

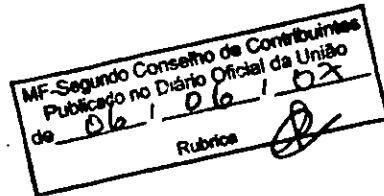


**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

**Processo nº** 10935.004191/2004-23  
**Recurso nº** 135.624 Voluntário  
**Matéria** IPI-Ressarcimento Lei 9.363/96  
**Acórdão nº** 203-11.498  
**Sessão de** 07 de novembro de 2006  
**Recorrente** COOPERATIVA AGROPECUÁRIA CASCAVEL LTDA.  
**Recorrida** DRJ/PORTO ALEGRE-RS

---



Assunto Imposto sobre Produtos Industrializados -  
IPI

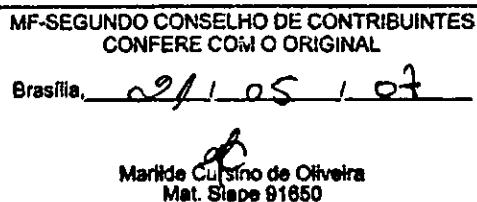
Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

Ementa: AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E DA COFINS. PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO. Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, não dão direito ao crédito presumido instituído pela Lei n. 9.363/96 como ressarcimento do PIS e da Cofins.

IPI. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC.  
INCIDÊNCIA.

É cabível a incidência da taxa Selic sobre valores objeto de ressarcimento de IPI a partir da data da protocolização do pedido.

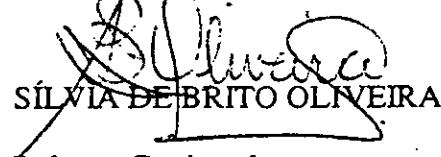
Recurso provido em parte.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

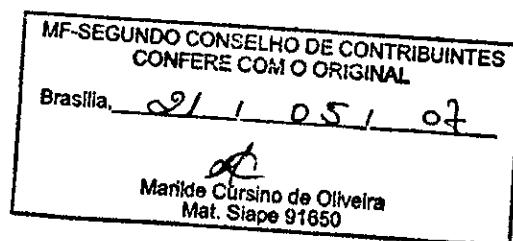
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) em negar provimento quanto às aquisições a pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; III) em dar provimento quanto à incidência da taxa Selic, admitindo-a a partir da data de protocolização do pedido. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho (Relator), Emanuel Carlos Dantas de

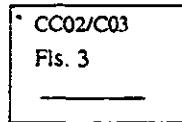
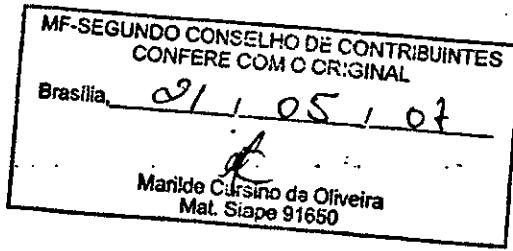
Assis e Antonio Bezerra Neto. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor quanto à incidência da taxa Selic.

  
ANTONIO BEZERRA NETO  
  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA  
Relatora-Designada

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Eric Moraes de Castro  
e Silva.

/eaal





## Relatório

Por bem traduzir o conteúdo do presente processo, reproduzo o relatório do Acórdão DRJ/POA nº 8.772, de 29 de junho de 2006:

*"A interessada manifesta inconformidade com a decisão da Delegacia da Receita Federal em Cascavel, PR, que deferiu apenas parcialmente seu pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, como ressarcimento das contribuições para o PIS e da Cofins, incidentes nos insumos adquiridos no mercado interno e utilizados na industrialização de produtos exportados, relativo ao 2º trimestre de 2003, no valor de R\$1.355.720,08.*

*A autoridade fiscal, conforme o Despacho Decisório de fls. 329/333, concluiu por excluir da base de cálculo do benefício, o valor das aquisições à pessoas físicas (produtores rurais) por não terem sofrido a incidência das referidas contribuições, forte na disposição contida no § 2º da Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 419, de 10 de maio de 2004, reconhecendo o direito creditório apenas no valor de R\$46.318,89.*

