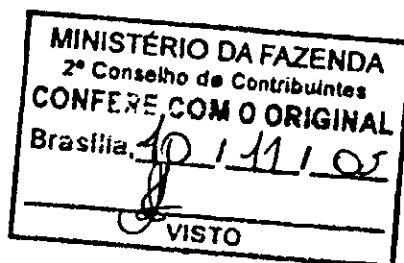




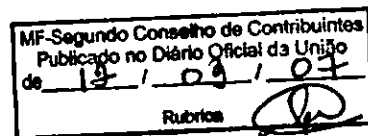
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : SCHMIDT IRMÃOS CALÇADOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS



**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INCLUSÃO.** Por compor o custo dos insumos, o custo da industrialização por encomenda é computado na base de cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, quando tal industrialização for realizada por pessoa jurídica contribuinte do PIS e COFINS.

**SELIC. PRECLUSÃO.** Em matéria de atualização monetária, inexistente afronta ao instituto processual da preclusão.

**RESSARCIMENTOS DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/1996. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.** É vedada a atualização de créditos meramente escriturais por absoluta falta de previsão legal (precedentes jurisprudenciais). Entretanto, devido à atualização monetária, a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SCHMIDT IRMÃOS CALÇADOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, para admitir a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do custo agregado em face à industrialização por encomenda. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Antonio Bezerra Neto que negaram provimento ao recurso; e b) em dar provimento parcial ao recurso quanto à atualização monetária (Selic), admitindo-a a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator), Leonardo de Andrade Couto e Antonio Bezerra Neto. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Antonio Bezerra Neto apresentará declaração de voto.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

Antonio Bezerra Neto  
Presidente

Maria Teresa Martínez López  
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Mauro Wasilewski (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente).

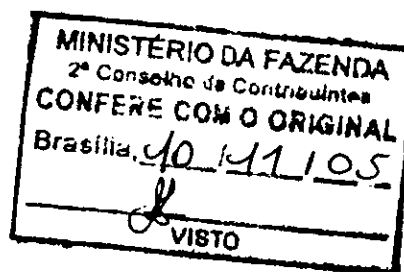
Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



**Recorrente : SCHMIDT IRMÃOS CALÇADOS LTDA.**

## RELATÓRIO

Trata-se do Pedido de Ressarcimento do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 de fl. 01, relativo ao 3º trimestre de 2000, no valor de R\$ 1.106.646,37.

Por bem resumir o que consta dos autos, reproduzo o relatório da primeira instância (fl. 107):

*1.1 A fiscalização da DRF em Novo Hamburgo analisou previamente os elementos constitutivos do crédito, produzindo o Parecer DRF/NH Nº 05/030/2001, fl. 51, opinando pelo deferimento parcial do pleito, por não concordar com a inclusão na base de cálculo do incentivo dos valores relativos aos custos dos insumos importados, por carência de base legal, e aos custos de beneficiamento de matérias-primas, realizados por outras empresas, nos termos da orientação contida no Boletim Central nº 147, de 4 de agosto de 1998, aprovado pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX Nº 312, de 3 de agosto de 1998.*

*1.2 Com base no referido parecer, a Delegada da Receita Federal em Novo Hamburgo deferiu parcialmente o pedido, reconhecendo o direito ao crédito no valor de apenas R\$ 474.414,35.*

*2. Tempestivamente, o interessado protocolizou o arrazoado de fls. 96 a 101, onde manifesta sua inconformidade com a redução do ressarcimento pleiteado, alegando, em síntese, o que segue.*

*2.1 A orientação interna que embasou o entendimento da fiscalização seria equivocada, confundindo a natureza do incentivo, haja vista que este não se refere ao IPI, mas sim ao PIS e Cofins, estando o assunto regido pela Lei nº 9.363/1996 e não pelo Regulamento do IPI (RIPI).*

*2.2 Embora a referida lei só mencione as contribuições incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, seria evidente que neste contexto estaria também incluído o beneficiamento da matéria-prima remetida pelo encomendante do serviço, sobre cujo faturamento incidem as contribuições para o PIS e Cofins, sendo irrelevante, no caso, que a remessa para beneficiamento e o retorno do couro em estado acabado ou semi-acabado sejam feitos ao abrigo de suspensão do IPI.*

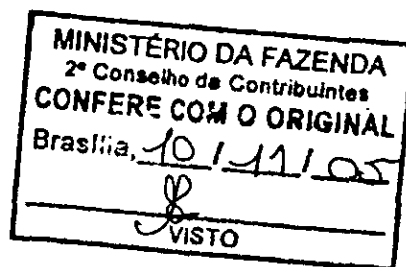
*2.3 Também não se poderia dar tratamento diferenciado às aquisições de insumos e ao beneficiamento desses, privilegiando a aquisição do insumo acabado, em detrimento do semi-acabado, quando ambos integram o produto industrializado exportado.*

*2.4 A orientação interna invocada pela fiscalização estaria restringindo o alcance da Lei nº 9.363/1996. Ademais, uma simples orientação interna - mera norma complementar da legislação tributária, à vista do disposto no art. 100 do CTN - não poderia sobrepor-se à própria lei ordinária, ferindo assim o princípio da hierarquia legal.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



*2.5 Por fim, pede a reforma do decisório para ver reconhecido integralmente seu direito ao crédito, incluídos os custos com serviços de beneficiamento das matérias-primas adquiridas e empregadas nos produtos exportados.*

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 105/110, manteve o deferimento parcial, referendando a decisão do órgão de origem. Não acatou os argumentos para inclusão dos valores relativos ao beneficiamento dos insumos por terceiros.

