passou por nenhuma DRJ.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Primeiramente, cabe apreciar o pedido para que os processos sejam juntados. Faz-se necessário esclarecer que dos processos referidos pela recorrente, este conselheiro recebeu apenas os processos nºs 10680.004885/2002-38 e 10680.007053/2002-73. No primeiro, já há um outro processo juntado por anexação, enquanto, no segundo, há um processo apensado. Portanto, para melhor organização e apreciação mais delicada de cada processo, indefere-se o pedido de juntada.

Vencida a primeira questão, elucida-se que tanto no Recurso Voluntário, quanto na Manifestação de Inconformidade, a recorrente não questionou as glosas referentes

aos valores de frete não destacados em notas fiscais, motivo impeditivo da apreciação dessa matéria, em razão da supressão de instância e preclusão consumativa.

A reclamação gira em torno do cabimento, ou não, do ressarcimento de crédito presumido, referente à aquisição de carvão mineral de pessoas físicas.

A Lei nº 9.363/96, que dispõe sobre a instituição de crédito presumido do IPI, não menciona a exclusão de nenhuma matéria-prima, mesmo que ela seja adquirida de qualquer pessoa física.

As exclusões efetuadas, referentes às aquisições de produtos agrícolas, foram instituídas pelo parágrafo 2º do art. 2º da IN SRF 23/97. Entendo que tais exclusões são incabíveis, pois a Instrução Normativa não pode afrontar a lei, caso contrário considero que não foi atendido o princípio da legalidade, um dos mais importantes para a Administração Pública.

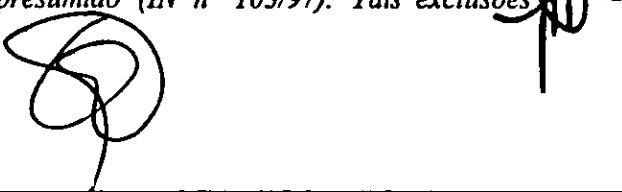
No ordenamento jurídico, há hierarquia entre as normas que deve ser respeitada. Na hierarquia normativa, as normas complementares estão abaixo das leis, pois, como o próprio nome já diz, elas são apenas complementares, com o fim único de preencher as possíveis lacunas existentes nas leis.

Ao comentar o art. 100 do CTN, preleciona o doutrinador Sergio Feltrin Corrêa, na segunda edição da obra “Código Tributário Nacional Comentado”, de 2004:

*“Têm estes por finalidade, em geral, completar o diploma legal a que se reportam (leis, tratados e convenções internacionais, decretos), naquilo que esteja a exigir tal espécie de providência. Inadmite-se, também aqui, possam as autoridades administrativas, ou mesmo os entes públicos, diretamente ou por intermédio dos organismos referidos no inciso II, introduzir inovações ou modificações quanto ao ordenamento contido na norma”. (grifo nosso)*

Tal entendimento já foi aceito e pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no recurso Nº 201-117227, pela ementa que se segue:

*“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – RESSARCIMENTO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabeleceram que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões*



*somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.*  
**INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA – A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.”**

Pelo exposto acima, fica evidente que a IN SRF 23/97 não deve ser aplicada, de forma que tem razão a Recorrente ao afirmar não haver vedação quanto ao ressarcimento do crédito presumido relativo à aquisição de carvão mineral de pessoas físicas.

Gerando direito ao crédito presumido a aquisição de carvão mineral de pessoa física, torna-se obrigatório apreciar a questão da correção monetária pela Taxa Selic.

Ocorre que o assunto é delicado e bastante discutível entre os membros deste Conselho. Não há unanimidade quanto ao cabimento de correção monetária dos créditos a serem compensados pelos contribuintes.

Muitos julgadores concebem que tal correção é incabível por falta de legislação que a acolha. Outros pensam que não é cabível de acordo com a Taxa Selic porque essa tem natureza de juros e ultrapassa a inflação. Há, ainda, aqueles que acham cabível a correção monetária, pois essa tem por fim somente o resgate do valor real da moeda.

Sigo essa última linha de pensamento, pois, apesar de o princípio da legalidade ser um dos norteadores da Administração Pública, há outros que não podem ser esquecidos pelos Administradores, tais como o da moralidade e um dos princípios gerais instituídos pelo art.5º da Carta Maior, o princípio da igualdade. Sei que não cabe a este Conselho examinar o texto constitucional, mas torna-se impossível falar em princípios administrativos sem citá-lo. É completamente injusto e imoral que a União onere o contribuinte com juros e multa quando ele é devedor, e não seja onerada quando ela é a devedora. Torna-se aparente o tratamento de “dois pesos, duas medidas”. Isso gera instabilidade tributária, pois o Contribuinte produz acreditando numa possível compensação tributária, crendo num tratamento justo, mas quando chega o momento de receber seus bônus, percebe que eles vieram pela metade. O fato em tela mostra flagrante ofensa ao princípio da igualdade, pois, se cabe correção monetária aos débitos tributários, por analogia, também deve caber a mesma correção aos créditos de ressarcimento.