*A inconformidade, conforme arrazoado de fls. 343/354, está vazada, em síntese, nos seguintes termos:*

*a) a razão de ser do benefício é a desoneração dos produtos exportados das ditas contribuições, de forma geral e presumida para todos os produtores-exportadores, não levando em consideração as várias etapas da cadeia produtiva, que a lei nº 9.363/96 estimou em duas, não podendo ser outra a interpretação de seu art. 2º quando estabelece que a base de cálculo do benefício será determinada levando em conta o valor total das aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), sem fazer qualquer restrição;*

*b) as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal (n.os. 23/1997, 313/2003 e 419/2004), ao restringirem a inclusão do valor das aquisições de insumos de pessoas físicas, interpretaram de forma restritiva o benefício, colidindo frontalmente com o art. 2º da lei instituidora, em flagrante e absoluto a ilegalidade, pois como normas complementares à legislação tributária, não podem ir além da Lei, por ser esta o seu limite, que uma vez ultrapassado, representa usurpação das atribuições legislativas, ofendendo o princípio da divisão dos poderes;*

*c) os sobreditos atos normativos, ao negar o benefício, ofendem o princípio da legalidade insculpido no art. 150, inciso III da Constituição Federal de 1988, pois fazem incidir tributos indevidos e não instituídos em lei.*

*Transcreve jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e judicial, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e requer a reforma da decisão.*

Defende, ainda, a atualização monetária dos créditos a serem resarcidos, justificando que, da mesma forma, que os débitos para com a Fazenda Pública são atualizados, resguardando o valor da dívida e prevenindo o enriquecimento sem causa do contribuinte, o mesmo deve ocorrer com os créditos do contribuinte, em razão do princípio da isonomia. Reproduz lições da doutrina quanto à correção monetária, aduzindo que a sua incidência sobre os créditos, desde a época em que deveriam ser restituídos, representa fazer valer o Princípio do Justo Ressarcimento, que diz já amplamente reconhecido pelos tribunais, pois, caso contrário, haveria o enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional, transcrevendo ementa de julgado do STJ.

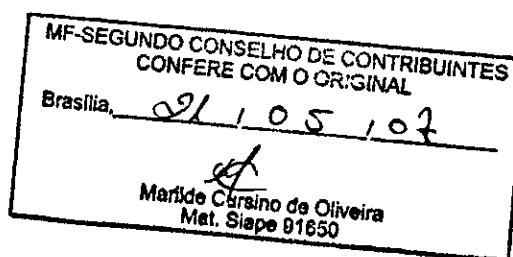
Encerra pedindo o reconhecimento do direito ao ressarcimento dos créditos, apurados na forma da Lei nº 9.363/96, inclusive sobre as aquisições feitas de pessoas físicas e/ou cooperativas, corrigidos monetariamente.”

Decidindo, a DRJ de Porto Alegre/RS não acatou o pleito formulado pela empresa em acórdão assim ementado:

“CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. Não são admitidos, no cálculo do benefício, os valores referentes a aquisições de inssumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS e da COFINS, por não terem sofrido o gravame das referidas contribuições, conforme a legislação de regência. CORREÇÃO MONETÁRIA. É incabível, por ausência de base legal, a atualização monetária de valores referentes ao crédito presumido, objeto de pedido de ressarcimento.”

Irresignada, a empresa apresentou recurso a este colegiado, repetindo, na sua essência, os mesmos argumentos trazidos na peça impugnatória, pleiteando que, ao menos, lhe seja reconhecida a atualização monetária a partir da data da protocolização do pedido.

É o Relatório.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>21/05/07</u>	
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siage 91650	

CC02/C03  
Fls. 5

## Voto Vencido

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

### Insumos adquiridos de pessoas físicas

O crédito presumido do IPI foi instituído, em virtude da incidência que, no jargão técnico, se diz “em cascata”, na cadeia produtiva, do PIS e da Cofins, com o escopo de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais dos valores dessas contribuições pagos pelos fornecedores de seus insumos, para desonerar o produto exportado. Destarte, esse benefício fiscal constituiria verdadeira recuperação de custo tributário ocorrido nos elos anteriores da cadeia produtiva e embutido no custo das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem.

Assim sendo, é correto afirmar que o legislador, ao instituir o benefício, partiu do pressuposto de que os fornecedores de insumos das empresas produtoras e exportadoras teriam efetuado o pagamento do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita de vendas para essas empresas ou, dito de outro modo, em relação a essas contribuições, esses fornecedores seriam delas contribuintes.

Todavia, o ato legal constitutivo do direito ao crédito presumido do IPI, com efeito, não dispôs expressamente sobre essa qualificação do fornecedor de insumos, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que depreende-se dos arts. 1º e 2º da precitada Lei nº 9.363, de 1996, que estabelecem, *ipsis litteris*:

*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 nº 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.*

(...)

*Ar. 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.*

(...) (grifei)

Ocorre, porém, que não se pode olvidar que, aliado ao objetivo de tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro, o crédito presumido de IPI visa exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva do produto exportado e certo é que tais contribuições não repercutiram, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 02 / 05 / 07

Marilda Cursino de Oliveira  
Mai. Siepe 91650

CC02/C03  
Fls. 6

Dessa forma, creio não ser a mais adequada a interpretação isolada dos dispositivos que tratam do valor das aquisições para deles inferir a inexistência de restrição quanto à qualificação do fornecedor dos insumos. Impõe-se então o exame de todo o texto legal, para uma interpretação lógico-sistêmática, que conduz à conclusão de que o legislador deixou insculpido, em dispositivos esparsos, o pressuposto de que as aquisições de insumos, para compor a base de cálculo do crédito presumido, deveriam ser feitas de fornecedores contribuintes do PIS e da Cofins e não alcançados por normas isentivas.

Nesse ponto, destaque-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) procedeu a minudente análise do diploma legal em tela, fazendo dele emergir a necessária incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas pelo fornecedor do insumo, com vista à inclusão, pela empresa produtora e exportadora, do valor desses insumos por ela adquiridos no cômputo da base de cálculo do crédito presumido. Cabe então transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002:

"(...)

18. *Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, restaria sem sentido.*

19. *Ou seja, qualquer insumo, e não apenas aquele sujeito à 'incidência' do PIS/PASEP e da COFINS, poderia ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, pois sempre se poderia alegar a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva.*

20. *Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador ('ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições'), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.*

21. *Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão resarcidas as contribuições "incidentes" sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.*

(...)

23. *Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.*

MP-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 21/05/07

Marilde Cristina de Oliveira  
Mat. Siapa 91650

CC02/C03  
Fls. 7

24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

'Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente'.

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um resarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser resarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

'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, produzidos 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' (Grifos não constantes do original).

29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?

30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o resarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.

Brasília, 01/05/04

Manoel Oursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650CC02/C03  
Fls. 8

31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991."

Note-se que, mesmo da interpretação isolada do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, pode-se extrair, conforme itens 20 e 21 do Parecer supracitado, a conclusão de que a restrição de que o fornecedor dos insumos seja contribuinte do PIS e da Cofins está contida no texto legal. Basta que se focalize a questão da incidência tributária assim estampada no referido art. 1º:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 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.

(..."")

Essa questão da incidência foi muito bem detalhada em voto vencedor proferido pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, nesta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que integra o Acórdão nº 203-09.899, de 1º de dezembro de 2004, do qual, para fundamentar meu voto, transcrevo os seguintes trechos:

(...)

*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 resarcimento 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 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,*

Brasília, 21/05/07

*[Assinatura]*  
Mariide Cursino de Oliveira  
Mat. Siapa 91650

CC02/C03

Fls. 9

exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS", enquanto o art. 2º da IN SRF nº 103/97 informa, expressamente, que "As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido."

Referidas IN não inovaram com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitaram a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput do 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 interpretação da recorrente, que dá ênfase à expressão *valor total*, empregada no art. 2º, e esquece a referência expressa ao art. 1º, não me parece a mais razoável. O mais correto é ler os dois artigos em conjunto, para extrair deles a seguinte norma: *valor total dos insumos sobre os quais há incidência do PIS e COFINS.*

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

<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, Lemos, 1998, p. 83/84.

Brasília, 21 / 05 / 07

*gj*  
Mariide Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/CC3  
Fls. 10

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.

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. Desse modo, quando不存在 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, como cooperativas, o crédito presumido não é devido.

(...)"

Os argumentos acima, portanto, servem para ratificar o posicionamento já evidenciado pela DRJ de Porto Alegre, no sentido de que seja excluída da base de cálculo do crédito presumido o valor correspondente às aquisições junto a pessoas físicas.

Brasília, 21/05/07

Marilde Careino de Oliveira  
Mat. Siepe 91650

CC02/C03

Fis. II

## Constitucionalidade e legalidade de normas legais e infralegais

No ordenamento jurídico nacional, o controle da constitucionalidade das leis, aplicável à legislação infralegal, sem prejuízo, no caso desta, de sua revogação pela autoridade que a expediu, é exercido a priori pelos Poderes Legislativo e Executivo, e, a posteriori, pelo Poder Judiciário.

O controle pelo Poder Legislativo é exercido através da Comissão de Constituição e Justiça, que emite parecer acerca da constitucionalidade do projeto de lei, durante o curso do processo legislativo, e visa impedir o ingresso no mundo jurídico de normas contrárias à ordem constitucional.

Já o controle do Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, que pode vetar, no todo ou em parte, qualquer projeto de lei revestido, no seu entender, de inconstitucionalidade, conforme o art. 66, § 1º, da CF.

Encerrado o processo legislativo, o que era um projeto transforma-se em lei, que tem força coercitiva e presunção de constitucionalidade, pois se pressupõe que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle a priori da constitucionalidade das leis. Assim, enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle a posteriori, a lei não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor.

A partir desse momento, portanto, o controle da constitucionalidade é exercido apenas pelo Poder Judiciário, que não participa do controle a priori das leis e que o fará, exclusivamente, através de procedimentos fixados no ordenamento jurídico nacional.

Desta forma, para o Judiciário a presunção de constitucionalidade da lei é relativa, devendo, se acionado, apreciá-la, dentro de ritos privativos, e declará-la, ou não, inconstitucional, sendo que no caso do controle concentrado, tem efeitos erga omnes, e, no controle difuso, tem eficácia inter partes.

Portanto, para os Poderes Legislativo e Executivo, a presunção de constitucionalidade da lei é absoluta, pois, se aprovaram é porque julgaram inexistir qualquer vício em seu teor. Podem, entretanto, posteriormente à sua promulgação, interpor, com fulcro no art. 103, da CF, ação direta de inconstitucionalidade, perante o STF, que irá, então, decidir a questão.

De conformidade com o exposto, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, no art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 2002, abaixo transcrita, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação de lei em vigor, em virtude de alegação de inconstitucionalidade:

*'Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor'.*

O Conselho de Contribuintes tem rejeitado argüições de inconstitucionalidade, por considerar que sua apreciação é atribuição privativa do Poder Judiciário, conforme se constata das ementas abaixo transcritas:

"NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade das leis, já que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é do Supremo Tribunal Federal". Acórdão 201-75948.

"TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo". Acórdão 108-07513.

"NORMAS PROCESSUAIS - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - EXIGÊNCIA DE MULTA - ALEGAÇÃO DE CONFISCO - JUROS DE MORA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC - A declaração de inconstitucionalidade de lei é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de lei em vigor. Recurso não conhecido (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103/2002)". Acórdão 108-07387.