O Recurso Voluntário de fls. 112/117, tempestivo (fls. 105 e 111/112), insiste na inclusão dos valores pagos a terceiros, referentes ao beneficiamento do couro, repetindo os argumentos expendidos anteriormente e mencionando jurisprudência deste Segundo Conselho de Contribuintes, em seu favor.

Explica que o couro, matéria-prima para a confecção de calçados, pode ser adquirido de duas formas: pigmentado (pintado), quando já acabado e pronto para a fabricação de calçados, ou salgado (*wet-blue* ou semi-terminado), quando ainda necessita de beneficiamento. Nesta segunda forma, mais utilizada pelas indústrias de calçados, no custo inicial do curtume não vêm embutidos os valores da pigmentação e da mão-de-obra para operá-la, sendo o beneficiamento realizado à medida que os pedidos são confirmados às indústrias.

Afirma que não se poderia dar tratamento diferenciado às aquisições de insumos e ao beneficiamento desses, privilegiando a aquisição do insumo acabado, em detrimento do semi-acabado, quando ambos integram o produto industrializado exportado.

Argúi ainda que na aquisição do couro semi-terminado há economia, pois se o couro é comprado acabado sai mais caro.

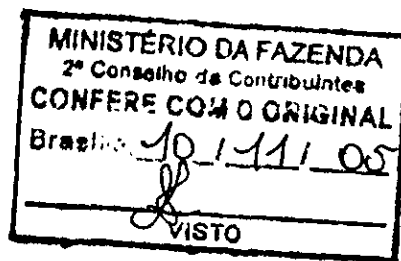
Também introduz matéria não constante da manifestação de inconformidade, ao requerer sejam os valores "atualizados" com base na taxa Selic, nos termos da Norma de Execução COSIT/COSAR nº 08/97.

É o relatório, no que importa ao julgamento.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



2ª CC-MF  
Fl.

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS,  
VENCIDO QUANTO À TAXA SELIC**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais condições do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

A fiscalização glosou os custos de beneficiamento de matérias-primas, realizado por outras empresas.

Levando em conta que a Lei nº 9.363/96 prevê, no seu art. 3º, parágrafo único, a utilização subsidiária da legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, aplicou o entendimento da Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312, de 3 de agosto de 1998, divulgada no Boletim Central nº 147/1998, que informa:

*2.7) Encontra-se com habitualidade, casos em que a empresa produtora exportadora, remete matérias-primas de seu estoque para efetuar uma etapa produtiva em outra empresa. Por exemplo, o produtor exportador adquire couro semi-acabado e o envia a outra empresa (um curtume) para acabamento. Nesse processo, são agregados a essa matéria-prima diversos outros insumos, como produtos químicos, corantes, etc. O couro retorna modificado para o estabelecimento produtor exportador, acompanhado de nota fiscal indicando operação de beneficiamento. Pergunta-se, se o valor agregado, correspondente ao beneficiamento deve ser computado como aquisição de insumos (período de 1996) e como custos (a partir de 1997)? E, em caso de beneficiamento que não agregue outras matérias primas (exemplo, parte de calçado remetida para costura, colagem ou trançamento, acompanhada de todos os materiais necessários), o tratamento deve ser o mesmo?*

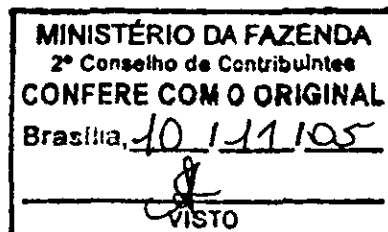
*R) No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido. Porém, no caso em que o encomendante remete os insumos com tributação, e o industrializador por encomenda utiliza insumos próprios e, após a industrialização, remete os produtos tributados pelo IPI ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido. O entendimento aplica-se tanto ao exercício de 1995, quanto aos posteriores.*

A decisão recorrida, corroborando o entendimento da fiscalização, entendeu que se o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda e este devolve os produtos com suspensão, não houve inclusão de novos insumos. Por isto não cabe computar o valor cobrado pelo executor da encomenda no cálculo do benefício, uma vez que se trata de valor do serviço prestado. Só caberia a inclusão se o encomendante remetesse os insumos com tributação, o industrializador por encomenda utilizasse insumos de sua fabricação ou importação e, após a industrialização, remetesse os produtos com lançamento de IPI ao encomendante (2ª parte da resposta ao item 2.7, na Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312/98



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



2ª CC-MF  
Fl.

A recorrente, por outro lado, argúi que no valor dos insumos dever ser incluído o beneficiamento da matéria-prima remetida pelo encomendante do serviço, sobre cujo faturamento incidem as contribuições para o PIS e Cofins, sendo irrelevante, no caso, que a remessa para beneficiamento e o retorno do couro em estado acabado ou semi-acabado sejam feitos ao abrigo de suspensão do IPI.

Entendo caber razão à recorrente, destacando dois aspectos: 1) o couro, após o retorno da empresa que o beneficia, passa por novo processo de industrialização, sendo utilizado como insumo; 2) o beneficiamento é realizado por pessoa jurídica, contribuinte do PIS e COFINS.

Se após o retorno para o encomendante (o estabelecimento industrial autuado) a exportação fosse realizada sem qualquer processo de industrialização, o exportador seria mero intermediário, não fazendo jus ao benefício. Todavia, assim não acontece: o couro beneficiado é empregado na fabricação de calçados, caracterizando-se como insumo deste.

