



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 13/09/2002
Rubrica *[assinatura]*

2º CC-MF
Fl.
01

Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

Recorrente : **INDUSTRIAL E COMERCIAL BRASILEIRA S/A**
Recorrida : **DRJ em Porto Alegre - RS**

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – LEI Nº 9.363/96 – APURAÇÃO CENTRALIZADA – Admissível a apuração centralizada do crédito presumido no exercício de 1995. COMERCIAL EXPORTADORA – Incluem-se no cômputo da receita de exportação as vendas efetuadas a empresas comerciais exportadoras no exercício de 1995. BASE DE CÁLCULO – Indevida a inclusão dos valores despendidos na aquisição de energia elétrica, combustíveis, fretes e de insumos a não contribuintes do PIS/PASEP e COFINS, na base de cálculo do crédito presumido. TAXA SELIC – É imprestável como instrumento de correção monetária, não justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar na concessão de um “plus”, sem expressa previsão legal.

Recurso Voluntário a que se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
INDUSTRIAL E COMERCIAL BRASILEIRA S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, I) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, na apuração centralizada e venda a exportadora; e II) pelo voto de qualidade, em negar provimento, quanto às aquisições de insumos de não contribuintes e Taxa SELIC. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt (Relator), Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2002

[Assinatura]
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

[Assinatura]
Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Adolfo Montelo e Valmar Fonseca de Menezes (Suplente).

Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda.

Imp/ovrs



Processo nº : 11080.004948/96-97

Recurso nº : 113.209

Acórdão nº : 202-13.651

Recorrente : INDUSTRIAL E COMERCIAL BRASILEIRA S/A

RELATÓRIO

Versam os autos sobre pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI como ressarcimento das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, criado pelas Medidas Provisórias sucessivamente reeditadas e afinal convertidas na Lei nº 9.363/96.

O pedido de ressarcimento foi deferido pela autoridade local somente com relação aos valores diretamente exportados pelo estabelecimento da Recorrente situado em Canoas/RS, excluídos aqueles exportados pelo seu estabelecimento de Rio Grande/RS, também englobado pelo pedido inicial, bem como os insumos adquiridos de fornecedores alegadamente não obrigados ao recolhimento das contribuições antes mencionadas, notadamente pessoas físicas e cooperativas, bem como aqueles calculados sobre as vendas efetuadas a empresas comerciais exportadoras no exercício de 1995.

Da referida decisão foi interposto recurso para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) que apesar de alguns dos produtos por ela exportados terem sido produzidos em seu estabelecimento de Rio Grande/RS, por questões operacionais, a exportação dos mesmos era feita pelo estabelecimento situado em Canoas/RS;
- b) que conquanto a Medida Provisória nº 948/95, que foi sucessivamente reeditada e afinal convertida na Lei nº 9.363/96, fosse omissa a respeito, a Medida Provisória nº 1428-27/96 possibilitou a apuração centralizada do crédito em questão;
- c) que a disposição contida na última das Medidas Provisórias antes mencionadas, por disciplinar critérios de apuração e processos de fiscalização, teria aplicação imediata e se aplicaria ao caso em exame, por força do disposto no § 1º do art. 144, do Código Tributário Nacional (CTN);
- d) que o ADN CST nº 8/98, declarou, em caráter normativo, que os créditos em questão podem ser apurados centralizadamente;



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

- e) que os dispositivos legais que instituíram o crédito presumido em questão, não contém qualquer “restrição quanto ao fato de os insumos estarem ou não sujeitos às contribuições”, razão pela qual seriam ilegais as disposições da IN SRF nº 23/97 na parte em que excluíram da base de cálculo do crédito as aquisições efetuadas de não contribuintes de PIS e de COFINS;
- f) que as cooperativas se encontram sujeitas ao recolhimento do PIS, em que pese calculado não sobre o faturamento, mas sobre a folha de pagamentos;
- g) que faria jus a crédito calculado sobre os valores despendidos na aquisição de combustíveis e energia elétrica, pois participam do custo da mercadoria a ser exportada;
- h) que faria jus a crédito oriundo do pagamento de fretes, pouco importando tenha sido incluído no preço do produto ou pago diretamente pelo comprador; e
- i) que faria jus a crédito incidente sobre as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras.