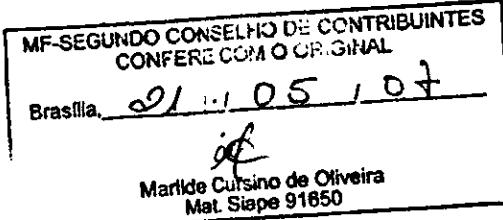
A Administração Tributária já havia consagrado esse entendimento mediante o Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, que traz em seu texto citação da lavra de Tito Rezende, contida na obra "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", de Ruy Barbosa Nogueira - 1965, nos termos que seguem:

"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão". (g.n.).

Assim sendo, enquanto não alterados ou revogados, pelo Poder Executivo, ou declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário, devem os atos infralegais ser aplicados pelas autoridades administrativas, tanto lançadoras como julgadoras.

#### Atualização Monetária dos valores objetos do pedido de ressarcimento

Inicialmente, há que se deixar claro que os institutos da "restituição" e do "ressarcimento" possuem natureza jurídica distinta: No caso da repetição de indébito, a devolução das importâncias assenta-se na preexistência de um pagamento indevido, de ingresso de recursos nos cofres do Tesouro, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o locupletamento sem causa.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 21/05/07

Mariáde Césario de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03  
Fls. 13

Já no caso de ressarcimento de créditos incentivados, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era devido, mas a devolução das quantias assenta-se única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram licitamente recebidos pelo sujeito ativo, titular da competência para exigir o tributo.

Como se vê, em ambos os casos ocorre a devolução de uma quantia ao sujeito passivo, mas por razões distintas. A finalidade do ressarcimento é produzir uma situação de vantagem para determinados contribuintes que atendam a certos requisitos fixados em lei, para incrementar as respectivas atividades, enquanto que a finalidade da repetição do indébito é prestar o princípio que veda o enriquecimento sem causa.

Nesse passo, não há como conceder a atualização do ressarcimento de créditos originados de incentivo fiscal com fundamento nos princípios da isonomia, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa, porque os dois institutos não apresentam a mesma *ratio*.

Essa distinção se encontra expressa em vários dispositivos legais, como, por exemplo, no art. 3º, II, da Lei nº 8.748, de 09/12/1993, e nos artigos. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que se encontram vazados nos seguintes termos, respectivamente:

*"Art. 3º. Compete aos Conselhos de Contribuintes, observada a competência por matéria e dentro de limites de alçada fixados pelo Ministro da Fazenda:*

I- (...)

*II- julgar recurso voluntário de decisão de primeira instância nos processos relativos a restituição de impostos e contribuições e a ressarcimento de créditos do Imposto Sobre Produtos Industrializados.*

*"Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1896, a utilização de créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:*

*I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou contribuição a que se referir;*

(...)

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, (...) passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios (...)".*

(destaques meus)

De outra parte, o Regulamento do IPI então vigente, Decreto 2.637, de 25/06/98 (revogado pelo Decreto 4.544/2002), cuidava do ressarcimento em seu artigo 168, na "Subseção V – Do Crédito Presumido", enquanto que a restituição era tratada no artigo 190, em capítulo próprio, intitulado "Da Compensação e da Restituição do Imposto".

Assim, diferentemente do que afirma o sujeito passivo, o seu crédito decorre do incentivo fiscal acima mencionado, não se originando, portanto, de nenhum pagamento feito indevidamente. E, tratando-se de incentivo fiscal, consubstancia-se em mera liberalidade do sujeito ativo do tributo que, ao renunciar à receita sobre a qual teria direito, decidiu fazê-lo sem a aplicação de correção monetária ou de juros, dado o silêncio das normas específicas relativas

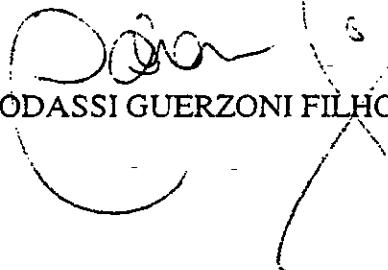
ao crédito presumido e dá referência efetuada tão-somente à repetição de indébito nas normas acima transcritas.

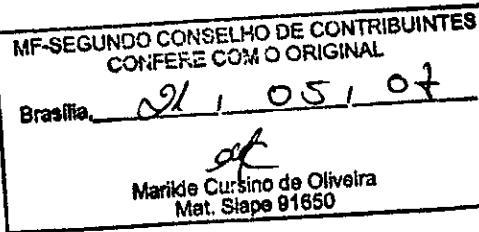
Assim, considero que, por não existir previsão legal para a atualização do crédito presumido de IPI, voto no sentido de manter intacta a decisão recorrida também nesse quesito.

### Conclusão

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006

  
ODASSI GUERZONI FILHO



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 21, 05/04

*[Handwritten signature]*  
Márcia Cursino de Oliveira  
Mat. Slape 91650

CC02/C03  
Fls. 15

## Voto Vencedor

### CONSELHEIRA SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Relativamente à incidência da taxa Selic sobre valores objeto de ressarcimento, divirjo do entendimento do Ilustre Relator e passo a expor as razões que conduzem meu voto.

No exame dessa matéria, convém lembrar que, no âmbito tributário, ela é utilizada para cálculo de juros moratórios tanto dos créditos tributários pagos em atraso quanto dos indébitos a serem restituídos ao sujeito passivo, em espécie ou compensados com seus débitos. Contudo, tendo em vista o tratamento corrente de correção monetária em muitos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, assumirei aqui a expressão “correção monetária”, ainda que a considere imprópria, para tratar da matéria litigada.

A negativa de aplicação da taxa Selic, nos ressarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, com o entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo, contudo, a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não concordo nenhum desses entendimentos, pois, sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência taxa Selic nos ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indébitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indébitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente com a protocolização do pedido de ressarcimento, pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.

Ademais, o simples fato de a taxa de juros - eleita por lei para que a administração tributária seja compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e também para compensar o contribuinte pela demora na devolução do indevido - alcançar

patamares superiores ao da inflação não pode servir à negativa de compensar o contribuinte pela demora do Fisco no resarcimento.

Por fim, não se pode olvidar que o índice em questão, a despeito de remunerar o Fisco pela fluência da mora na recuperação de seus créditos, não o deixa desamparado da correção monetária, por isso tem decidido o Superior Tribunal de Justiça (STJ) por sua incidência como índice de correção monetária dos indébitos tributários, a partir de janeiro de 1996, conforme Decisão da 2ª Turma sobre o Recurso Especial (REsp) nº 494431/PE, de 4 de maio de 2006, cujo trecho da ementa, reproduz-se:

*TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. TRIBUTO DECLARADO  
INCONSTITUCIONAL.*

*COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ATUALIZAÇÃO DO INDÉBITO.  
CORREÇÃO*

*MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS.*

(...)

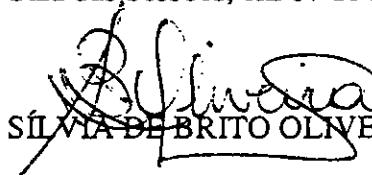
*2. Os índices de correção monetária aplicáveis na restituição de indébito tributário são: a) desde o recolhimento indevido, o IPC, de outubro a dezembro/1989 e de março/90 a janeiro/91; o INPC, de fevereiro a dezembro/91; a Ufir, a partir de janeiro/92 a dezembro/95; e b) a taxa Selic, exclusivamente, a partir de janeiro/96. Os índices de janeiro e fevereiro/89 e de março/90 são, respectivamente, 42,72%, 10,14%, e 84,32%.*

(...)

*4. Recurso especial provido.*

São essas as razões que conduzem meu voto para o provimento parcial do recurso, a fim de se determinar a incidência da taxa Selic sobre os valores resarcidos à recorrente, a partir da data da protocolização do pedido.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.

  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