Por outro lado, se o beneficiamento fosse realizado por pessoas físicas, não contribuintes do PIS e COFINS, face à não incidência das duas Contribuições não caberia considerar o insumo no cálculo do crédito presumido.

Quanto à circunstância de suspensão (ou não) do IPI, por ocasião da remessa da matéria-prima a ser beneficiada por terceiro, considero-a irrelevante. Tal suspensão existe em função da legislação do imposto, que a permite, e de todo modo não descaracteriza o produto beneficiado como insumo da mercadoria final.

O que importa saber é se o insumo é caracterizado como tal na legislação do IPI, e não se houve incidência do imposto na operação de beneficiamento. Ainda que não tenha havido a tributação efetiva pelo IPI, em função da suspensão, o importante é que a matéria-prima beneficiada foi empregada como insumo na industrialização efetuada pelo exportador, e o beneficiamento foi realizado por pessoa jurídica, com incidência do PIS e COFINS.

A referendar de que o custo da industrialização por encomenda é computado na base de cálculo do crédito presumido do IPI, menciono os seguintes julgados desta Terceira Câmara:

*Número do Recurso: 122920*

*Data da Ocorrência: 17/05/2005*

*Tipo da Decisão: ACÓRDÃO*

*Número da Decisão: 203-10135*

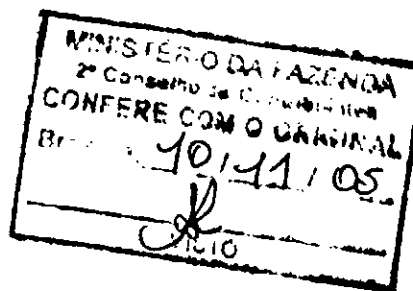
*Sigla da Decisão: DPM - DADO PROVIMENTO POR MAIORIA*

*Texto da Decisão: Deu-se provimento ao recurso: I) por maioria de votos, quanto à inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI do valor referente ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, com suspensão do imposto. Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto; II) por unanimidade de votos, quanto à inclusão, no cálculo do Crédito Presumido de IPI, da receita de exportação, de valores relativos a vendas a empresas comerciais exportadoras efetuadas antes de 23/11/1996. O Conselheiro Antonio Bezerra Neto apresentará declaração de voto.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11065.003204/00-65  
Recurso n° : 129.791  
Acórdão n° : 203-10.357



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Número do Recurso: 123830

Data da Ocorrência: 24/02/2005

Tipo da Decisão: ACÓRDÃO

Número da Decisão: 203-10026

Sigla da Decisão: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos: rejeitou-se a preliminar de nulidade; no mérito: I) em relação à base de cálculo do crédito presumido do IPI: a) por unanimidade de votos, reconheceu-se o direito ao crédito das despesas com industrialização por encomenda; b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento, quanto às despesas com energia elétrica. Vencidos os Conselheiros César Piantavigna (relator), Maria Teresa Martínez López e Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis; e III) por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso, quanto às demais matérias.

Quanto ao pedido de aplicação de juros Selic sobre o valor a ser ressarcido, é matéria preclusa, por não constar da manifestação de inconformidade. Não tendo sido abordado no primeiro grau do processo administrativo, não pode ser conhecida nesta etapa recursal.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:<sup>1</sup>

... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

- i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;
- ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;
- iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

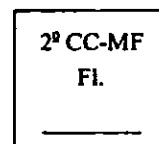
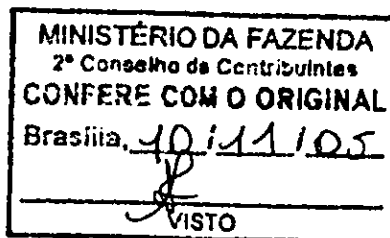
No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar do pedido de juros, na manifestação de inconformidade. Ultrapassada aquela etapa, extingue-se o direito de levantá-la agora, nesta fase recursal.

<sup>1</sup> MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione", in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.



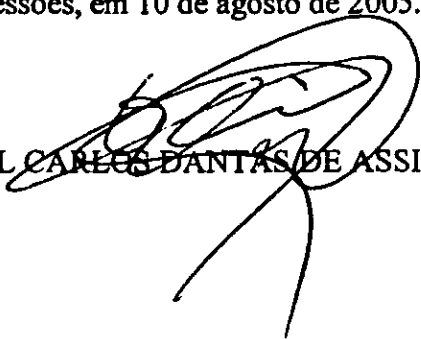
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para incluir na base de cálculo do crédito presumido do IPI o custo com a industrialização por encomenda realizada por pessoa jurídica contribuinte do PIS e COFINS.

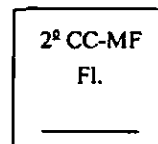
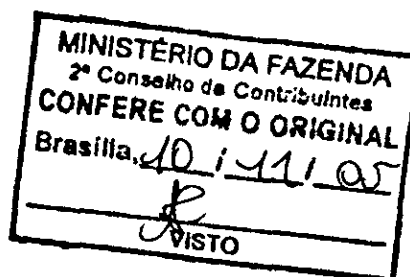
Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ  
DESIGNADA QUANTO À TAXA SELIC

Ouso divergir do respeitável e ilustre relator, no que se refere ao pedido de aplicação da SELIC. Consta do voto do Conselheiro o que a seguir reproduzo:

*Quanto ao pedido de aplicação de juros Selic sobre o valor a ser ressarcido, é matéria preclusa, por não constar da manifestação de inconformidade. Não tendo sido abordado no primeiro grau do processo administrativo, não pode ser conhecida nesta etapa recursal.*

A matéria envolve propriamente duas questões principais: A primeira, instituto processual, diz respeito à possibilidade de ser invocado a figura da **preclusão** pelo fato de ter a interessada solicitado a aplicação da SELIC, somente em grau recursal, ou seja, posteriormente à manifestação de inconformismo. A segunda questão, se ultrapassada a primeira, diz respeito propriamente, a se é devida à atualização monetária pretendida pela contribuinte, pela taxa SELIC, e se sim, a partir de quando.

No que pertine à primeira questão, envolvendo o instituto processual da **preclusão**, entendo que o direito à “atualização monetária” não é um direito que possa precluir. É uma obrigação do poder público, independente ou não de pedido. Do ponto de vista lógico, quem pede a restituição de uma importância, em sendo-lhe devido o direito, justo será que se lhe devolva o “devido”, e neste caso “a expressão correção monetária não constitui um plus a exigir expressa previsão legal.”<sup>1</sup>, é na verdade, algo que advém do próprio pedido ou seja, do próprio direito à restituição.

O Superior Tribunal de Justiça, cuja missão precípua é uniformizar a interpretação das leis federais, já se pronunciou por intermédio de suas Turmas, no sentido de inexistir afronta a coisa julgada ou a **preclusão** quando se fala em atualização monetária conforme o exemplo a seguir: “..... a atualização monetária de obrigação já determinada não modifica o estatuído no título judicial, compreendendo a própria expressão econômica da obrigação principal, realidade que não afronta a coisa julgada ou a preclusão. Daí a possibilidade de ser atualizada a conta por imperativo jurídico, econômico e ético, acertando-se que a correção monetária não é um plus que se agrega, mas um minus que se evita”<sup>2</sup>.

Por outro lado, o Ministro Demócrito Reinaldo<sup>3</sup>, manifestou o seguinte entendimento: “Entendo que só há preclusão quando a lei expressamente a estabelece. Preclusão de decisão judicial, quando não se interpôs o recurso em tempo, ou quando a lei determina que se pratique um ato sob pena de preclusão dentro de determinado prazo.” No caso em tela, trata-se de mera recomposição do valor pago, não condizente com a realidade

<sup>1</sup> Parecer da Advocacia Geral da União nº 96, de 11/06/95.

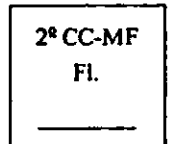
<sup>2</sup> Palavras proferidas no voto do Ministro do STJ –Milton Luiz Pereira- no RESP nº 124.235-DF).

<sup>3</sup> RE nº 89.216



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



*dos fatos.*<sup>IV</sup> De fato, reitero, a atualização monetária não é um direito que possa precluir. É razoável e mesmo aconselhável que a doutrina e jurisprudência pensem dessa forma. Em razão do exposto, superada está para mim a questão da preclusão invocada pelo respeitável Conselheiro Relator.

Feitas as considerações preliminares, passo à segunda questão, consistente propriamente à aplicação da SELIC. Se sim, é devida a partir de quando. A matéria já foi objeto de vários julgados deste Colegiado.<sup>2</sup>

O STJ, orientado pela jurisprudência do STF, não reconhece o direito à correção monetária dos créditos meramente escriturais, como é o caso, porquanto, fundamentalmente, nos casos de compensação, a correção se aplicada aos créditos escriturais, ensejaria a correção dos débitos da mesma conta, sendo inalterável o resultado final e efetivo, se comparado aos valores históricos<sup>3</sup>. Nesse sentido, também é a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes.<sup>4</sup>

No entanto, a partir da data de protocolização do respectivo pedido e do efetivo ressarcimento, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que à contribuinte titular do direito ao crédito de IPI, seja-lhe garantido o direito à atualização monetária pela taxa SELIC, nesse período, nos moldes aplicáveis na restituição. Nesse sentido, vejam-se precedentes jurisprudenciais reconhecendo a aplicação da taxa SELIC.<sup>5</sup>

Isto porque a demora própria do andamento fiscal, e a correspondente defasagem monetária do crédito, não podem ser carregadas como ônus do contribuinte, sob pena de ficar comprometido, pelo menos em parte, o valor ressarcido, que se busca preservar.

De outra frente, poder-se-ia invocar que a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, não seria apropriada em razão de não ser especificamente

<sup>IV</sup> Esclareça-se que a matéria que é divergente no STJ, diz referência apenas quanto à discussão dos índices (quando não discutido ou impugnado anteriormente a conta já homologada em face de estar o cálculo acobertado pela *res judicata*) e não quanto à inclusão da atualização monetária. Assim, dependendo da Turma do STJ, até os expurgos poderão ser solicitados posteriormente a homologação dos cálculos (após sentença judicial). Mas, o que precisa ficar claro é que as decisões admitem a inclusão da atualização monetária quando omissa.

<sup>2</sup> Cite-se os Acórdãos nºs 203-10.075; 203-10.079 e 203-10.080.

<sup>3</sup> REsp 667308/ SC; REsp 412.710/SC, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU 08/09/2003. EAREsp 416.776/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 16/02/2004 e REsp 541.505/PR, Rel. Min. José Delgado, DJU 20/10/2003, e REsp 412.710/SC.