A correção monetária ocorre apenas para a recuperação do valor da moeda. Ao aplicar a Taxa Selic na correção monetária dos débitos, e não aplicar a mesma correção no crédito, o contribuinte estará sendo onerado duas vezes: uma, pela valoração do débito em razão da Taxa Selic nele aplicado; e outra, pela desvalorização não recuperada da moeda dos seus créditos. Dessa forma, nada mais justo do que aplicar analogicamente a correção monetária, baseada na Taxa Selic, também aos créditos de ressarcimento, evitando assim o enriquecimento ilícito da União, preservando a moralidade da própria Administração e o princípio Constitucional da igualdade. Esse mesmo entendimento teve a CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais – no acórdão do Recurso nº 202-116.303, julgado em 17/10/2003, *in verbis*:

*"TAXA SELIC. Aplica-se ao ressarcimento de créditos a taxa SELIC, sob pena da afronta aos princípios da isonomia e do enriquecimento sem causa. Precedentes da CSRF.Recurso especial provido".*

A aplicação da Taxa Selic para o ressarcimento já encontra vários precedentes na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos a ementa do Recurso nº 201-112.809, cuja recorrente é a Fazenda Nacional, julgado em 08/09/2003:

*"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). RESSARCIMENTO. TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento..Recurso a que se nega provimento".*

Esse entendimento não mudou, conforme ementa mais recente, também da CSRF, no Recurso nº 203-133.513, julgado no dia 24 de abril de 2007, *in verbis*:

*"ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC - Devida a atualização pela taxa SELIC a partir do momento em que é apresentado o pedido de ressarcimento/compensação dos créditos tributários".*

*Ex positis*, indefiro o pedido de juntada dos processos e dou provimento ao Recurso Voluntário interposto para permitir a inclusão dos valores da aquisição de carvão mineral de pessoa física na base de cálculo do crédito presumido do IPI, bem como sua atualização pela Taxa Selic.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009

  
JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA

## Voto Vencedor

### VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS DESIGNADO RELATOR, EXCETO NA PARTE PRECLUSA

Reportando-me ao relatório e voto vencido, e reconhecendo a polêmica que os temas encerram, peço vênia para divergir do ilustre relator repetindo interpretação adotada em julgados anteriores sob a minha relatoria nesta Terceira Câmara. Os temas a tratar dizem respeito ao seguinte:



- exclusão, na base de cálculo do Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, dos valores das aquisições de insumos a pessoas físicas, independentemente da data e ainda que feita a opção pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/2001;

- inaplicabilidade de juros Selic no ressarcimento.

## AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS

Entendo que as aquisições de insumos a pessoas físicas não dão direito ao Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, mesmo que adotado o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001.

Também assim as aquisições a cooperativas, quando realizadas até 30/10/99. É que a partir de 01/11/99 cessou a isenção ampla da Cofins e do PIS Faturamento sobre os atos cooperativos. Nos termos do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, e do Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, a partir de 01/11/99 as duas Contribuições passaram a incidir sobre a receita bruta das cooperativas, com exclusões específicas na base de cálculo.

O Crédito Presumido do IPI como ressarcimento do IPI e COFINS nas exportações foi instituído pela MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96, que determina:

*"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo."*

(...)

*Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.*

*§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.*

(negritos acrescentados).

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de COFINS mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e *bis in idem* ( $2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$ ).

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas,

produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe o aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo “será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS”.

Referida IN não inovou com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitou a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput art. 2º deve ser lido em conjunto com o *caput* do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem **referidos no artigo anterior**, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e COFINS podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido.

A expressão “incidentes”, empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.

Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que “Todo o efeito tem de ser efeito após a *incidência* e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei ou fato.”<sup>1</sup>

Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado -, Alfredo Augusto Becker leciona:

“Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (“fato gerador”), juridicizando-a, e a consequente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação 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.”<sup>2</sup>

A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre **incidência econômica** e **incidência jurídica** do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

<sup>1</sup> Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

<sup>2</sup> Alfredo Augusto Becker, in *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.



Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado “contribuinte de fato”, não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

Somente a incidência jurídica do tributo implica no nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo. Deste modo somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo no caso em o sujeito passivo, pessoa que a norma jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica tributária, é o contribuinte *de jure*. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descabe afirmar que houve incidência jurídica.

No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da COFINS sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o resarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS e da COFINS sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes das contribuições, o crédito presumido não é devido.

A referendar a interpretação aqui adotada e os termos do art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 23/97 - segundo o qual o crédito presumido será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS – cabe mencionar o Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002.

Em função do exposto julgo que não devem ser computadas as aquisições de pessoas físicas em questão.

## JUROS SELIC

Quanto aos juros Selic, reputo inaplicáveis ao resarcimento, primeiro porque a referida taxa é inconfundível com os índices de inflação – não se trata, pois, de mera correção monetária -, e segundo porque ao resarcimento não se aplica o mesmo tratamento próprio da restituição ou compensação.

