



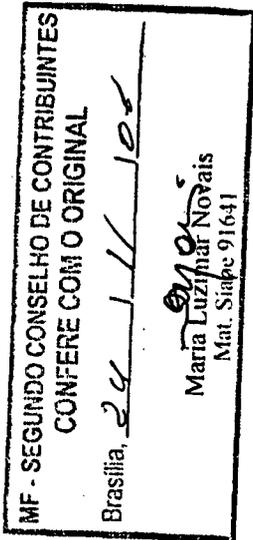
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838



Recorrente : BRASPELCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG



IPI.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES (PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS). Incabível o ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins a título de incentivo fiscal em relação a produtos adquiridos de pessoas físicas e ou cooperativas que não suportaram o pagamento dessas contribuições. Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo do benefício fiscal as aquisições que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à Cofins no fornecimento ao produtor-exportador.

INCLUSÃO DE RECEITAS DE VENDA NO MERCADO INTERNO NA RECEITA OPERACIONAL BRUTA - Para fins de apuração da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, inclui-se no cálculo de ambas o valor correspondente às exportações de produtos adquiridos de terceiros, mas tais produtos são excluídos do valor correspondente às compras de insumos.

INCLUSÃO, ENTRE AS AQUISIÇÕES DE INSUMOS, DE PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM NOS CONCEITOS DE MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS NA LEGISLAÇÃO DO IPI - Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre ele, no processo de fabricação. Os produtos utilizados no tratamento de água e os combustíveis, por não atuarem diretamente sobre o produto final industrializado pela reclamante, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

INCLUSÃO DE VARIAÇÃO CAMBIAL NA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. Para efeito de cálculo do crédito presumido, por expressa determinação normativa, a receita de exportação deve ser apurada segundo o câmbio vigente na data do embarque.

APLICAÇÃO TAXA SELIC. Não se revestindo a atualização monetária de nenhum plus, deve ser aplicada aos valores a serem ressarcidos a título de incentivo fiscal, sob pena de afrontar a própria lei instituidora do benefício, se este tiver seu valor corroído pelos efeitos da inflação. De outro turno, a não aplicação de qualquer índice para recompor o valor de compra da moeda reveste-se de verdadeiro enriquecimento ilícito da outra parte.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRASPELCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 11 / 06
Novais
Maria Luzimar Novais
Mat. Stape 01641

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito a incidência de atualização dos créditos remanescentes a partir do pedido.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhóz e Rodrigo Bernardes de Carvalho quanto a pessoa física e cooperativas, Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda quanto a combustíveis para caldeiras e máquinas industriais, pessoa física e cooperativas e Henrique Pinheiro Torres (Relator), Nayra Bastos Manatta e Júlio César Alves Ramos quanto à atualização. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral pela Recorrente, a Drª Fernanda Frizzo Bragatto.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2005.

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Jorge Freire
Jorge Freire
Relator-Designado



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 11 / 06
Maria Luzimar Novais
Mat. Siap 91641

2º CC-MF
Fl. _____

Recorrente : BRASPELCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

A empresa pleiteou administrativamente ressarcimento de crédito presumido de IPI a ser utilizado para compensação com débitos de outros tributos.

O despacho decisório proferido pela DRF de origem negou uma parte do valor pleiteado que se referia à exportação de produtos exportados sem terem sido submetidos a industrialização no estabelecimento, bem como em decorrência da exclusão dentre os insumos adquiridos de óleos combustíveis e material para tratamento de água. Além disso, não foi computada na receita de exportação, nem na receita operacional bruta, a variação cambial ativa associada à receita de exportação. Por fim, o valor do saldo efetivamente restituído, após as compensações pleiteadas, viu-se reduzido por terem sido aplicados acréscimos legais aos débitos compensados e não ter sido aplicada correção monetária sobre o valor ressarcido entre a data da entrada do pedido e a data de sua efetiva concessão.

A empresa então apresentou manifestação de inconformidade, que foi acolhida em parte apenas para determinar a inclusão nos cálculos do incentivo (percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta) das exportações de produtos que não sofreram no estabelecimento qualquer operação de industrialização. Vale dizer que a i. relatora do acórdão na DRJ Juiz de Fora afirma textualmente que assim agia para uniformizar o entendimento já aplicado ao contribuinte pelo 2º Conselho de Contribuintes em outro processo de ressarcimento da mesma espécie.

Insurge-se então a empresa no presente recurso contra o não acolhimento das demais alegações constantes de sua impugnação. Reitera portanto seu pleito de que:

1. sejam aceitas como insumos as aquisições de combustíveis, material para tratamento de água, bem como as aquisições de insumos a cooperativas e pessoas físicas;
2. seja incluída na receita de exportação parcela relativa à variação do câmbio ocorrida entre a data da emissão da nota fiscal da exportação e a data do fechamento do câmbio;
3. que seja corrigido monetariamente o valor a ser ressarcido entre a data da protocolização do pedido e a de sua concessão, por aplicação da taxa Selic acumulada entre as duas datas; e
4. que não seja cobrada multa moratória sobre os débitos objeto de compensação, ainda que em atraso quando da entrada do pedido, por se caracterizar o pedido de ressarcimento denúncia espontânea que afastaria aquela penalidade.

Acrescentando pedido de que deveriam ainda ser excluídos da receita operacional bruta os valores decorrentes de venda no mercado interno de mercadorias não submetidas a industrialização.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 24 / 11 / 06 Maria Luzimar Novais Mat. Siapa 0641

2º CC-MF Fl. _____

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso é tempestivo e cumpre as demais exigências legais, por isso dele tomo conhecimento.

A empresa se insurge contra a decisão da DRJ em Juiz de Fora - MG que, mantendo o despacho decisório da DRF de origem, excluiu do crédito presumido pleiteado pela empresa parcelas que serão a seguir analisadas individualmente:

a) a primeira delas diz respeito à exclusão da receita bruta da receita na venda no mercado interno de mercadorias adquiridas e não submetidas a processo de industrialização.

Como apontado no relatório, a empresa já foi contemplada em seu pleito constante da manifestação de inconformidade apresentada no tocante à adoção de critério único para as vendas no exterior de mercadorias adquiridas no mercado interno e exportadas nesse mesmo estado. E o foi expressamente por iniciativa da julgadora *a quo* de uniformização do entendimento, uma vez que já havia decisão deste Conselho, por mim mesmo relatada, que reconhecia a necessidade de inclusão daquela receita tanto na receita de exportação como na receita operacional bruta.

Naquela ocasião, assim fundamentei o meu voto, que aqui reitero.

Quanto à exclusão da receita de exportação dos valores correspondentes às exportações de produtos adquiridos de terceiros, a matéria ainda não se encontra apascentada na jurisprudência administrativa, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras. Ao meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal, no que pertine à determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, é aquela pela inclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos adquiridos de terceiros no cálculo da receita de exportação. Explico: a Lei nº 9.363/1996, ao instituir o benefício, mesclou conceitos próprios do IPI com outros do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica "emprestados" às contribuições, senão vejamos:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação são conceitos afeitos ao imposto de Renda da Pessoa Jurídica e, por empréstimo, às contribuições, enquanto a definição de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produção e produtor intrínseca ao IPI. Em razão disso, a norma do parágrafo único desse artigo determinar a aplicação subsidiária da legislação desses tributos na conceituação dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, de matéria-prima, de produtos intermediários e de materiais de embalagem, *verbis*:

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 24 / 11 / 106 Maria Luzimar Novais Mat. Siape 41641

2º CC-MF Fl. _____

Por outro lado, a Portaria MF 129/1995, de 05 de abril de 1995, em seu art. 2º, § 2º, inc. II definiu, para efeito de cálculo do crédito presumido, a receita de exportação como o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais.

Com essa definição, não se pode inferir que as vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador devam ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, pois o texto legal não faz qualquer distinção no tocante à tributação dos produtos, ao contrário, trata-os de forma genérica, condicionando apenas que sejam "mercadorias nacionais".

Em termos econômicos, também não faz sentido essa exclusão, a não ser que a parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a evitar distorção no índice a ser aplicado sobre o valor das aquisições, pois do contrário, estar-se-ia alterando artificialmente, sem respaldo legal, a relação entre a receita de exportação e a operacional bruta.

Enfim, como os valores das vendas para o exterior dos produtos adquiridos de terceiros (não industrializados diretamente pelo produtor/exportador) não foram expurgados da receita operacional bruta, impõe-se a isonomia de procedimentos, ou seja, que também sejam incluídos na receita de exportação.

Esclareça-se, por oportuno, que não se está aqui reconhecendo direito ao crédito presumido pertinente às aquisições desses produtos, que, sem qualquer industrialização adicional efetuada pelo adquirente, são por ele exportados. Uma coisa é estabelecer-se o coeficiente entre a receita de exportação e a operacional bruta, outra bem diferente é definir os insumos em que predito coeficiente será aplicado para determinação das "aquisições incentivadas". Para melhor entendimento do aqui exposto, cabe uma breve explanação sobre o cálculo do crédito presumido e seus estágios:

Primeiro, coteja-se a receita de exportação com a operacional bruta (sem expurgos das receitas provenientes das vendas, no mercado interno ou externo, dos produtos adquiridos de terceiros) para se encontrar o coeficiente a ser aplicado sobre as aquisições dos insumos; segundo, apura-se o total das compras de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) utilizados no processo de industrialização do produtor exportador. Nesse total não se incluem, obviamente, os produtos que sem qualquer industrialização efetuada pelo adquirente, são revendidos no mercado interno ou são exportados para o exterior.

Do total das compras de insumos, são excluídos aqueles que não geram direito ao crédito presumido, tais como os que não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Devem ainda ser excluídos os valores correspondentes às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos não acabados e de produtos acabados, mas não vendidos em estoque no último trimestre do ano ou no último que houve exportação. Feitas as exclusões, sobre o valor restante aplica-se o citado coeficiente para se chegar às aquisições incentivadas, que são a base de cálculo do crédito presumido. Para se chegar ao valor do crédito presumido a ressarcir, aplica-se sobre essas aquisições incentivadas o percentual de 5,37.

Do exposto acima, percebe-se que o fato de parte das exportações referir-se a produtos adquiridos de terceiros (por ela não industrializados) não tem relevância na

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24/11/06
Maria Luzimar Novais
Mat. Sinape 11641

2º CC-MF
Fl.

determinação da receita de exportação, pois a única restrição legal é quanto à nacionalidade das mercadorias.

Agora, entretanto, pretende que o critério adotado seja outro, a saber, a exclusão da receita operacional bruta dos valores relativos à venda **no mercado interno** das mercadorias adquiridas de terceiros. Ora, nenhum embasamento legal há para tal exclusão. A legislação que rege o benefício, Lei nº 9.363/96, é clara ao determinar que se apliquem os conceitos de receita operacional bruta e receita de exportação próprios da legislação do Imposto de Renda. Foi essa, aliás, a razão principal do voto no sentido de incluir a receita da venda no exterior dessas mercadorias adquiridas no mercado interno e não submetidas a industrialização no estabelecimento. Não se pode, pois, criar um novo critério apenas por ser mais benéfico ao contribuinte.

Nesse mesmo sentido, a citação genérica das IINN SRF nºs 313/03 e 315/03 não socorre à recorrente. A primeira define receita de exportação e receita bruta operacional ambas líquidas das vendas no exterior de mercadorias adquiridas no mercado interno e não submetidas a qualquer operação de industrialização. Nela não há qualquer menção à exclusão aqui pretendida. E nem poderia deixar de ser assim, uma vez que a própria legislação do imposto de renda, e, antes dela, a própria legislação comercial, atinente aos atos de registro contábil, determinam a inclusão de todos os valores provenientes de vendas, tanto no mercado interno quanto no externo.

Note-se que a IN 315/03 disciplina apenas a sistemática alternativa de apuração do crédito presumido instituída pela Lei nº 10.276/2001, não se aplicando à postulação da empresa.

Embora não seja razão de decidir, vale salientar que o critério adotado – o da inclusão das vendas **no exterior** – é mais benéfico às empresas, pois aumenta o percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta. Seu corolário, porém, é a inclusão das vendas no mercado interno de mercadorias adquiridas de terceiro, pois essa parcela compõe inquestionavelmente a receita operacional bruta conforme definido na legislação do IR.

Com esses fundamentos, voto por negar provimento neste ponto ao recurso.

Quanto aos demais itens do recurso, melhor sorte não merecem os argumentos da recorrente. Vejamo-los:

b) aquisições não admitidas na base de cálculo, dado o entendimento da DRJ de que não atendem aos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem previstos no RIPI ou que não foram adquiridos de contribuintes do imposto.

Começo pelo exame das aquisições a cooperativas e pessoas físicas, que mereceu minha apreciação em recente julgado nos seguintes termos:

(. . .) o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes na 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 ressarcimento, por ser presumido, alcança também as aquisições de não contribuintes de tais contribuições sociais.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 24 / 11 / 06 Maria Luzima Novats Mat. Siape 1641
--

2º CC-MF Fl. _____

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 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 tem 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 ressarcimento, 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 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 Maximiliano¹: “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

¹ Hermenêutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24/11/06
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

2ª CC-MF
Fl.

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 ressarcimento 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 ressarcimento 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 ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88²).

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 Silva³, 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 ressarcimento 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.⁴

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

² “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:

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

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

⁴ 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 24 / 11 / 06 Maria Luzimar Nôvais Mat. Stpa. 91641
--

2ª CC-MF Fl. _____

prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho⁵, “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 Becker⁶: “(...) 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 conseqüente 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 ressarcimento previsto na norma.

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento 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 desonerar 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 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 ressarcir 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.

⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 24 / 11 / 06 Maria Luzima Novais Mat. Siape 91641

2ª CC-MF Fl. _____

Daí 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 conseqüência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

E, como ensina o mestre Becker⁷, “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)

⁷ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>24</u> / <u>11</u> / <u>06</u> <i>Maria Luzimari Novais</i> Mat. Stape 91641

2º CC-MF Fl. _____

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

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".⁸

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 ressarcimento vise desonerar 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.

No que diz respeito à inclusão no cálculo do crédito presumido de produtos não enquadrados no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tais como combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes, reitero minhas razões de decidir adotadas quando do julgamento do RV 122.347, que a seguir transcrevo:

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.

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

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 11 / 06
Maria Luzimar Novais
Mat. SIAPE 91641

2º CC-MF
Fl.

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”.

Assim sendo, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes uma vez que estes 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.

Quanto ao fato de a Lei nº 10276/2001, no seu art. 1º, §1º ter admitido a inclusão no cálculo do crédito presumido de combustíveis e energia elétrica, é de se observar, primeiramente, que tal dispositivo legal determina forma alternativa de cálculo do



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>24 / 11 / 06</u> Maria Luzimar Novais Mat. Stape 1641
--

2º CC-MF Fl. _____

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

credito presumido, não sendo, portanto, lei interpretativa. Assim, tendo sido publicada em 10/09/2001 não poderia seus efeitos ser retroagido para a época de ocorrência dos fatos geradores (1998).

Alem disto verifica-se que realmente, o referido diploma legal permitiu a inclusão de energia elétrica e combustíveis no calculo do credito presumido, mas também fez restrições outras não previstas na Lei nº 9363/96, conforme se depreende da leitura integral do art. 1º e seus parágrafos, tais como redução do quociente a 5 quando restar superior, o limite dos custos será de 80% da receita bruta operacional:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.

§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subseqüentes.

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.

§ 6º Relativamente ao período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2004, a renúncia anual de receita, decorrente da modalidade de cálculo do ressarcimento instituída neste artigo, será apurada, pelo Poder Executivo, mediante projeção da renúncia efetiva verificada no primeiro semestre.

§ 7º Para os fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o montante anual da renúncia, apurado, na forma do § 6º, nos meses de setembro de cada ano, será custeado à conta de fontes financiadoras da reserva de contingência,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 11 / 06
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

2ª CC-MF
Fl.

salvo se verificado excesso de arrecadação, apurado também na forma do § 6º, em relação à previsão de receitas, para o mesmo período, deduzido o valor da renúncia.

c) a empresa pleiteia ainda que seja incluída na receita de exportação a parcela da variação cambial que fora glosada pela fiscalização. Embora ela, empresa, não explicitamente a que variação cambial se refere, limitando-se a mencionar acórdãos desta Casa que reconhecem a inclusão **quando gerarem efeito no produto da venda**, deve-se depreender que se trate de variação entre o valor do câmbio vigente na data do fechamento do contrato de câmbio e a data do efetivo embarque das mercadorias para o exterior. Isto porque é a essa variação que o d. autuante faz menção em seu parecer que fundamenta o despacho decisório da DRF Uberlândia.

Cumpre lembrar, de passagem, e recorrendo às esclarecedoras lições de Eduardo Fortuna⁹, que o contrato de câmbio pode ser fechado antes ou depois da efetiva saída da mercadoria exportada do território nacional. O mais comum, entretanto, é que o seja depois.