Defrontando tais alegações, decidiu o Sr. Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre – RS negar provimento ao recurso, amparando-se, para isso, nos seguintes argumentos:

- a) que a apuração centralizada, com relação ao exercício de 1995, seria vedada pelo § 6º do art. 18 da IN SRF nº 23/97, entendimento que teria sido corroborado pelo Boletim Central da Secretaria da Receita Federal nº 147/98, em seu item 22;
- b) que o ADN CST nº 8/98 se referiria somente à Lei nº 9.363/96 e, portanto, não se aplicaria ao exercício de 1995;
- c) que as disposições da IN SRF nº 23 que vedam o creditamento com relação a insumos adquiridos de não contribuintes de PIS e COFINS, seriam interpretativas e com eficácia *ex tunc*;
- d) que tal mandamento, na realidade, estaria previsto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, ao determinar que o creditamento far-se-á sobre as contribuições incidentes sobre os insumos adquiridos;
- e) que o fato de as Cooperativas estarem sujeitas ao PIS calculado sobre suas folhas de pagamento seria irrelevante para o deslinde da controvérsia, pois o incentivo incidiria sobre as contribuições incidentes sobre os insumos;



Processo nº : 11080.004948/96-97

Recurso nº : 113.209

Acórdão nº : 202-13.651

- f) que energia elétrica e combustível não seriam matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, razão pela qual os valores despendidos em sua aquisição não se incluíam na base de cálculo do incentivo fiscal em comento;
- g) que o frete pago isoladamente representaria um serviço como qualquer outro, razão pela qual não se incluiria na base de cálculo do incentivo, haja vista não se constituir em matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem; e,
- h) que somente a partir do advento da MP nº 1.484-27/96, se passou a admitir o creditamento sobre os produtos vendidos a empresas comerciais exportadoras.

Inconformada, interpôs a Contribuinte o recurso voluntário de folhas 713 a 736, onde, após traçar um minucioso histórico sobre o regime legal do benefício fiscal em comento, reitera os fundamentos de sua anterior manifestação, inovando apenas para requerer a correção monetária de seu crédito segundo os mesmos parâmetros adotados pela Fazenda Nacional.

É o relatório.



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT**

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

Antes de adentrar no exame da questão propriamente dita, parece-me pertinente tecer algumas breves considerações sobre a Lei nº 9.363/96, cuja correta interpretação determinará a solução da lide.

Com efeito, através do referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou única e exclusivamente desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros, não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.

Tal necessidade, que mesmo antes dos recentes acontecimentos externos já se mostrava premente, levando o Presidente da República a afirmar que “é exportar ou morrer”, revela-se, agora, de primeiríssima grandeza, por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

Releva notar, a propósito, que a simples instituição do benefício fiscal em questão não tem o condão de proporcionar um automático incremento das exportações, e, por conseguinte, tornar de imediato o País menos dependente ou mesmo independente do volátil capital financeiro internacional, o que efetivamente é o fim colimado. Esta pretendida independência somente será alcançada pelo contínuo e firme estímulo estatal às exportações.

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do artigo 5º, da Lei Introdução ao Código Civil (LICC) – lei de introdução a todas às leis –, que determina que “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

No caso, os fins sociais a que se destina a lei e as exigências do bem comum se vêem representados pela imperiosa necessidade de se tornar mais competitivos, no mercado externo, os produtos manufaturados produzidos no Brasil, com vistas a proporcionar uma melhora no balanço de pagamentos.

215. //



Processo nº : 11080.004948/96-97

Recurso nº : 113.209

Acórdão nº : 202-13.651

Tendo sempre em mira tal necessidade e o disposto no art. 5º da LICC, passo, agora, a efetivamente decidir, examinando de forma separada as diversas questões que permeiam a controvérsia.

1. Apuração centralizada do crédito no exercício de 1995:

Ao fundamento de que a omissão existente na redação original da Lei nº 9.363/96, sobre a possibilidade de uma empresa com mais de um estabelecimento apurar de forma centralizada o seu crédito de IPI, significaria a existência de uma vedação implícita à adoção de tal sistemática, foi indeferido o pedido de ressarcimento formulado pela Recorrente no que se refere aos créditos decorrentes de produtos exportados por seu estabelecimento de Canoas/RS.

Ou seja, entendeu o julgador monocrático que antes da Medida Provisória nº 1.426/96, haveria uma exigência implícita na Lei nº 9.363/96 no sentido de que a apuração do crédito fosse realizada exclusivamente de forma separada, por cada estabelecimento exportador de uma mesma empresa.

A questão, neste ponto, se resume em saber quais os efeitos da autorização contida na Medida Provisória nº 1.426, que suprindo omissão existente na redação original da Lei nº 9.363/96, expressamente permitiu a apuração centralizada do crédito de IPI objeto da controvérsia.

Para tanto, socorro-me do disposto no artigo 106, inciso II, alínea *b*, do Código Tributário Nacional (CTN), cujo teor é o seguinte:

“Art. 106. A lei aplica-se a fato ou ato pretérito:

I – omissis.

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) omissis;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;”

Em se entendendo como entendeu o prolator da decisão recorrida, no sentido de que a omissão existente na Lei nº 9.363/96, em sua redação original, traduziria a existência de uma “exigência de ação” implícita, tenho para mim como inafastável a aplicação, ao caso, do disposto na alínea “b”, do inciso II, do artigo 106, do CTN, para conferir eficácia *ex tunc* às disposições da Medida Provisória nº 1.426/96 e autorizar a apuração descentralizada.