Não se constituindo em mera correção monetária, *plus* quando comparada aos índices de inflação, referida taxa somente poderia ser aplicada aos valores a ressarcir se houvesse lei específica.

É certo que a partir do momento em que o contribuinte ingressa com o pedido de resarcimento o mais justo é que fosse o valor corrigido monetariamente, até a data da efetiva disponibilização dos recursos ao requerente. Afinal, entre a data do pedido e a do resarcimento o valor pode ficar defasado, sendo corroído pela inflação do período. Daí ser admissível no intervalo a correção monetária

Todavia, desde 01/01/96 não se tem qualquer índice inflacionário que possa ser aplicado aos valores em tela. A taxa Selic, representando juros, e não mera atualização monetária, é aplicável somente na repetição de indébito de pagamentos indevidos ou a maior, inconfundíveis com a hipótese de ressarcimento. Daí a impossibilidade de sua aplicação no caso ora em exame.

No sentido de que a Selic não deve ser aplicada nos pedidos de ressarcimento, valho-me do voto vencedor do ilustre Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro, proferido no Acórdão nº 202-13.651, sessão de 19/03/2002, que transcrevo:

*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), consoante o disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26.12.1995 (DOU 27.12.1995).<sup>3</sup>*

*Apesar desse dispositivo legal ter derogado 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".*

*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*

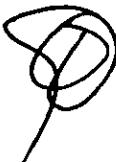
<sup>3</sup> Art. 39 - A compensação de que trata o art.66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art.58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas 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."



*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 resarcimento 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 resarcimento 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, mesmo em face das razões articuladas pelo ilustre Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt, prolator do voto vencedor.*

*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 nº 9.250/95, aqui adotado analogicamente para estender a aplicação da Taxa SELIC no resarcimento 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 nºs 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:*

*(...)*

*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" (negritei).*

*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". (negritei e subscritei)*

*Aqui releva salientar que a ocorrência da aludida "correlação" nada afeta a natureza de juros da Taxa SELIC e nem torna-a 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>4</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 esta 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:*

*"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*

<sup>4</sup> Circulares Bacen nº 2.868 e 2.900 de 1990

*contribuintes a adiarem o adimplemento de suas obrigações tributárias como forma alternativa de se financiarem junto ao sistema bancário.*

*Com isso, mais uma vez impende 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 indissfarçável 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 consabido, 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 ressarcimento 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)*

*A partir do Plano Real, pela primeira vez, com um sucesso duradouro, logrou-se reduzir os efeitos da inflação inercial<sup>5</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 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>6</sup>, apresento a tabela abaixo:*

#### 1.1.1.1.1 TAXA SELIC X INPC

1996/2001

ANO\ÍNDICE	SELIC		INPC		
	TAXA ANUAL	UNITÁRIO	TAXA ANUAL	UNITÁRIO	SELIC/INPC
1996	24,91	1,249100	9,12	1,091200	2,731360

<sup>5</sup> Inflação inercial. Econ.

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

6 até 31.10.2001.

<b>1997</b>	<b>40,84</b>	<b>1.759232</b>	<b>4,34</b>	<b>1.138558</b>	<b>9.410138</b>
<b>1998</b>	<b>28,96</b>	<b>2.268706</b>	<b>2,49</b>	<b>1.166908</b>	<b>11.630522</b>
<b>1999</b>	<b>19,04</b>	<b>2.700668</b>	<b>8,43</b>	<b>1.265279</b>	<b>2.258600</b>
<b>2000</b>	<b>15,84</b>	<b>3.128454</b>	<b>5,27</b>	<b>1.331959</b>	<b>3.005693</b>
<b>2001</b>	<b>19,05</b>	<b>3.724424</b>	<b>7,25</b>	<b>1.428526</b>	<b>2.627586</b>

**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.

Portanto, a adoção da Taxa SELIC como indexador monetário, além de configurar uma impropriedade técnica, implica uma 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.

Por oportuno, ressalto que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, embora tenha julgados contrários, já decidiu outrora no sentido de inaplicabilidade não só de juros, mas de também de correção monetária, aos créditos do IPI. Observe-se:

*Número do Recurso: 201-111325*

*Turma: SEGUNDA TURMA*

*Número do Processo: 10120.001391/97-28*

*Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA*

*Matéria: IPI*

*Recorrente: REFRESCOS BANDEIRANTES IND. E COM. LTDA*

*Interessado(a): FAZENDA NACIONAL*

*Data da Sessão: 24/01/2005 09:30:00*

*Relator(a): Josefa Maria Coelho Marques*

*Acórdão: CSRF/02-01.772*

*Decisão: NPQ - NEGADO PROVIMENTO PELO VOTO DE QUALIDADE*

*Ementa: IPI. CRÉDITOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Gustavo Kelly Alencar (Suplente convocado), Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Leonardo de Andrade Couto que deram provimento ao recurso.*

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS