



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

Recorrente : CARGILL AGRÍCOLA S/A
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

2º CC-MF
Fl. _____

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 15 / 04 / 05
VISTO

Religado no DO de 15.06.05

MIN. DA FAZENDA 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 07/11/04
VISTO

IPI. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÃO DE NÃO CONTRIBUINTES. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO.

É de se admitir o 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 de COFINS. Aplicável a Taxa SELIC à correção do crédito reivindicado.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CARGILL AGRÍCOLA S/A.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Relatora), Henrique Pinheiro Torres e Antônio Carlos Bueno Ribeiro. Designado o Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski para redigir o acórdão. Esteve presente ao julgamento o Dr. Gustavo Martini de Matos, advogado da Recorrente.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente) e Raimar da Silva Aguiar.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 07/11/04
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

Recorrente : CARGILL AGRÍCOLA S/A

RELATÓRIO

Adoto o relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que a seguir transcrevo:

"O interessado formalizou pedidos de ressarcimento de crédito presumido de IPI referentes aos quatro trimestres de 1997, objeto de processos distintos, tendo por fundamento a Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, sendo tais pedidos analisados conjuntamente pela fiscalização da DRF em Porto Alegre.

2. *O presente processo refere-se ao pedido de fl. 1, no valor de R\$ 1.032.223,04, relativo ao 3º trimestre de 1997, e que foi indeferido após verificação fiscal (fls. 33 a 38), pelo despacho decisório de fl. 39.*

3. *O contribuinte impugnou tempestivamente o despacho em questão, através do arrazoado de fls. 44 a 50, onde contesta as glosas procedidas pela fiscalização. Aludida impugnação foi apreciada por esta DRJ, que proferiu decisão anulando o despacho decisório do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre (fls. 55 a 61), sob o fundamento de que o pedido de ressarcimento deve ser formalizado pelo estabelecimento matriz, ainda que a apuração seja descentralizada.*

4. *Posteriormente, no reexame das normas de regência para julgar processos semelhantes, foi constatado o equívoco daquele posicionamento, à vista do disposto no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº21, de 1997, aplicável aos pedidos de ressarcimento (de 1997 em diante) de acordo com o art. 9º, combinado com o art. 18 da IN SRF nº 23, de 1997. Em virtude disso, foi solicitado o retorno do processo a esta Delegacia de Julgamento para que a aludida decisão fosse revista de ofício, considerando-se válido o despacho de fl. 39, cumprindo analisar, por decorrência, as glosas procedidas pela fiscalização e os argumentos opostos pela defesa.*

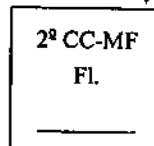
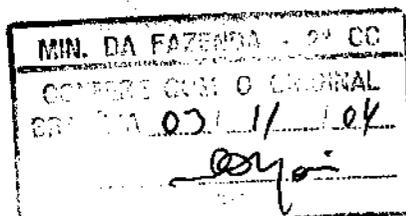
5. *Conforme descrito na Informação Fiscal (fls. 33 a 38), que se refere ao procedimento para verificar a legitimidade de todos os pedidos de ressarcimento formalizados pelo contribuinte, foram glosados os valores correspondentes a aquisições de matéria-prima (feijão soja) adquirida de pessoas físicas (produtores rurais) e de cooperativas, porquanto nestas aquisições não teriam incidido as contribuições para o PIS e Cofins.*

5.1 *Foram glosados R\$413.164,58, valor referente a aquisições de soja em grão, no mercado externo, feitas para repor matéria-*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495



prima importada sob regime de drawback e utilizada indevidamente em produtos comercializados no mercado interno.

5.2 O contribuinte computou na Receita de Exportação o valor de R\$ 9.122.083,71 referente a exportações de óleo de soja degomado e farelo de soja produzidos com matéria-prima adquirida no mercado externo sob regime de drawback, o que, no entendimento da fiscalização, gerou um aumento na proporção entre Receita de Exportação e Receita Operacional Bruta, e conseqüentemente, um aumento considerado indevido no ressarcimento.

5.3 Não foi excluído da apuração dos custos o valor do estoque final de produtos existentes em 1996 (R\$ 2.993.712,71). Da mesma forma, também não foi excluído o valor dos custos dos produtos acabados existentes em 1997, no valor total de R\$ 1.319.215,02.

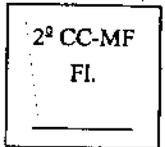
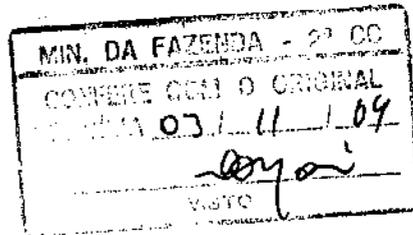
5.4 Feitos os ajustes decorrentes das glosas acima, a fiscalização concluiu que o valor a ser ressarcido neste processo montava apenas R\$148,46, devendo ser indeferido o restante do pleito, assim considerados todos os pedidos de ressarcimento então pendentes, no valor de R\$2.908.393,79.

6. Ao impugnar o deferimento parcial, o contribuinte alega, em síntese:

a) que não caberia falar, neste processo, em exclusão do valor do estoque final de matérias-primas, porque este se refere ao 3º trimestre de 1997, enquanto que a referida exclusão poderia ser feita até o último trimestre do ano de 1997, de acordo com o art. 4º, da IN SRF nº103, de 30 de dezembro de 1996;

b) seria descabida a exclusão dos valores referentes a mercadorias exportadas sob o regime de drawback do cálculo do benefício, à vista do disposto no art. 2º da Lei nº9.363, de 1996, c/c o art. 3º, § 15, inc. II, da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, segundo os quais depreende-se que incluem-se na base de cálculo do crédito presumido a totalidade das vendas de mercadorias nacionais para o exterior, ou para tradings. O mesmo entendimento também decorre de interpretação a "contrario sensu" do Ato Declaratório nº 13, de 1998, segundo o qual não integra a receita de exportação o resultado das vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor exportador;

c) quanto à glosa de aquisições de matéria-prima de pessoas físicas e cooperativas, entende que ao estabelecer o percentual de 5,67% sobre as aquisições de insumos, o legislador quis abarcar duas



Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

incidências anteriores de PIS e Cofins, sem preocupar-se com a efetiva incidência dessas contribuições, por isso que se trata de um crédito presumido. Por outro lado, mesmo que nas aquisições do produtor rural estas não tenham incidido, todos os insumos por ele utilizado foram oneradas por esses tributos;

d) finalizando, pede que a impugnação seja julgada procedente, para ser deferido o ressarcimento do total pleiteado, sendo reconhecido o direito ao acréscimo de juros, calculados pela aplicação da taxa Selic, nos termos do art. 66, da Lei nº8.383, de 31 de dezembro de 1991, c/c art. 39, § 4º, da Lei nº9.250, de 26 de dezembro de 1995, além de protestar pela produção de provas, especialmente pericial e documental.

7. *Tendo o processo retornado a esta DRJ para reexame, foi determinada a realização de diligência (fls. 60 e 61) para que a fiscalização esclarecesse se as glosas relativas às aquisições de cooperativas referiam-se a operações típicas ou atípicas e, se fosse o caso, recalculasse o valor do benefício.*

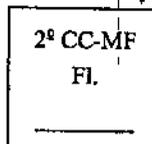
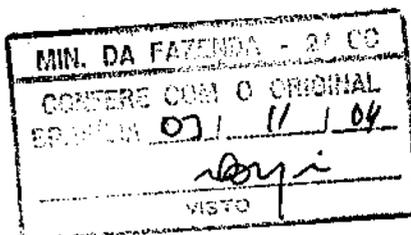
7.1 Em decorrência, a DRF em Porto Alegre empreendeu ação fiscal onde foram intimadas as cooperativas que venderam matérias-primas para o contribuinte, para que estas informassem os percentuais de operações típicas e atípicas realizadas. A partir das informações obtidas a fiscalização recalculou o valor do benefício, incluindo na base de cálculo o valor de R\$ 2.281.424,09 correspondente às aquisições decorrentes de operações atípicas, o que resultou em um novo valor do crédito presumido, no montante de R\$ 90.250,26 para os períodos analisados. Desse total, a fiscalização considerou que R\$ 50.714,90 corresponderiam ao pedido objeto do processo relativo ao 1º trimestre de 1997, enquanto os restantes R\$39.535,36 seriam objeto do processo referente ao 2º trimestre de 1997, devendo ser indeferido o restante do pleito.

8. *Foi dada ciência ao contribuinte do teor da diligência, tendo o mesmo se manifestado através do arrazoado de fls. 158 a 161, onde reitera os termos da impugnação original e contesta o novo cálculo do benefício alegando que o crédito presumido de IPI não tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre insumos, tratando-se, isso sim, de subvenção, não guardando relação com o valor que tenha sido efetivamente recolhido a título dessas contribuições. Cita ainda jurisprudência do 2º Conselho de Contribuintes acatando a inclusão de aquisições de pessoas físicas e cooperativas no cálculo do benefício.”.*

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/POA nº 1.135, de 21/06/2002, fls. 167/175, indeferindo a solicitação, ementando sua decisão nos seguintes termos:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/09/1997

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – As aquisições de insumos de cooperativas somente se incluem na base de cálculo do crédito presumido na hipótese de operações atípicas, excluindo-se também as aquisições de pessoas físicas.

Inclui-se na Receita de Exportação o valor das exportações de produtos industrializados com insumos importados sob o regime de drawback.

TAXA SELIC - Não existe previsão legal para a aplicação da taxa Selic como índice de correção monetária, na atualização de valores relativos a ressarcimento de crédito presumido de IPI.

Solicitação Indeferida".

A contribuinte, inconformada com o julgamento proferido, interpôs, em 20/12/2002, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 182/223, no qual reitera suas razões apresentadas na inicial acerca da inclusão de aquisição feitas de pessoa física e cooperativas no crédito presumido do IPI e da aplicação de juros à taxa selic sobre os valores a serem ressarcidos.

Em relação às demais matérias, que foram objeto da impugnação, quais sejam: exclusão dos valores exportados sob regime *drawback* no cálculo do benefício; exclusão na apuração dos custos do valor do estoque final de produtos existentes em 1996 e dos produtos acabados em estoque em 1997, tendo a autoridade *a quo* manifestado-se favoravelmente em relação ao pedido da recorrente, não foram objeto de recurso.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

INSTR. DA RECEITA - PIS/COFINS
EXIBIDA COM O ORIGINAL
DATA 03/11/64
<i>Nayra Bastos Manatta</i>
VOTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso apresentado encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Como bem ressaltado no relatório, embora na fase impugnatória a contribuinte tenha se insurgido contra a exclusão dos valores exportados sob regime *drawback* no cálculo do benefício; a exclusão na apuração dos custos do valor do estoque final de produtos existentes em 1996 e dos produtos acabados em estoque em 1997; a exclusão de aquisição feitas de pessoa física e cooperativas no crédito presumido do IPI; e a aplicação de juros à Taxa SELIC sobre os valores a serem ressarcidos, a DRJ em Porto Alegre - RS manifestou-se de maneira favorável em relação às duas primeiras, restando apenas as duas últimas a serem enfrentadas no presente recurso, pois só sobre elas é que versa a peça recursal.

A matéria em análise - insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, e a incidência de juros calculados à Taxa SELIC sobre os valores creditórios - foi magistralmente enfrentada pelo ilustre Presidente desta Câmara e Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, quando do julgamento do RV nº 122.347, razão pela qual adoto o voto no que diz respeito à presente lide:

"(...)

o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes na aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor/exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, enquanto a Recorrente pleiteia a inclusão destes sob a alegação de que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as aquisições de não contribuintes de tais contribuições sociais.

Essa matéria, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Receita Federal, ora a do sujeito passivo, dependendo da composição do colegiado.

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo ressarcir as contribuições (PIS E COFINS) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13004.000014/98-86
Recurso n^o : 122.859
Acórdão n^o : 202-15.495

MIN. DA FAZENDA - P. 1.00
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
FI.

A norma concessiva de incentivo fiscal deve sempre ser interpretada literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.

O vocábulo ressarcir, do Latim resarcire, juridicamente tem vários significados, consertar, emendar, reparar ou compensar um dano, um prejuízo ou uma despesa. No caso presente, ressarcir significa exatamente compensar o produtor/exportador, por meio de crédito presumido, as contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não houve a incidência, não há falar-se em ressarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário não existiu.

Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do Acórdão n^o 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinicius Neder de Lima, enfrentou minuciosamente essa matéria:

‘O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais, há de ser estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nessa hipótese.

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹: “o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

MIN. DA FAZENDA - RJ CC
CONTIENE UM O ORIGINAL
BRASILEIRAS 03 / 11 / 04
<i>[Assinatura]</i>

2ª CC-MF
Fl.

hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva."

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:

Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. A empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie.

Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88²).

² "IN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONTIHA COM O ORIGINAL
BRASLIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VICEL

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva³, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.

Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao "ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições". Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução "incidentes sobre as respectivas aquisições" exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.⁴

Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho⁵, "À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação".

O termo incidência tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker⁶: "(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ('fato gerador'), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o

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

⁴ O termo "respectivos" foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão "adquiridos no mercado interno pelo exportador" constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

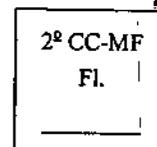
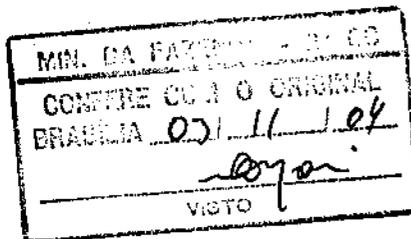
⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13004.000014/98-86
Recurso n^o : 122.859
Acórdão n^o : 202-15.495



tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”

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

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições “incidentes” sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1^o.

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

Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.

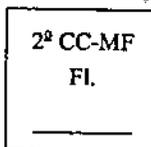
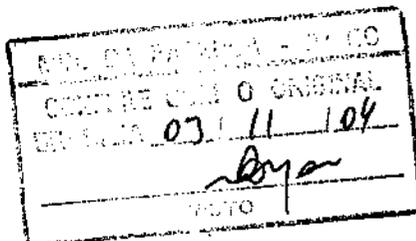
O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não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

A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495



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.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

MIN. DA FAZENDA - 2ª CD	
CONTINHA COM O ORIGINAL	
ESP. Nº 021	6/164
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2ª CC-MF
FI.

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, como ensina o mestre Becker⁷, "na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha". (grifo meu)

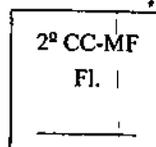
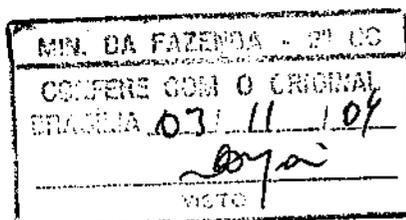
Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos "limites do sentido literal" e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: "o

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13004.000014/98-86
Recurso n^o : 122.859
Acórdão n^o : 202-15.495



limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra".⁸

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos n^o 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória n^o 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)

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

Aliás, o ato normativo, citado na exposição de motivos in fine, foi editado logo após, em 05 de abril de 1995, e estabelece, em seu artigo 2^o, inciso II, que o percentual (receita de exportação sobre receita operacional bruta) deve ser aplicado sobre "o valor das aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas pelo produtor exportador". (Grifo meu)

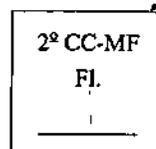
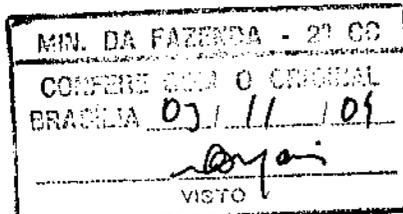
Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de pessoas físicas não sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado.'

⁸ Batista Júnior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. Revista Dialética de Direito Tributário n^o 61. 2000. p. 100.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

Por último, resta a controvérsia sobre a aplicação da taxa Selic no montante do crédito a ressarcir. Sobre essa matéria o conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro discorreu magistralmente, no voto vencedor proferido no acórdão nº 202.13.651, cujos excertos honra-me transcreve-los como fundamento de meu voto:

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).9

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

⁹ "Art.39 - A compensação de que trata o art.66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art.58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (VETADO).

§ 2º (VETADO).

§ 3º (VETADO).

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASIL 07/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VICENTE

2ª CC-MF
FL.

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.

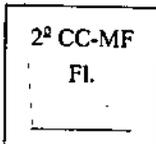
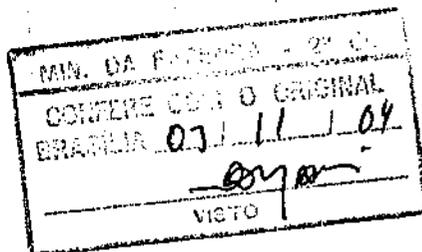
Desse modo, considerando o novo contexto econômico introduzido pelo Plano Real de uma economia desindexada e as distinções existentes entre o ressarcimento e o instituto da restituição, conforme assinalado pela decisão recorrida, aqui não pode mais se invocar os princípios da igualdade, finalidade e 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

Em primeiro lugar, manifesto minha discordância com o entendimento manifestado, inclusive nos tribunais superiores, de que a taxa SELIC possuiria a natureza mista de juros e correção monetária, o que se depreenderia da definição a ela conferida pelo Banco Central e da aferição de sua metodologia, consoante afirmado no voto condutor do RESP nº 215.881 – PR, da lavra do ilustre Ministro Franciulli Netto, no qual é realizada uma extensa análise sobre vários aspectos dessa taxa, culminando justamente por suscitar o incidente de 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:

(...)

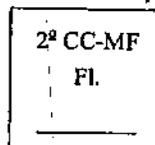
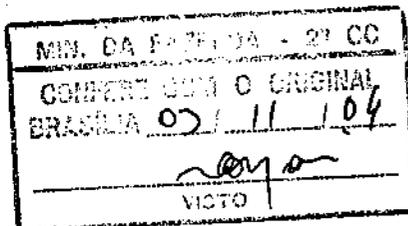
Com a finalidade de dar maior representatividade à referida taxa, são consideradas as taxas de juros de todas as operações overnight ponderadas pelos respectivos montantes em reais” (negritei).

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13004.000014/98-86
Recurso n^o : 122.859
Acórdão n^o : 202-15.495



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

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

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

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

Mais recentemente foi estabelecido como instrumento de política monetária a fixação de meta para a Taxa SELIC e seu eventual viés¹⁰, visando o cumprimento da meta para a Inflação, estabelecida pelo Decreto n^o 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.

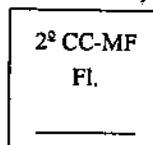
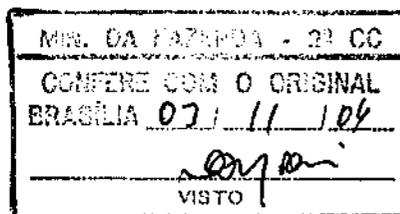
Com o estabelecimento da meta, obviamente que o Banco Central na condução da política monetária e da política de títulos públicos buscará induzir o mercado na direção da meta para a Taxa SELIC

¹⁰ Circulares Bacen n^{os} 2.868 e 2.900 de 1999.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495



estabelecida, julgada, por sua vez, adequada para assegurar a meta de inflação perseguida.

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

Aliás, considerando a similaridade entre a Taxa SELIC e a TR, é de se notar que a impropriedade e desvalia de se pretender valer de taxa de juros dessa natureza, como instrumento de correção monetária, foi muito percebida pelo STF ao declarar a inconstitucionalidade da TR como tal, na ADIN 493 – DF, como se verifica no excerto do voto do ilustre Ministro Moreira Alves:

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

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

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

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

Quanto à incidência da Taxa SELIC sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido, instituída pelo art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, é indisfarçável a motivação isonômica dessa medida ao garantir o mesmo tratamento, neste particular, para os créditos da Fazenda Pública e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - SP. CO.
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/11/84
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

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.

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 inócua 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)

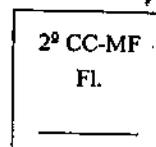
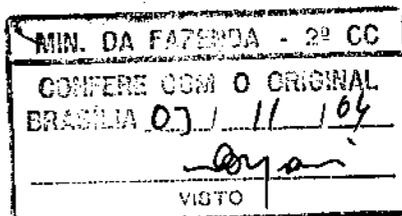
A partir do Plano Real, pela primeira vez, com um sucesso duradouro, logrou-se reduzir os efeitos da inflação inercial¹¹, passando a economia a apresentar níveis de inflação significativamente inferiores ao

11 Inflação inercial. Econ.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

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.

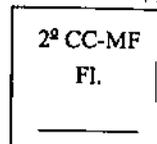
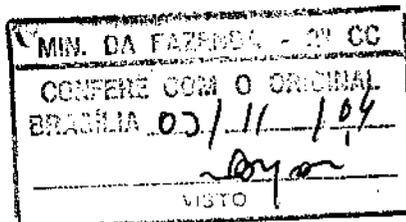
Para ilustrar a discrepância entre os valores da Taxa SELIC e os dos principais índices de preços, a exemplo do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC, no período de 1996 a 2001¹², apresento a tabela abaixo:

ANO/ÍNDICE	TAXA SELIC X INPC				
	SELIC		INPC		SELIC/INPC
	TAXA ANUAL	UNITÁRIO	TAXA ANUAL	UNITÁRIO	
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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

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."

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004 //

Nayra Bastos Manatta
NAYRA BASTOS MANATTA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

MIN. DA FAZ	21 CC
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA 07/11/09	
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI RELATOR-DESIGNADO

Em que pese o respeito que possuo pela pessoa da Ilustre Conselheira-Relatora do presente processo, ousou divergir do mesmo quanto à questão da utilização do valor referente aos insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, no cômputo do montante do crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96 e quanto à utilização da Taxa SELIC na correção de seu crédito. Vejamos:

Assim estabeleciam os artigos 1º e 2º das Medidas Provisórias abaixo transcritas, posteriormente convertidas na Lei nº 9.363/96, que dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS:

MP nº 948, de 23 de março de 1995:

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

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

Parágrafo único. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.”

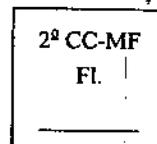
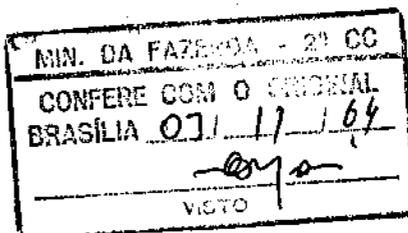
MP nº 1.048, de 29 de junho de 1995:

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

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

Parágrafo único. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo."

MP nº 1.074, de 28 de julho de 1995:

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

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

Parágrafo único. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo."

MP nº 1.101, de 25 de agosto de 1995:

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

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

Parágrafo único. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo."

MP nº 1.133, de 26 de setembro de 1995: //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
DATA: 03/11/10
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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

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

Parágrafo único. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo."

MP nº 1.166, de 26 de outubro de 1995:

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

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

Parágrafo único. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo."

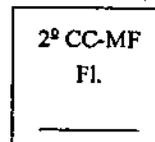
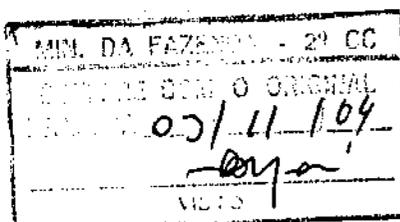
MP nº 1.201, de 24 de novembro de 1995:

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495



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

Parágrafo único. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo."

MP nº 1.236, de 14 de dezembro de 1995:

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

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

Parágrafo único. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo."

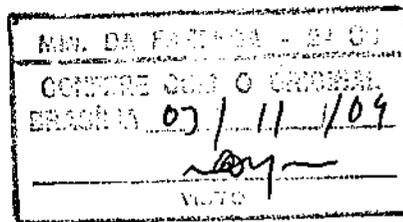
Observa-se, da repetitiva leitura dos dispositivos legais acima transcritos, especificamente nos trechos grifados, que o legislador tributário concedeu à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais – e não aos contribuintes do IPI incidente sobre a exportação – incentivo fiscal meramente denominado "Crédito Presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados", calculado à razão de 5,37% sobre o valor total das aquisições por ela efetuadas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nada ressalvando quanto à natureza do fornecedor (se cooperativa, pessoa física, jurídica, sociedade anônima, em comandita simples, contribuinte desse ou daquele tributo etc.) como condição ao aproveitamento do benefício financeiro.

Qualquer outro entendimento daquelas normas que escape à sua **interpretação literal** deve ser prontamente afastado do ordenamento jurídico, a exemplo da pretensão do Fisco de apenas reconhecer a possibilidade do mencionado creditamento aos exportadores contribuintes do IPI que adquiriram MP, PI e ME de contribuintes da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Ora, a regra é clara: onde o legislador não excepcionou, não pode fazê-lo o intérprete. Nesse diapasão, portarias, pareceres, instruções normativas e outros atos



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

administrativos não podem criar restrições ao aproveitamento do benefício financeiro criado por lei.

Sobre o tema, assim tem se posicionado este Egrégio Conselho de Contribuintes:

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas SRF nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante lei ou medida provisória, visto que as instruções normativas são normas complementares das leis (art.100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS - O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS em favor de empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias", foi dado o incentivo fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos "produtos industrializados", que são uma espécie do gênero 'mercadorias'.(...)" (2º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão nº 201-75.261, Rel. Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, julgado em 21.08.01)

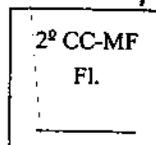
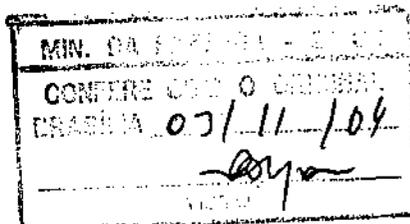
No que se refere à aplicação da Taxa SELIC, esta Câmara firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495



mesma natureza jurídica de taxa de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, com a devida *venia* dos ilustres Conselheiros que o adotam, penso merecer uma maior reflexão. Tal necessidade, decorre, ao meu ver, *concessa maxima venia*, 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 matéria¹³, 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 corroída 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, 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).

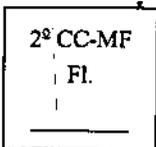
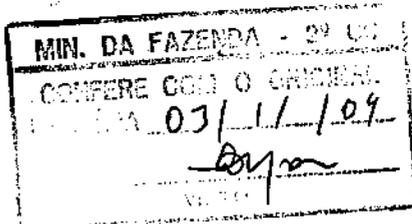
Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

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

¹³ In, *Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários*, RT 33-59.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



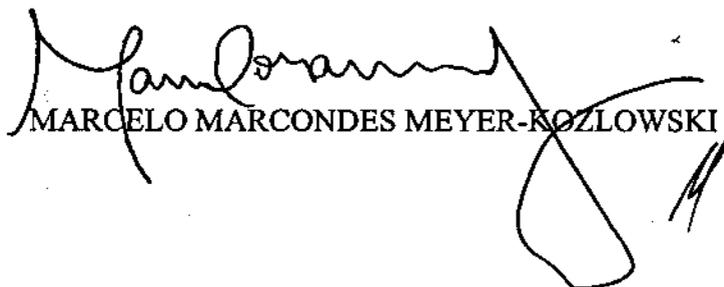
Processo nº : 13004.000014/98-86
Recurso nº : 122.859
Acórdão nº : 202-15.495

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.

Assim, por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para determinar que no cálculo do crédito presumido de trata a Lei nº 9.363/96 sejam consideradas as aquisições realizadas de não contribuintes, corrigidas nos termos da exposição supra.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004


MARCELO MARCONDES MEYER-KOZŁOWSKI