E assim entendo porque: (i) a autorização contida na Medida Provisória nº 1.426/96, possibilitou a apuração centralizada do crédito presumido em questão, deixando de tratar tal sistemática como contrária à (suposta) exigência implícita existente na Lei nº 9.363/96, no sentido de que apuração somente poderia ser feita de forma descentralizada; (ii) a apuração centralizada realizada pela Recorrente não se consubstanciou em ato fraudulento; (iii) a adoção



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

de tal sistemática não implicou em falta de pagamento de tributo; e, por fim, (iv) que a questão não se encontra definitivamente julgada

Deve, portanto, o cálculo do crédito de IPI de titularidade da Recorrente ser realizado levando em conta as exportações realizadas pelo estabelecimento da Recorrente situado em Canoas/RS.

2. Vendas efetuadas a empresas comerciais exportadoras (*Tradings*) no exercício de 1995:

Como visto, ao argumento que as disposições do parágrafo único introduzido no artigo 1º da Lei nº 9.363/96 pela Medida Provisória nº 1.484-27/96 produziram efeitos *ex nunc*, entendeu o prolator da decisão recorrida que somente depois do advento da citada MP as vendas efetuadas à empresas comerciais exportadoras ensejariam o nascimento do crédito, cujo ressarcimento é ora pleiteado.

Tenho para mim que este não é o melhor entendimento sobre a matéria.

A norma contida no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.363/96 possui nítido e evidente caráter interpretativo:

“Art. 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970 e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidente sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.”

Este caráter interpretativo se evidencia quando se percebe que a norma constante do parágrafo único acrescido ao artigo 1º da Lei n. 9.363/96 pela MP n. 1.484/96-27, não visou a estender o benefício fiscal instituído pelo art. 1º às vendas efetuadas às empresas comerciais exportadoras, mas sim, dizer, esclarecer que o direito ao crédito nasce mesmo quando as vendas forem efetuadas às citadas empresas.

Sendo certo o seu caráter interpretativo, tem-se que às disposições do citado parágrafo único aplica-se a regra do inciso I do artigo 106, do CTN, que dispõe:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expresamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.’

213.!!



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

Diante do exposto, tenho por inafastável a conclusão de que a norma do parágrafo único do 1º da Lei nº 9.363/96, a ele acrescido pela 27ª reedição da Medida Provisória nº 1.484/96, opera efeitos *ex tunc*, e, por conseguinte, como lícita a pretensão da Recorrente de calcular o seu crédito de IPI com base em produtos vendidos a empresas comerciais exportadoras durante o ano de 1995.

3. Produtos adquiridos de não contribuintes:

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, nesta 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes tem prevalecido o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS e COFINS.

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCUS VINICIUS NEDER DE LIMA ao ensejo do julgamento do recurso 108027, bem resumem os fundamentos do entendimento que tem prevalecido:

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

(...)

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

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições ‘incidentes’ sobre aquisições de terceiros que compõe a cadeia



Processo nº : 11080.004948/96-97

Recurso nº : 113.209

Acórdão nº : 202-13.651

comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e do exportador previstas no art. 1º.

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

(...)

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

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

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

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

21. //



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

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

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

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

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

(...)

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fruir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)

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

(...)

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

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que *"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"*, pois ao determinar que o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado *"por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa"*, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a COFINS –, na base de cálculo do benefício fiscal.

Concessa venia daqueles que defendem o respeitável entendimento até agora prevalente, ousando divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o artigo 5º, da Lei nº 9.363/96, é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Este primeiro sintoma – lacuna regulamentar –, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado artigo 5º ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

Com efeito, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado com base em valores pagos de forma indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.



Processo nº : 11080.004948/96-97

Recurso nº : 113.209

Acórdão nº : 202-13.651

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS. Tendo se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no artigo 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito Brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico nem tampouco razoável.

Não obstante a incoerência lógica acima apontada, os possíveis métodos de apuração do montante a estornar conduzem a situações injurídicas, ilógicas e absolutamente contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

- a) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base de cálculo, etc.), e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido segundo a lei tributária e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que não se compadece com a lógica da Lei nº 9.363/96;
- b) considerando que tanto o PIS como a COFINS são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a absurda possibilidade de a restituição de PIS e COFINS incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor exportador possam causar a redução de seu crédito presumido;
- c) como argutamente percebido por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (*Crédito Presumido de IPI - Ressarcimento de PIS e COFINS - Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas - no prelo*), “o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado”, de modo que o não pagamento do PIS e da COFINS pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, pena de se contrariar o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.363/96.

Sendo a norma do artigo 5º inaplicável e contrária à sistemática estabelecida na própria Lei nº 9.363/96, convém recordar as lições de ALÍPIO SILVEIRA em sua “*Hermenêutica no Direito Brasileiro*” (Vol. I, RT, 1968, págs. 189 e segs.):



Processo nº : 11080.004948/96-97

Recurso nº : 113.209

Acórdão nº : 202-13.651

“Concebidos dessa forma os fins do direito, o seu reflexo sobre a hermenêutica jurídica é imediato, manifestando-se pela amplitude na aplicação dos textos legais, e pela abolição do servilismo à letra da lei. Tal amplitude interpretativa é mínima para aqueles que reputam o juiz seguir a vontade do legislador. Mas se dilata, quando se preconiza ao julgador seguir os fins sociais da lei e as exigências específicas do bem comum, como o faz o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro. É igualmente notável essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIOU, preconizam ao juiz colocar os princípios acima dos textos.

Já o notaram os mestres da hermenêutica, a interpretação das leis é um único processo mental, sendo descabido opor, como se tem freqüentemente feito, a interpretação literal à interpretação lógica. Uma e outra se completam necessariamente, e as deduções racionais, seguindo as inspirações de uma sã lógica, servirão para dar pleno desenvolvimento, quer à vontade da lei, quer aos fins sociais a que ela se destina, quer às exigências do bem comum. Ainda menos cabível será propor ao intérprete a escolha, um tanto infantil, entre o texto e o espírito da lei. O texto intervém como manifestação solene do espírito, inseparável deste, pois o objeto do texto é justamente revelar o espírito. Este prevalece sobre a letra.

(...)

A decisão contra a lei pode ser considerada em face das várias operações relativas à aplicação: a interpretação, a adaptação, o afastamento do texto supostamente aplicável. Passemos a focalizar a interpretação.

As idéias do liberalismo revolucionário, anteriormente expostas, tinham estas conseqüências: se o aplicador se afastasse da letra para sentir o espírito da lei, estaria violando a lei. Ainda hoje como observam o Min. EDUARDO ESPÍNOLA e o Des. ESPÍNOLA FILHO, isso se dá. Eis a passagem invocada:

‘Muitos juizes se apegam, numa demasia que convém evitar, à letra da lei, aplicando-a, sempre que lhes parece clara, como se não fosse possível descobrir o seu verdadeiro conteúdo, mercê de uma análise crítica, e então repelem toda a sorte de interpretação sob o injustificável pretexto de que não há discussão possível diante do texto translúcido.’

As tendências modernas preconizam ao aplicador que tenha em vista os fins sociais a que a lei se dirige e as exigências do bem comum. Em outras palavras, não viola a lei o aplicador que se afasta de sua letra para seguir os fins sociais a que se destina a lei, e as exigências do bem comum que lhe servem de fundamento.’

215. //



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

Sendo, portanto, dever do intérprete se ater mais à essência do que à forma, mais ao espírito do que ao texto da lei, privilegiando, sempre, os ditames da LICC, e considerando que a norma do artigo 5º da Lei nº 9.363/96, além de contrariar a sistemática estabelecida na lei é de fato e juridicamente inaplicável, evidencia-se, às escâncaras, a impossibilidade de se utilizar o referido dispositivo legal como fundamento para se negar a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes na base de cálculo do benefício fiscal em exame.

Não se presta, também, *data venia*, a sustentar a tese até agora prevalente, o argumento de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo seria necessária para “*fins de controle*”, como afirmado na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda, por conferir à vontade do legislador importância superior aos fins sociais a que destina a lei e às exigências do bem comum., contrariamente ao entendimento da melhor doutrina, bem representada por CARLOS MAXIMILIANO (“*Hermenêutica e Aplicação do Direito*”, 19ª ed., Forense, p. 25):

“A lei é a expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e as violações algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato.”

Pelo exposto, entendo ter a Recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e COFINS, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir os fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

4. Produtos adquiridos de Cooperativas:

Mesmo que se entenda que genericamente os produtos adquiridos de não contribuintes não devam integrar a base de cálculo do crédito presumido, no que se refere especificamente aos insumos adquiridos de sociedades cooperativas, tal entendimento não prospera. Com efeito, ao argumento de que tais sociedades não se sujeitariam à incidência de PIS e COFINS sobre o faturamento ou a receita, e de que a IN SRF nº 23/97 vedaria o creditamento com relação a insumos adquiridos de não contribuintes, decidiu a autoridade julgadora que tais aquisições não ensejariam o nascimento de crédito passível de ressarcimento.

Também neste ponto, tenho para mim, com a devida *venia*, que não adotou a melhor solução o prolator da decisão recorrida.

Primeiro porque a premissa de que partiu o julgador monocrático não é de todo correta, pois a Medida Provisória nº 1858-11/99 revogou a isenção de COFINS para as Cooperativas de que cuidava o art. 6, I, da Lei Complementar nº 70/91.



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

Em segundo lugar porque, mesmo na parte em que correta a premissa em que se fundou a decisão recorrida, se afiguram equivocadas as conclusões alcançadas, equívocos estes que parecem decorrentes de uma inexata compreensão do papel desempenhado pelas cooperativas na sociedade e, notadamente, para o que interessa, na cadeia produtiva.