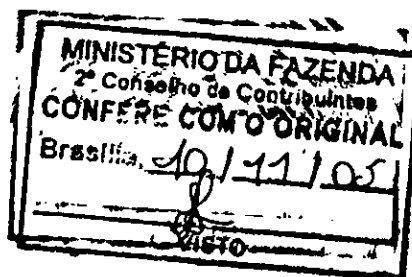
<sup>4</sup> Veja-se os acórdãos 203-02.719/96, 202-08.583/96, 202-08.594/96 e 203-02.719/97.

<sup>5</sup> A matéria já foi objeto de vários julgados dos Conselhos de Contribuintes, (ACÓRDÃO 202-13.920, sessão de 09/07/2002; ACÓRDÃO 201-77.484, sessão de 16/02/2004, incluindo CSRF (CSRF/02-01.732, sessão de 13 de setembro de 2004; e CSRF/02-0.762, DOU de 06/08/99; Acórdão nº CSRF/02-0.708, de 04/06/98), reconhecendo, tratando-se de restituição de crédito de IPI, o direito à atualização do crédito pela taxa SELIC.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

taxa de atualização monetária. Penso que a sua aplicação vai de encontro ao adotado na legislação, nos pedidos de restituição, compensação e cobrança de créditos da União.

Há de se lembrar que o crédito presumido, quando aproveitado a maior ou indevidamente, também é pago com o acréscimo da SELIC.

Observo inexistir texto legal específico conceituando a taxa SELIC. Pode-se dizer que a taxa SELIC é por sua composição, híbrida, eis que comporta juros e atualização monetária. Algumas Resoluções antigas do Banco Central, como as de nºs 2.672/96, 1.693/90 e 1.124/86, permitem inferir que essa taxa corresponde àquela média mensal apurada no Sistema Especial de Liquidação - SELIC para os rendimentos dos títulos federais dentre os quais se inserem as Letras do Banco Central. Outrossim, inexistente definição legal quanto à composição dessa mesma taxa. Como corresponde ela aos rendimentos dos títulos federais, deve albergar conjuntamente os juros remuneratórios do capital empregado na aquisição desses títulos e, ainda, a **correção monetária**, que, a despeito de suprimida relativamente às demonstrações financeiras, para fins de apuração do imposto de renda (art. 4º da Lei nº 9.249/95), continua presente na economia nacional e é reconhecida através da publicação de vários índices oficiais ou oficiosos. Aliás, não é por outra razão que essa taxa varia mensalmente. Embora o livre jogo do mercado financeiro possa influir nessa variação, o componente relativo à inflação mensal é nela indescartável.

De fato, a taxa SELIC não corresponde exclusivamente a juros moratórios em matéria tributária, pois sua incidência ocorre, também, quando do exercício do direito legalmente assegurado de pagar parceladamente os tributos. É o que sucede com o pagamento parcelado do imposto de renda da pessoa física, tal como autorizado já desde o disposto pelo art. 14 da Lei nº 9.250/95, segundo o qual o saldo de tal imposto poderá, à opção do contribuinte, ser parcelado em até seis quotas iguais, mensais e sucessivas, acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, - SELIC para títulos federais. Esse pagamento se faz ao abrigo da lei e essa taxa incide não obstante inexistente inadimplemento e conseqüentemente mora. Logo, não havendo mora na hipótese, a taxa equivalente à SELIC somente pode se reportar à **correção monetária** das parcelas do débito tributário pagas no decorrer do parcelamento, a menos que se entenda que o Poder Público exige juros remuneratórios.

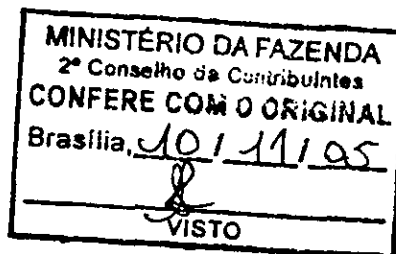
Em verdade, o Fisco exige ou paga ao contribuinte aquilo que a União paga para tal captação. Nesse sentido, "os juros" são devidos por representar remuneração do capital, que permaneceu à disposição da empresa, e não guardam natureza de sanção.

Também deve ser considerado o disposto no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, que preceitua que, a partir de 1º de janeiro de 1996, em lugar da UFIR, a compensação ou restituição de tributos deve ser acrescida de juros equivalentes à taxa referencial SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, juros esses calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição. Ora, na repetição do indébito, consoante o disposto no parágrafo único do art. 167 do CTN, os juros moratórios são devidos apenas a partir do trânsito em julgado da decisão que a determinar. Logo, infere-se que tal incidência não se faz a título de juros moratórios, pois estes estão vedados pelo Código Tributário Nacional nesse mesmo parágrafo único do art. 167.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



2ª CC-MF  
Fl.

As Instruções Normativas da Receita Federal indicam ser a taxa SELIC adotada como referencial de juros moratórios, verdadeiro substitutivo da correção monetária. Mas, se a inflação, mesmo oficial, ainda permanece, não há como reconhecer apenas juros moratórios em favor do Fisco credor, sendo a correção elemento integrativo do próprio tributo devido e, pois, inseparável deste. Em verdade, o que ocorre é a substituição de um indexador por outro, de forma a repor o valor real do indébito a ser restituído. O mesmo, de resto, sucede quando credor o Fisco, com a atualização de seus créditos mediante uma taxa de supostos juros moratórios correspondentes à taxa referencial SELIC.<sup>6</sup>

Por esses motivos, a exemplo do ocorrido na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais é que entendo que a escolha da taxa SELIC reflete a melhor opção.