Sendo assim, duas situações se podem antever: se o câmbio foi fechado antes do efetivo embarque, não se falaria, tecnicamente, de variação cambial. Isto porque a legislação (Portaria MF 356/88) - citada pelo próprio autuante - já determina que a receita de exportação seja apurada segundo o câmbio vigente na data do embarque; assim, qualquer "variação" havida entre o fechamento anterior do câmbio e a data da efetiva saída da mercadoria já deve ser reconhecida contabilmente como receita de exportação.

Por outro lado, se o fechamento do contrato de câmbio se deu após o embarque da mercadoria, a diferença porventura verificada no câmbio da data do embarque (ainda componente da receita de exportação) e o da data do fechamento do contrato deve ser reconhecida como variação cambial, ativa ou passiva conforme o caso.

Ora, a decisão deste Conselho parece reconhecer como legítima integrante da receita de exportação a variação cambial deste segundo caso. Embora não concorde com ela, pois tal variação cambial (assim entende a mansa jurisprudência desta Casa) tem natureza financeira, não integrando, portanto, a receita da venda, somente poderia cogitar de sua aplicação se a empresa houvesse logrado comprovar realmente ter fechado o câmbio após o efetivo embarque da mercadoria.

Portanto, mesmo que se abrisse a possibilidade de acolher o entendimento esposado nos acórdãos citados, imprescindível seria a prova, cujo ônus sem dúvida é da empresa, de que houve o tal efeito no produto da venda. Ainda que decorridos mais de 04 anos desde o seu pleito e mais de 10 meses da sua manifestação de inconformidade, até o momento não juntou qualquer documentação que comprovasse esse efeito. Não há, por outro lado, previsão regulamentar para a concessão de prazo, já na fase recursal, para apresentação posterior de prova.

A rigor, devem elas ser apresentadas juntamente com a impugnação (nesse caso, a manifestação de inconformidade); tem sido aceito, em respeito ao princípio da verdade material, sua apresentação juntamente com o recurso.

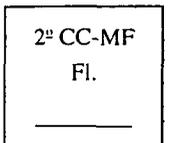
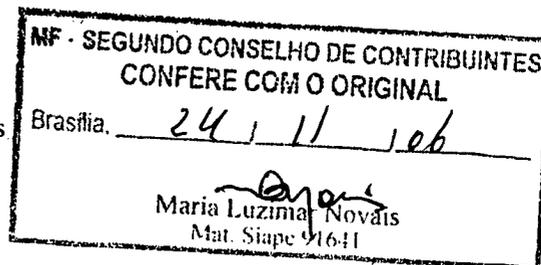
Por isso, também neste ponto, voto por negar provimento ao recurso interposto.

⁹FORTUNA, Eduardo. Mercado Financeiro – Produtos e Serviços. 16ª ed. São Paulo: Qualitymark, 2001, p. 143.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838



d) Por fim, abordo a matéria atinente ao suposto direito da requerente à correção monetária dos créditos de IPI referentes às aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos por ela exportados. Esse tema tem sido objeto de acirrados debates no Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalecendo a posição contrária da Fazenda Nacional ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

A meu sentir, a posição mais consentânea com o bom direito é a da não incidência de correção monetária desses créditos, visto que, contra dita pretensão, há o fato intransponível da **inexistência de previsão legal** que autorize a atualização. Tanto as Leis concessivas do benefício (Decreto-Lei nº 491/1969, art. 5º e Lei nº 8.402/1992, art. 1º) quanto o Decreto nº 151/91, que regulamentou o incentivo foram absolutamente silentes em relação ao tema.

A Instrução Normativa SRF nº 125, de 07/12/89, que trata dos créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI, ao prever o ressarcimento em dinheiro dos créditos excedentes aos débitos, não faculta a hipótese de utilização da correção monetária nesses créditos. Aliás, mandou que se corrigisse monetariamente apenas a importância recebida a maior, nos casos em que a requerente, comprovadamente, tenha obtido ressarcimento indevido.

Assim, na legislação específica desse benefício não há previsão legal autorizando a correção monetária do valor a ser ressarcido. Resta, agora, analisar a parte geral da Legislação para verificar se há previsão para que se atualizem os créditos do IPI.