Com efeito, em recentes julgamentos (recursos 109742, 110248 e 109933), firmou entendimento a 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes que as cooperativas, quando realizam vendas, agem, na realidade, não em nome próprio, mas sim em nome de seus cooperados.

Ou seja, as vendas, na verdade, são realizadas pelo cooperado, atuando a cooperativa como uma intermediária entre o comprador final e seus associados, razão pela qual no momento em que apropriada por estes a receita resultante de tais vendas, incidiriam PIS e COFINS.

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido ao ensejo do julgamento do recurso 110248, de minha lavra, bem revelam os fundamentos do entendimento que então prevaleceu:

“O deslinde da controvérsia passa pelo exame da natureza jurídica do chamado ato cooperativo, cuja disciplina legal se encontra no art. 79 da Lei nº 5.764/71. Antes, porém, de se iniciar o exame do citado dispositivo legal, cumpre analisar a natureza jurídica deste tipo societário denominado cooperativa. Socorro-me, para tanto, inicialmente, da lição de Carlos Valder do Nascimento (O Ato Cooperativo e Tributação – Função da Lei Complementar, RTFP 37/151), que a respeito a ensina:

*‘A sociedade cooperativa é um empreendimento endereçado a um fim comum, constituída para a prestação de serviços aos seus associados, revelando, destarte, uma faceta que distingue nitidamente das sociedades comerciais.’
(fls. 153)*

Renato Lopes Becho, quanto à finalidade das sociedades cooperativas, faz as seguintes considerações (Tributação das Cooperativas, Dialética, 1999, p. 80):

‘Quanto à prestação de serviços, é esta a realidade da Cooperativa, independentemente do objeto de atuação da sociedade. Mesmo uma cooperativa de produção, com caráter industrial, adequa-se à afirmação. Isto porque as cooperativas são prestadoras de serviços para seus associados. Explica-se: a cooperativa sempre será um meio para uma melhoria da situação pessoal do associado, que se beneficiará imediatamente em suas atividades que motivaram sua participação na entidade. O cooperado visa, com a sociedade, diminuir



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

seus custos ou obter melhores preços para seus produtos ou receber empréstimos a juros melhores etc.'

Outra não é a lição de Carlos Jorge Corbella, mencionado por Carlos Valder do Nascimento, que esclarece que o objeto de uma cooperativa é uma prestação de serviço visando à satisfação das necessidades dos cooperados, perseguindo uma vantagem econômica conseguida através da eliminação de intermediários.

A finalidade de uma cooperativa, portanto, seja ela de consumo, produção, trabalho ou crédito, é prestar serviços a seus associados, visando à obtenção de benefício econômico alcançável através da eliminação de intermediários, que serão substituídos pela própria cooperativa.

Posta tal questão, cumpre, agora, analisar o disposto no art. 79 e parágrafo único, da Lei nº 5.764/71, cuja correta compreensão é absolutamente determinante para o deslinde da controvérsia e cujo teor é o seguinte:

'Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.'

A interpretação dada ao referido dispositivo legal por Mário Kruel Guimarães e Antonio Luiz Matias da Cunha, também citados por Carlos Valder do Nascimento, é lapidar:

'Nas operações internas existe, apenas, a prestação de serviços, em suas inúmeras modalidades, que a lei houve por bem denominar de atos cooperativos. Muito embora, na prática, seja comum ouvir-se que o associado 'vendeu' sua produção à cooperativa, ou 'dela comprou determinado bem', efetivamente ela não realizou essas operações de compra e venda, mas, simplesmente, alguns 'atos cooperativos', de vez que, havendo apenas o propósito de prestação de serviços, inexistiu o fato mercantil na transação.' (fls. 156)

Roque Antonio Carraza (também citado por Carlos Valder do Nascimento – fls. 156), a respeito, ensina que "no ato cooperativo típico inexistem negócio mercantil e manutenção da titularidade da coisa. É que a cooperativa atua em nome, por conta e em benefício do cooperado".



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

Posso afirmar, assim, que o fato de o ato cooperativo, assim entendido as operações internas praticadas entre a cooperativa e o cooperado e vice-versa, não se consubstanciar em ato mercantil, em compra e venda, decorre da constatação do mesmo se tratar, entre eles – cooperativa e cooperado –, de uma prestação de serviços, por meio da qual a cooperativa faz as vezes do intermediário que teria o cooperado de ordinariamente se valer para celebrar o negócio jurídico objeto deste ato cooperativo caso não existisse a cooperativa, obtendo, deste modo, benefício econômico consistente na eliminação deste intermediário.

É por isso que, conforme asseverado por Roque Antonio Carraza, age a cooperativa “em nome, por conta e em benefício do cooperado”.

Tem-se, assim, que a venda de produtos ou mercadorias do cooperado pela cooperativa a terceiros, não se consubstancia em ato cooperativo, devendo este ser entendido como a mera intermediação, a aproximação realizada pela sociedade cooperativa, com vistas a obtenção de melhores condições de venda, entre seu associado e o terceiro adquirente. A venda, no caso, é realizada pelo associado, atuando a cooperativa em seu benefício, conta e nome, sendo, pois, ato mercantil.”