### Conclusão

Em face do acima exposto e da jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, voto no sentido de também dar provimento ao recurso voluntário para admitir a atualização monetária, somente a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento, com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

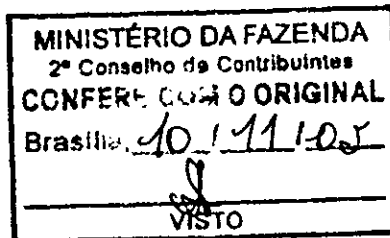
  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

<sup>6</sup> Também deve-se levar em consideração que o próprio Banco Central do Brasil, que apura a taxa SELIC, reconheceu em sua Circular nº 2.672/96, ao regulamentar Linha Especial de Assistência Financeira do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional (PROER), ser a taxa SELIC diferenciada dos juros. Tanto assim que cobra encargos financeiros capitalizados diariamente e exigíveis trimestralmente à taxa equivalente à taxa média ajustada de todas as operações registradas no SELIC, **acrescida de juros**. Portanto, distinguem-se os juros dessa última taxa.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



**DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO BEZERRA NETO  
VENCIDO QUANTO À EXCLUSÃO DO VALOR REFERENTE AO BENEFICIAMENTO  
DOS INSUMOS EFETUADO POR TERCEIROS, COM SUSPENSÃO DO IPI.**

A discordância em relação ao voto do ilustre relator prende-se à inclusão dos valores dos insumos adquiridos pela Recorrente, com os respectivos custos de seus beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da empresa para posteriores reaproveitamentos pela mesma, na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Reconheço que o tema gera acirrados debates na doutrina e na jurisprudência, merecendo uma análise minuciosa.

O ponto central da análise pode ser colocado da seguinte forma: somente a matéria comprada pela Recorrente é que configuraria insumo, ou também assim poderiam ser considerados os produtos beneficiados e elaborados por terceiros com material fornecido pela empresa.

A Lei nº 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu, em seu art. 1º, que o crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e para a COFINS sejam incidentes "sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem**, para utilização no processo produtivo" (g.n.).

*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.*

Em razão dos termos em que vazada a aludida norma, qualquer interpretação que se lhe empreste não deve afastar-se das seguintes premissas: por primeiro, que os insumos utilizados no cômputo do benefício devam ser **adquiridos**, ou seja, **comprados** de outro estabelecimento, resultando de uma operação comercial de compra e venda mercantil; segundo, que sejam efetivamente utilizados na produção de produtos exportados, no estabelecimento adquirente; terceiro, como se trata de direito excepto, não comporta interpretação ampliativa, pois os benefícios tributários devem ser interpretados restritivamente, já que envolvem renúncia de receitas públicas.

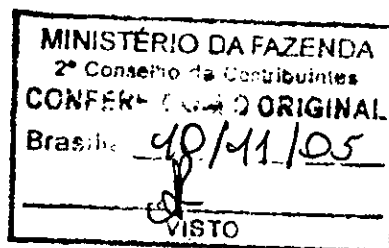
**Da necessidade de aquisição dos insumos**

Em relação à primeira das premissas, na operação realizada pela contribuinte não há qualquer aquisição de matéria-prima, vez que já pertencia ao estabelecimento encomendante no momento do envio para industrialização por encomenda. A aquisição da matéria-prima se deu, portanto, em momento anterior à remessa para industrialização.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



2º CC-MF  
Fl.

O custo do beneficiamento realizado por terceiro deve ser contabilizado como “Gastos Gerais de Fabricação”, não como incremento do valor da matéria-prima, não podendo ser incluído no cálculo do crédito presumido. O montante despendido por tal pagamento não deve entrar no cômputo do benefício, mesmo porque a operação de envio e retorno se dá com suspensão do IPI, conforme sublinhado na Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX n.º 312, de 3 de agosto de 1998.

Normalmente se argumenta que se o contribuinte houvesse adquirido de fornecedores o couro beneficiado/acabado, e os itens elaborados que emprega na montagem de calçados, então poderia enquadrar os valores aos mesmos correspondentes no dimensionamento (artigo 2º da Lei nº 9.363/96) do crédito presumido de IPI?

Vê-se que se levanta uma hipótese contrafactual, o que só pela natureza do argumento já se vê que não é um fato. Mas, vamos conceder um crédito a essa hipótese. Sim, nessa hipótese o pleiteante teria direito ao crédito, pois nesse caso a situação se amoldaria aos precisos termos da norma, como aliás deve ocorrer com qualquer direito excepto: estar-se-ia **adquirindo matéria-prima ou um produto intermediário**.

Aliás, a tentativa de coerência buscada naquela hipótese contrafactual levantada, abriria brecha a uma outra incoerência, qual seja: Por que o legislador, seguindo o mesmo raciocínio, e com muito maior razão, não optaria também por conceder esse crédito relativo ao beneficiamento quando efetuado pelo próprio industrializador, e não por terceiro? Por que o legislador iria privilegiar a terceirização em detrimento da industrialização pelo próprio exportador, em uma mesma situação?

Não concedeu, por questão de coerência, pois não se está a tratar de **aquisição de matéria prima ou produto intermediário**, mas de simples custo do beneficiamento que deve ser contabilizado como “Gastos Gerais de Fabricação”.

Com efeito, tratar-se-ia de situação no mínimo incongruente, para não dizer injusta, retirando a racionalidade das disposições legais que compõem o arcabouço normativo do IPI. Ora, “Onde há a mesma razão, há de se aplicar o mesmo direito”, diz o brocardo romano, assim, se não é possível incluir na base de cálculo do benefício, os custos com beneficiamentos realizados pelo próprio industrial exportador, não devem ser incluídos aqueles incorridos nos beneficiamentos realizados na industrialização por encomenda, nos mesmos produtos.

#### Do Direito Excepto

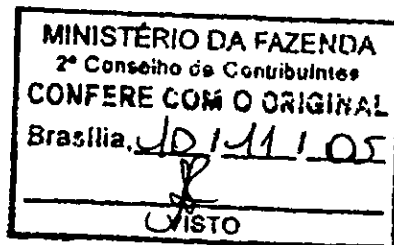
No tocante à última das premissas inicialmente delineadas, pois que, quanto à segunda, não há dissenso, importa destacar que há uma certa tendência à construção de exegeses que resultam, as mais das vezes, de considerações outras que não a propriamente jurídica, tal como as de natureza meramente econômica, tão costumeiramente encontráveis no dia-a-dia do julgador.

É preciso evidenciar que não cabe ao intérprete a tarefa de legislar, de modo que o sentido da norma não se pode afastar dos termos em que positivada, pena de, invadindo seara alheia, fugir de sua competência.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

A interpretação econômica do fato gerador serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários. Admitir que a industrialização por encomenda seja considerada na base de cálculo do crédito presumido é alargar o rol dos contribuintes beneficiados pela “terceirização” do processo produtivo e estender o benefício a empresas que tem processo produtivo parcial, sem qualquer previsão legal, que, a princípio, dirigiu o crédito apenas aos industriais com processo integrado, excluindo vários outros setores da economia que realizam exportações, por exemplo, de produtos não tributados.

Ademais, sublinhe-se novamente, que se tratando de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o escólio de Carlos Maximiliano (In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 333/334):

*“O rigor é maior em se tratando de disposição 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 privada 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. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos”.*

Vê-se que a boa hermenêutica, baseada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma estrita.

#### Argumento Empírico – Lei nº 10.276/2001

Por último, e quem sabe o mais importante, se o cômputo dos valores dos serviços de industrialização por encomenda estivessem incluídos na base de cálculo do benefício previsto pela Lei nº 9.363/96, não haveria razão para que o legislador expressamente viesse a prever esta alternativa, em lei posterior. Vejamos como dispôs o art. 1º da Lei nº 10.276, de 2001, *in verbis*:

*“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:*

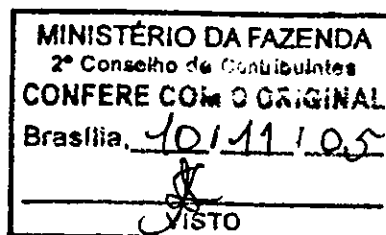
*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;*

*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” (grifei).*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Costuma ser encontradiço nos textos que discorrem sobre Hermenêutica Jurídica a afirmação de que “a lei não contém palavras inúteis”, a qual, segundo se diz, vem a ser princípio basilar da disciplina. É dizer, as palavras devem ser compreendidas como tendo, ao menos, alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, 8a. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

Ora, *in casu*, fosse verdadeira a afirmação de que os valores correspondentes ao serviço de beneficiamento, na industrialização por encomenda, deveriam ser incluídos no cômputo do crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, não haveria razão para que o legislador inequivocamente inserisse tal hipótese na Lei n.º 10.267, de 2001, permitindo o seu acréscimo juntamente com o custo de outros insumos (energia elétrica e combustíveis).

Note-se, por importante, que a aplicação do novel regramento, conforme disciplinado na Lei n.º 10.267, de 2001, se dá **alternativamente** ao estabelecido na Lei n.º 9.363, de 1996, quando da determinação do crédito presumido.

Observar, finalmente, que o uso do método alternativo para o cálculo do benefício, tem, como **contrapartida à inclusão de novos valores** na base de cálculo (aquisição de energia elétrica e combustíveis, e serviços de industrialização por encomenda), **a definição de um fator multiplicativo menor**: de 0,0537 (5,37% da base de cálculo, na Lei nº 9.363/96) para 0,0365 (3,65% da base de cálculo, na Lei nº 10.276/2001). **Portanto, não se pode argumentar que a Lei nº 10.276/2001 seja “expressamente interpretativa”, nos termos do art. 106, I, do CTN.**

#### Das Implicações da Suspensão do IPI

Também não merece mais sorte os argumentos aduzidos no sentido de afirmar que a remessa final para o encomendante não envolveria apenas prestação de serviço, mas também a agregação de outros insumos no processo de beneficiamento da matéria-prima original, ou seja, o beneficiamento seria “a própria mercadoria” (matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário).

Antes de enfrentar tal argumento, atine-se, inicialmente, por oportuno, que a remessa, e o retorno, todavia, **não foram gravados pelo IPI** (IPI suspenso – artigo 40 do Regulamento – Decreto 2.637/98- de tal imposto). Assim, nenhuma valia aventar-se do argumento acima esposado, quando o seu modo de operar (remessa e retorno com **suspensão** do IPI) conduz necessariamente a uma presunção contrária, a de que não houve emprego de outros insumos pelo executor do beneficiamento, além daqueles remetidos pelo encomendante, não havendo nos autos prova em sentido contrário.

“Art. 40. Poderão sair com suspensão do imposto:

(omissis)

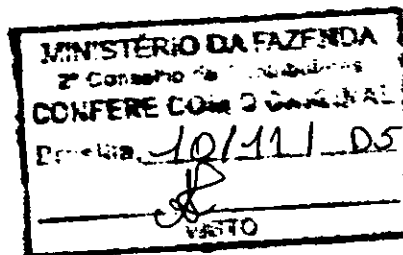
VII - as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados a industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VIII - os produtos que, industrializados na forma do inciso anterior e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



2º CC-MF  
Fl.

a) a comércio;

b) a emprego, como matéria-prima, produto intermediário ou acondicionamento, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;" (grifei)

*Art. 419. Nas notas fiscais emitidas em nome do encomendante, o preço da operação, para destaque do imposto, será o valor total cobrado pela operação, acrescido do valor das MP, PI e ME fornecidos pelo autor da encomenda, desde que os produtos industrializados não se destinem a comércio, a emprego em nova industrialização ou a acondicionamento de produtos tributados, salvo se tratar de MP, PI e ME usados (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, parágrafo 4º, Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).*

Outrossim, a legislação do IPI ressalta ainda que o valor cobrado pela operação de industrialização é destacado do valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem enviados pelo encomendante, razão pela qual devem ser acrescidos ao momento da remessa do produto encomendado.

O que se quer provar com essa presunção simples, não é, como muitos se equivocam, que a partir de um fato conhecido (a não tributação do IPI) quer-se provar um fato não conhecido, qual seja, a inexistência industrialização, e por consequência chegar-se na tese de que estar-se-ia defronte de uma mera prestação de serviços. Claro que a intenção não é essa, a figura da operação industrial do beneficiamento existe e está prevista na legislação do IPI e não se quer aqui nem descaracterizá-la, nem muito menos afirmar que seja semelhante a uma mera prestação de serviço. Caso contrário, com o instituto da suspensão, a legislação do IPI estaria propondo algo ilógico: suspender o inexistente.

O fato desconhecido que se quer realmente provar com a indigitada presunção simples, saliento novamente, não é a inexistência da industrialização, mas sim a inexistência da agregação de insumos, tudo isso com o fito apenas de tecer mais um argumento, não o principal, no sentido de reforçar a tese de que não se está a tratar de aquisições de matéria-prima ou de material intermediário, mas da figura distinta da "industrialização por encomenda", em que até mesmo os possíveis insumos que possam ser agregados quando do beneficiamento, é infirmado pela presunção simples implícita na suspensão do IPI perpetrada. Ademais, acrescente-se que muito amiúde quando tais insumos são agregados o que se verifica empiricamente é que o seu peso no cômputo do produto final é baixíssimo.

Por outras palavras, pelo fato de uma prestação de serviço se amoldar ao conceito de beneficiamento previsto na legislação do IPI, isso não faz com que por um passe de mágica ela se transubstancie no conceito de "aquisição" de "matéria-prima ou produto intermediário."

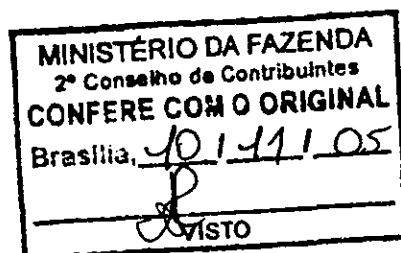
#### **Das considerações sobre valoração das normas**

A não previsão da inclusão, na base de cálculo do benefício, do valor dos serviços de industrialização por encomenda, pode até ser considerada injusta pelo aplicador da lei.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.003204/00-65  
Recurso nº : 129.791  
Acórdão nº : 203-10.357



2º CC-MF  
Fl.

Porém, não compete ao julgador administrativo estabelecer se uma norma é justa ou não, eficaz ou ineficaz. Ao julgador, cabe verificar a validade de uma norma, ou seja, se ela existe como regra jurídica no ordenamento pátrio, independentemente do juízo de valor. Uma norma pode ser, por exemplo, justa sem ser válida, ou ser válida sem ser justa. A correção desta eventual ausência de correlação entre as normas e os valores que regem o nosso ordenamento jurídico, compete aos legisladores ou ao poder judiciário e não à autoridade administrativa.

A distinção destes planos pode-se deduzir do pensamento de Norberto Bobbio, quando afirma:

*"...é preciso ter bem claro em mente se quisermos estabelecer uma teoria da norma jurídica com fundamentos sólidos, é que toda norma jurídica pode ser submetida a três valorações distintas, e que estas valorações são independentes umas das outras. De fato, frente a qualquer norma jurídica podemos colocar uma triplice ordem de problemas: 1) se é justa ou injusta; 2) se é válida ou inválida; 3) se é eficaz ou ineficaz."*

...

*"O problema da validade é o problema da existência da regra enquanto tal, independentemente do juízo de valor se ela é justa ou não. Enquanto o problema da justiça se resolve com um juízo de valor, o problema da validade se resolve com um juízo de fato, isto é, trata-se de constatar se uma regra jurídica existe ou não, ou melhor, se tal regra assim determinada é uma regra jurídica."*

...

*"Em particular, para decidir se uma norma é válida (isto é, como regra jurídica pertencente a um determinado sistema), é necessário com frequência realizar três operações: 1) averiguar se a autoridade de quem ela emanou tinha o poder legítimo para emanar normas jurídicas ...; 2) averiguar se não foi ab-rogada...; 3) averiguar se não é incompatível com outra normas do sistema..." (Norberto Bobbio, Teoria da Norma Jurídica, 3a. ed. rev., EDIPRO, 2005, pp. 45-47)*

Portanto, quanto a esse item voto no sentido de que sejam desconsiderados da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores agregados correspondentes ao beneficiamento/acabamento e elaborações referidas anteriormente, para efeitos de operar-se o ressarcimento pleiteado nesses autos.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

  
ANTONIO BEZERRA NETO