O RIPI/98, que reproduz a legislação do IPI não traz qualquer autorização para que se corrijam valores a ressarcir. A Lei nº 9.779/1999 que modificou a sistemática de utilização de créditos de IPI não deu qualquer abertura para que se corrigissem eventuais ressarcimentos. A IN SRF nº 33/1999, que cuidou, dentre outros temas, do direito a ressarcimento trimestral do saldo credor de IPI, não previu qualquer hipótese de atualização desses créditos.

Confirma-se, assim, não haver previsão legal para proceder a correção monetária do crédito de IPI, e de outra forma não poderia ser, pois na sistemática de crédito criada pelo legislador ordinário, para atender o princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, onde se abate o imposto **efetivamente pago** nas operações anteriores do IPI devido na operação seguinte, não há lugar para a correção monetária, pois consistiria numa redução do IPI a recolher sem base legal ou lógica. Ora, se não é admissível a correção do crédito utilizado para abater do imposto devido, tampouco haveria razão para se permitir a correção do crédito a ser ressarcido.

Também a Lei nº 8.383/91, que instituiu a UFIR como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos, multas e penalidades de qualquer natureza, previstos na legislação tributária federal, não tratou da correção do crédito do IPI. O art. 66, § 3º dessa lei, ao contrário do alegado, não é o suporte legal para a correção monetária dos créditos a lhe serem restituídos. Tal dispositivo trata dos casos de repetição do pagamento indevido ou da parcela paga a maior.

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 24 / 11 / 2001 Maria Luzima Novais Mat. Siapc 91641	2º CC-MF Fl.
---	-----------------

compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º (...)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. (Destaque não presente no original).

Decorre dos princípios da hermenêutica que na interpretação das normas jurídicas não se pode dissociar o parágrafo do caput do artigo, a interpretação deve ser integrada, sistêmica e não isoladamente, de tal forma que o parágrafo complete o sentido do artigo ou acrescente exceções ao seu enunciado.

Assim, o § 3º supracitado ao estabelecer que o valor da compensação ou da restituição serão corrigidos, está completando o sentido do caput do art. 66 que trata exclusivamente de pagamento indevido ou maior que o devido de tributos e contribuições federais.

Por outro lado, a aplicação da taxa SELIC à compensação ou à restituição foi assim estabelecida no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

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. (Grifou-se).

Ora, ao reportar-se ao art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, o dispositivo legal acima transcrito restringe a aplicação da taxa Selic apenas aos casos de compensação ou restituição referentes a pagamento indevido ou a maior que o devido de tributos e contribuições federais. Essas hipóteses de repetição do indébito em nada se assemelham ao ressarcimento dos créditos decorrentes de estímulos fiscais; portanto, não é lícito estender o alcance desse dispositivo legal para permitir a correção monetária pretendida.

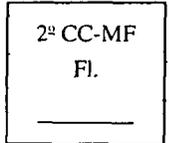
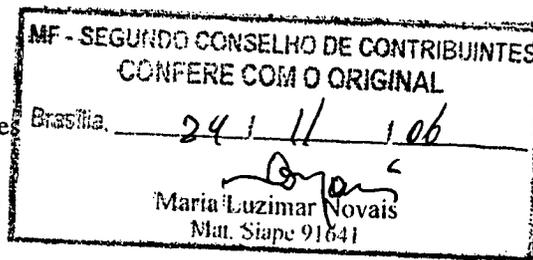
Por sua vez, o Código Tributário Nacional ao tratar sobre pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido assim dispôs:

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

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

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

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

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

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (Grifou-se).

Como se pode perceber dos dispositivos transcritos, o CTN quando trata de compensação ou restituição, refere-se a **pagamento de tributo indevido ou pago a maior que o devido**, o que não é absolutamente o caso do presente processo, que se refere a **ressarcimento de crédito presumido de IPI**.

Ressalte-se que o direito à compensação desse crédito ou a seu ressarcimento em espécie, o qual tem como fundamento o favor fiscal graciosamente concedido pela entidade tributante, não tem a mesma natureza jurídica da repetição do indébito, vez que esta tem como origem um pagamento indevido ou maior que o devido pelo sujeito passivo. Em outras palavras, o ressarcimento ou a compensação do crédito de IPI relativo as aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos isentos têm natureza jurídica de **incentivo fiscal**, enquanto a repetição do indébito, quer na modalidade de restituição, quer na de compensação, tem natureza jurídica de devolução de tributo exigido indevidamente (de receita que ingressou nos cofres da Fazenda Nacional e que não lhe pertencia de direito).

Ademais, a empresa ao adquirir os insumos mediante operações tributadas, “paga” o IPI exatamente como determina a lei. O que existe posteriormente é um favor fiscal que prevê o ressarcimento desse tributo. Donde conclui-se que o ressarcimento desse crédito não se confunde com a devolução de pagamento indevido.

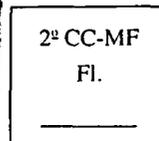
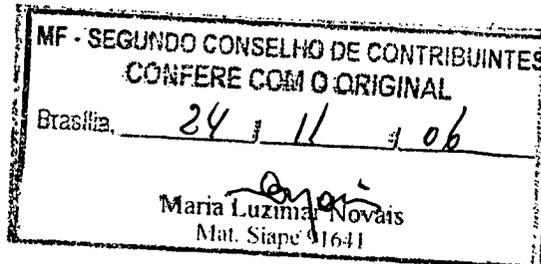
Dessa forma, não é lícito valer-se da analogia para estender ao **ressarcimento de crédito** (incentivo fiscal) o que a legislação (artigo 39, § 4º da Lei nº 9.250 c/c o art. 66, da Lei nº 8.383, de 1991) prevê exclusivamente para as hipóteses de compensação e de restituição de pagamento de tributos e contribuições indevidos ou pagos a maior que o devido. Ora, é evidente que se o legislador quisesse conceder a correção monetária também para o ressarcimento em questão, tê-lo-ia incluído nos diplomas legais citados ou no que instituiu o incentivo fiscal.

e) por fim, pleiteia a empresa a não exigência de multa de mora e juros calculados à taxa Selic sobre os débitos a serem compensados com os créditos oriundos do benefício ainda que já se encontrassem vencidos no momento da protocolização do pedido. Tal pleito não pode, porém, ser atendido. É que a própria legislação que disciplina a figura da compensação de tributos expressamente determina a consolidação do débito a ser compensado na data da protocolização do pedido. Vale dizer que se nessa data já se encontrar vencido, sobre ele incidirão os acréscimos moratórios próprios dos procedimentos de denúncia espontânea, a saber, juros de mora calculados com base na taxa Selic e multa de mora de 0,33% ao dia, limitada a 20% do débito.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838



Por seu turno, o argumento de que a apresentação do pedido de ressarcimento/compensação caracteriza denúncia espontânea do débito não se afigura capaz de alterar o comando inserto na lei. Além disso, prevê o próprio CTN que a denúncia espontânea, no que tange à falta de recolhimento de tributo, somente se caracteriza pelo recolhimento do tributo acrescido dos consectários legais. Assim, não se pode entender o mero informe do contribuinte à SRF sem o efetivo pagamento do débito. É certo que esse informe se concretizou antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa tendente à constituição de ofício daquele crédito tributário, mas isso apenas afasta a exigência da multa de ofício, não da multa de mora.

É correta a afirmação de que os prazos para pleitear o ressarcimento, trimestral, e de pagamento das contribuições, mensal, diferem. Isso porém é do texto da lei, não podendo ser atropelado por qualquer decisão no âmbito administrativo.

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

É como voto.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2005.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL	2º CC-MF Fl. _____
Brasília, 24, 11, 06	
Maria Luzina Novais Mat. Sipe 1641	

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
JORGE FREIRE

Parte dos créditos foi reconhecido pelas instâncias *a quo*, porém negando-se a atualização monetária dos mesmos. E esta é minha única divergência com o ínclito relator, pois entendo que aos valores que foram reconhecidos nos cálculos do crédito presumido devem sofrer a incidência da taxa Selic nos termos que a seguir articulo.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Creio majoritário no âmbito deste Conselho de Contribuintes, o entendimento de que mesmo o ressarcimento de valor a título de benefício fiscal deve ser creditado ao contribuinte com a atualização monetária correspondente.

Se assim fosse, estaria prejudicada ou poderia tornar inócua a própria política visada pelo legislador. Ainda mais numa economia como a brasileira, aonde já chegamos a níveis estratosféricos da espiral inflacionária. Sem falar o tempo em que a Administração tributária necessita para aferir a legalidade e legitimidade do direito postulado.

Sem embargo, a Câmara Superior de Recurso Fiscais (CSRF), em consonância com o que já vinha decidindo o Judiciário de há muito, pôs uma pá de cal nessa discussão decidindo que também em relação ao ressarcimento ela é cabível, conforme Acórdão CSRF/02-0.707, publicado no DOU de 25/06/98. Todavia, discordo dos fundamentos do voto da Egrégia Câmara Superior, vez entender que restituição e ressarcimento não têm mesma natureza jurídica. A questão de fundo é a perda do valor aquisitivo da moeda, desnaturando o valor do incentivo.

A questão que eu debatia é quanto à aplicação da taxa Selic, cuja aplicação eu então negava, posto que em tal taxa estariam embutidos os juros remuneratórios. E desde essa época o Conselheiro Serafim Fernandes, conforme as razões lançadas em seus votos, esposando entendimento que a partir de 01/01/1995 a legislação, por força dos artigos 5º e 6º da Lei nº 8.981/95, teria desindexado a economia como um todo, desta forma não permitindo a atualização de tributos. No entanto, minha divergência com aquele ilustre par, à época na Primeira Câmara deste Conselho, é no sentido de que poderia ter havido desindexação da economia, mas não fim da inflação, a qual, uma vez existindo, retira o poder de compra da moeda, fulminando o real valor do benefício e, assim, desnaturando-o.

Em suma, entendo que havendo inflação, esta deve ser repostada nos casos de ressarcimento de incentivo fiscal como definiu a CSRF, e mesmo o Parecer AGU 01/96. De outra forma, haveria enriquecimento ilícito da União, e flagrante afronta à isonomia das partes, uma vez que em relação aos seus débitos tributários a União faz incidir a taxa Selic.

Com efeito, hoje, a jurisprudência do STJ é farta no sentido de que a taxa Selic traz embutida em si não só índice de reposição da perda do valor da moeda, como também juros. E aí a divergência que vinha esposando quanto à aplicação da taxa Selic, já que entendo não ser legítimo o pagamento de juros pela mora nos ressarcimentos decorrentes de créditos incentivados, como espécie de benefício fiscal, onde há renúncia fiscal pela Fazenda Pública. E aí sim relevante a diferença entre repetição de indébito e ressarcimento, cujos fundamentos são díspares. O entendimento do STJ foi sempre no sentido de que a taxa Selic embute tanto a expectativa de perda inflacionária como os juros moratórios. Com base nessa premissa é que o



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10675.001666/2001-95
Recurso nº : 129.468
Acórdão nº : 204-00.838

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 24/11/06 Maria Luzimar Novais Mat. Siapex 91641	2º CC-MF Fl.
---	-----------------

STJ julgava indevida a aplicação da taxa Selic cumulada com qualquer outro índice de atualização monetária.

A mim, indene de dúvida que não pode haver perda do valor real de qualquer incentivo com a perda do valor de compra da moeda circulante. Então, sopesando esta questão e qual o índice a ser aplicado, concluí, à míngua de permissivo legal para utilização de outro índice de correção monetária, e sendo esta a posição adotada pelo STJ, que o mais justo seria aplicar aos benefícios fiscais os índices utilizados pela Fazenda em relação a seus créditos tributários.

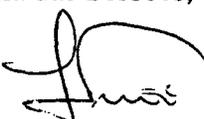
Por isso que, desde a votação dos Recursos nº 114.029, da lavra do eminente Conselheiro Antônio Mário de Abreu Pinto, e 106200, por mim relatado, venho acatando o entendimento majoritário desta Câmara de que os créditos a serem ressarcidos devem ser atualizados monetariamente, a partir de 01/01/1996, de acordo com a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR 08/97.

Por fim, temos ainda o § 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95, que determina que em relação às compensações e restituições seja aplicada a referida taxa. Na falta de outro dispositivo legal, tendo em conta que a atualização monetária não se reveste de nenhum *plus* e que pode, consoante entendimento sedimentado no Judiciário de que a correção monetária independe de pedido ou lei expressa, entendo que esta norma poderia ser perfeitamente aplicável ao caso sob exame. Todavia, reitero meu entendimento pessoal, como dantes colocado, de que é descabida a aplicação de juros moratórios em ressarcimento de créditos incentivados. Mas para aqueles que entendem que ressarcimento é espécie de repetição, do que discordo, a referida norma incide na espécie.

CONCLUSÃO

Dou provimento parcial ao recurso para que em relação aos créditos reconhecidos nas instâncias *a quo*, seja aplicada a taxa Selic.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2005.


JORGE FREIRE