Como se vê, são os cooperados, e não a cooperativa a que se encontram vinculados, que suportam o PIS e a COFINS incidentes sobre as vendas por esta realizadas, pois esta atua como mera intermediária e, portanto, venda alguma realiza em nome próprio, mas sim por conta, ordem e nome de seus associados.

Tem-se, pois, que o alegado fato de as cooperativas não serem contribuintes de PIS e COFINS não é razão suficiente para negar-se à Recorrente o direito ao crédito de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, pois quando esta adquire insumos de tais pessoas jurídicas, está, na realidade, adquirindo insumos de seus associados, que podem ou não estar sujeitos à incidência das citadas contribuições sociais.

Deste modo, não havendo nos autos qualquer prova de que os associados às cooperativas que negociaram com a Recorrente se encontram fora da incidência de PIS e COFINS, tenho para mim que os insumos delas adquiridos dão azo ao nascimento do crédito objeto do pedido de ressarcimento sob análise.

5. Energia Elétrica e Combustíveis:

Tal qual decidiu o prolator da decisão recorrida, penso ser indevida a inclusão dos valores despendidos na aquisição de energia elétrica e combustíveis na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, já que o seu art. 1º diz expressamente que insumos utilizados no processo produtivo se prestam a tal, não incluindo em seu exaustivo rol a energia elétrica e os combustíveis.



Processo nº : 11080.004948/96-97

Recurso nº : 113.209

Acórdão nº : 202-13.651

A reforçar tal entendimento, a recente Lei nº 10.276, que estabeleceu forma alternativa para o cálculo do crédito presumido em questão, incluiu, de forma expressa, as aquisições de energia elétrica e combustíveis na base de cálculo do citado benefício fiscal, mostrando, ao meu ver, que na sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96 tais aquisições não integram a base de cálculo.

É de se registrar, por fim, que o artigo 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, determina a aplicação subsidiária da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para a “*o estabelecimento ... dos conceitos ... de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem*”, dispondo a referida legislação que matéria-prima e produtos intermediários são aqueles “*que sofram, em função de ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação*” (Parecer Normativo CST nº 65/79).

Produtos utilizados como força motriz, tais como a energia elétrica e os combustíveis, que não incidem diretamente sobre o produto, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins da legislação de IPI.

Entendo, deste modo, que neste ponto a decisão recorrida não merece censura, devendo por isso ser mantida por seus próprios fundamentos.

6. Fretes:

Pelos motivos acima expostos, entendo não merecer censura a decisão recorrida na parte em que determinou a exclusão da base de cálculo do crédito presumido os valores despendidos com frete, pelo que mantenho, também neste ponto, a decisão recorrida.

7. Incidência da Taxa SELIC:

Entendo, por fim, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da protocolização do pedido de ressarcimento.

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

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



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

Tal entendimento, com a devida *venia* dos ilustres Conselheiros que o adotam, penso merecer uma maior reflexão. Tal necessidade, decorre, ao meu ver, *d. m. v.*, de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, conforme argutamente percebeu o ilustre Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no melhor e mais aprofundado estudo já publicado sobre a matéria¹, a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil:

“Entre os objetivos da taxa Selic encarta-se o de neutralizar os efeitos da inflação. A correção monetária, ainda que aplicada de forma senão disfarçada, no mínimo obscura, é mera cláusula de readaptação do valor da moeda corroida pelos efeitos da inflação. O índice que procura reajustar esse valor imiscui-se no principal e passa, uma vez feita a operação, a exteriorizar novo valor. Isso quer dizer que o índice corretivo não é um plus, como, por exemplo, ocorre com os juros, que são adicionais, adventícios, adjacentes ao principal, com o qual não se confundem.

Sabe-se, segundo a mesma consulta, que a 'a taxa Selic reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário (oferta versus demanda por recursos financeiros). Finalmente, ressalte-se que a taxa Selic acumulada para determinado período de tempo correlaciona-se positivamente com a taxa de inflação acumulada ex post, embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços'.

A correlação entre a taxa Selic e a correção monetária, na hipótese supra, é admitida pelo próprio Banco Central.”

Por outro lado, cumpre salientar, a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária –, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

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

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular de crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta pseudo extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa

¹ In, *Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários*, RT 33-59.



Processo nº : 11080.004948/96-97

Recurso nº : 113.209

Acórdão nº : 202-13.651

neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame –, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em caso contrário restará grandemente minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda sabidamente danosa e que continua a corroer o valor da moeda.

Tal convicção resta ainda mais arraigada quando se percebe que a incidência de juros sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido, nasceu, dê-se destaque, exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o parágrafo único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria “a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva” que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Percebe-se, assim, fato raro, que o Governo Federal, neste particular, foi extremamente isonômico, pois adotou a mesma sistemática para os créditos fazendários e os dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido de tributos.

8. Conclusão:

Assim, por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para determinar que no cálculo do crédito presumido de trata a Lei n. 9.363/96 sejam consideradas:

- a) as exportações realizadas pela filial de Canoas/RS;
- b) as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras; e,
- c) as aquisições realizadas de não contribuintes;

Determino, ainda, que a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento, sobre o crédito a que faz jus a Recorrente incidam juros calculados com base na Taxa SELIC.

Mantenho, no mais, a decisão recorrida.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2002


EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

VOTO DO CONSELHEIRO ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO
RELATOR-DESIGNADO

Neste voto me restringirei exclusivamente às matérias nas quais o relator originário foi vencido, devendo, portanto, serem consideradas aqui incorporadas as razões de decidir atinentes às demais matérias, tão bem articuladas no voto da lavra do ilustre conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt.

Quanto à admissão para integrar a base de cálculo do crédito presumido de insumos adquiridos de não contribuintes, tenho que deva ser mantida a posição contrária defendida com o brilho costumeiro do então conselheiro e presidente desta Câmara Marcos Vinícius Neder de Lima no voto condutor do Acórdão nº 202-12.551, cujos principais excertos foram transcritos no voto vencido.

Isto porque, *d.m.v.*, não vejo o disposto no art. 5º da Lei nº 9.363/96 como sendo “o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente” para a exclusão dos insumos adquiridos de não contribuintes, de sorte que, mesmo admitindo as conclusões a que chegou através de percuciente exegese o voto vencido a propósito do aludido dispositivo legal, considero ileso a estrutura do entendimento prevalecente nesta matéria, porquanto, como bem disse o ilustre conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, a análise que fez do art. 5º da Lei nº 9.363/96 foi a título de “reforço”² de entendimento já cristalizado, mercê dos fundamentos precedentes.

Aliás, cabe registrar que nos fundamentos a que me socorri, em julgados semelhantes, não lancei mão do indigitado art. 5º da Lei nº 9.363/96 para a manutenção dessa posição, como, por exemplo, no Acórdão nº (202-11.198) ... , *verbis*:

“No que diz respeito às aquisições feitas a produtores, sociedades cooperativas e ao Ministério da Indústria, Comércio e Turismo - MICT, ou seja, a não contribuintes das contribuições sociais que a lei objetivou ressarcir de seu gravame o produtor exportador de mercadorias nacionais nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que utiliza no processo produtivo, também reformulo minha posição anterior, e, assim, divirjo da prolatora do voto vencido nesta matéria.

Isto porque me convenci de que a extensão do benefício em relação à tais aquisições vai além do que está previsto no texto legal em decorrência de se estar conferindo uma primazia aos delineamento gerais de seu escopo,

² Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

traçados na exposição de motivos da medida provisória que lhe deu origem, quando o inverso é que deve prevalecer, segundo preleciona Carlos Maximiliano³.

O art. 1º da Lei nº 9.563/96 dispõe que o produtor exportador fará jus a crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições (PIS/PASEP/COFINS), incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, deixando claro o vínculo do ressarcimento à incidência das contribuições nas aquisições.

O fato de o art. 2º dizer que na determinação da base de cálculo do crédito presumido será considerado o total das aquisições daqueles insumos, não permite que se tire a conclusão de que isso abrangeria todos os insumos adquiridos, quer gravados ou não pelas contribuições, eis que no texto deste dispositivo a expressão "referidos no artigo anterior" particulariza esse total às aquisições de insumos que sofreram a incidência das contribuições, pois é disso que trata o artigo primeiro.

E, para arrematar esse raciocínio, o art. 3º, que indica as fontes dos critérios a serem observados na apuração do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, assim como das outras categorias envolvidas no cálculo do benefício, ao jungir essas apurações aos "...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", reforça o entendimento de que somente as aquisições que sofreram a incidência direta das contribuições é que devem ser consideradas.

Caso assim não fosse, supérflua seria essa disposição legal, o que contraria princípio elementar de direito.

A propósito do argumento de que as regras estabelecidas nos §§ 5º e 7º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97, referentes à apuração do crédito presumido com base ou não em sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, seriam dispensáveis, se não tivessem que ser levadas em consideração as incidências ocorridas em etapas anteriores, observo que essas regras se prestam para determinar as quantidades de insumos utilizadas na produção durante o período,

³ Carlos Maximiliano, *Hermeneutica e Aplicação do Direito*, Forense, 1.998, pg. 143: "151 - Embora ainda apreciáveis, os Materiais Legislativos têm o seu prestígio em decadência, desde que a teoria da vontade, o processo psicológico, a mens legislatoris, cedeu a primazia ao sistema de normas objetivadas. Os motivos intrínsecos, imanentes no contexto e por ele próprio revelados, prevalecem, contra subsídios extrínsecos; o conteúdo da lei é independente do que pretendeu o seu autor."



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

provenientes de distintas partidas de insumos e não a estágios anteriores ao da aquisição pelo produtor exportador."

Da mesma forma, tenho como reducionista a atribuição de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo do crédito presumido seria necessária por "*simplificar os mecanismos de controle*", teria como supedâneo a interpretação histórica da norma, de vez que, no voto em comento, está evidente que isso foi um argumento ancilar, pois a ênfase ali dada aos mecanismos de controle, como instrumento para coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de direito, exsurgiu do conteúdo expresso da norma legal, denotando a opção do legislador pela contraposição de dois valores igualmente relevantes (incentivo às exportações x prevenção de desvios de recursos públicos) em perfeita sintonia com a finalidade a que se destina a lei e às exigências do bem comum.

No que diz respeito aos insumos adquiridos de sociedades cooperativas, entendo sem reparos os brilhantes fundamentos do voto vencido, só não o acompanhando nas suas conclusões, porquanto, na dicção do art. 333, I, do CPC, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito, daí porque necessariamente aquele que postula o benefício fiscal teria que provar que os insumos adquiridos por intermédio da cooperativa advieram de cooperados sujeitos ao PIS e COFINS.

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

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

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

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

§ 1º (VETADO).

§ 2º (VETADO).

§ 3º (VETADO).



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

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

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

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

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

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

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

Agora passo a fazer apreciações adicionais para realçar os motivos que me levam a manter essa posição mesmo em face das razões articuladas pelo ilustre Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt, prolator do voto vencedor.

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



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

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

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

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

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

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

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

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

(....)

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

Em resposta a essa mesma consulta é dito pelo Banco Central que “a taxa SELIC reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário (oferta versus demanda por recursos financeiros). Finalmente, ressalte-se que a taxa SELIC acumulada para determinado



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

período de tempo correlaciona-se positivamente com a taxa de inflação apurada "ex-post", embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços". (negritei e subscritei))

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

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

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

Mais recentemente foi estabelecido como instrumento de política monetária a fixação de meta para a Taxa SELIC e seu eventual viés⁵, visando o cumprimento da meta para a Inflação, estabelecida pelo Decreto nº 3.088, de 21 de junho de 1999.

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

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

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

Aliás, considerando a similaridade entre a Taxa SELIC e a TR, é de se notar que a impropriedade e desvalia de se pretender valer de taxa de juros dessa natureza, como instrumento de correção monetária, foi muito percebida pelo STF ao declarar a

⁵ Circulares Bacen nºs 2.868 e 2.900 de 1999.



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

inconstitucionalidade da TR como tal, na ADIN 493 – DF, como se verifica no excerto do voto do ilustre Ministro Moreira Alves:

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

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

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

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

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

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

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



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

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

De se ressaltar, ainda, que a extensão da correção monetária, sem expressa previsão legal, ali defendida também se escorou no entendimento do Parecer da Advocacia Geral da União nº GQ – 96 e na jurisprudência dos tribunais superiores, no sentido de que “*a correção monetária não constitui ‘plus’ a exigir expressa previsão legal.*” (negritei)

A partir do Plano Real, pela primeira vez, com um sucesso duradouro, logrou-se reduzir os efeitos da inflação inercial⁶, passando a economia a apresentar níveis de inflação significativamente inferiores ao período anterior, tendo sido crucial para isso a eliminação ou alargamento dos prazos para a incidência da correção monetária, ou seja, pela progressiva atenuação do nível de indexação até então vigente na economia, que se prestava num moto contínuo a realimentar a inflação.

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

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

Para ilustrar a discrepância entre os valores da Taxa SELIC e os dos principais índices de preços, a exemplo do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC, no período de 1996 a 2001⁷, apresento a tabela abaixo:

⁶ Inflação inercial. Econ.

⁷ A que se origina da repetição dos aumentos passados de preços, pela ação dos mecanismos de indexação. (Dicionário Aurélio – Século XXI)

⁷ até 31.10.2001.



Processo nº : 11080.004948/96-97
Recurso nº : 113.209
Acórdão nº : 202-13.651

ANO/ÍNDICE	TAXA SELIC X INPC 1996/2001				
	SELIC TAXA ANUAL	UNITÁRIO	INPC TAXA ANUAL	UNITÁRIO	SELIC/INPC C
1996	24,91	1,249100	9,12	1,091200	2,731360
1997	40,84	1,759232	4,34	1,138558	9,410138
1998	28,96	2,268706	2,49	1,166908	11,630522
1999	19,04	2,700668	8,43	1,265279	2,258600
2000	15,84	3,128454	5,27	1,331959	3,005693
2001	19,05	3,724424	7,25	1,428526	2,627586

FONTE:
BACEN/IBGE

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

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

Isto posto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para determinar que, no cálculo do crédito presumido de trata a Lei nº 9.363/96, sejam consideradas:

- as exportações realizadas pela filial de Canoas/RS; e
- as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2002


ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO