



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

Recorrente : **CENTRAL AGROINDUSTRIAL DAS COOPERATIVAS DO ALTO JACUÍ LTDA.**  
Recorrida : **DRJ em Santa Maria - RS**

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.**

**BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES. PESSOAS FÍSICAS**

Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à Cofins no fornecimento ao produtor-exportador.

**RESSARCIMENTO. TAXA SELIC.**

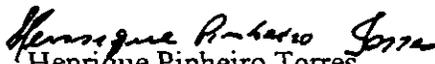
O ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/02.0.708), pelo que deve ser aplicado o disposto no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, aplicando-se a Taxa Selic a partir do protocolo do pedido.

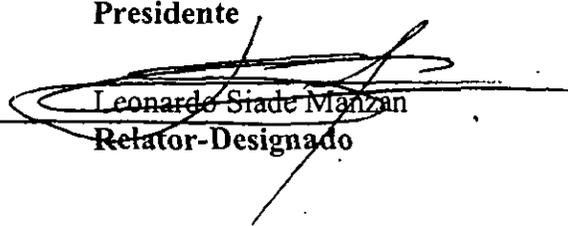
**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **CENTRAL AGROINDUSTRIAL DAS COOPERATIVAS DO ALTO JACUÍ LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito ao crédito presumido nas aquisições de cooperativas e a aplicação da Taxa Selic sobre os valores a ressarcir, a partir do protocolo do pedido.** Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos (Relator), que não conhecia do pedido pertinente à Taxa Selic, Nayra Bastos Manatta, Henrique Pinheiro Torres e Júlio César Alves Ramos (Relator), quanto a incidência da Taxa Selic, Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres quanto às aquisições de cooperativas e os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan, Airton Adelar Hack e Flávio de Sá Munhoz, quanto às aquisições de pessoas físicas. Designado quanto ao reconhecimento do recurso o Conselheiro Leonardo Siade Manzan.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Leonardo Siade Manzan  
Relator-Designado



Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

Recorrente : **CENTRAL AGROINDUSTRIAL DAS COOPERATIVAS DO ALTO JACUÍ LTDA.**

### RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI referente ao incentivo instituído pela Lei nº 9.363/96 correspondente às exportações ocorridas no quarto trimestre de 2001. O pedido foi formalizado pela empresa em 22 de fevereiro de 2002 adotando o regime alternativo de cálculo do benefício instituído pela Lei nº 10.276/2001 e disciplinado pela IN SRF nº 315/2003.

A controvérsia a ser dirimida no âmbito deste Conselho restringe-se à inaceitação pela Receita Federal da inclusão na base de cálculo do benefício das aquisições efetuadas pela empresa a pessoas físicas, o que acarretou o deferimento apenas parcial do pleito formulado, cujo valor viu-se reduzido de R\$ 267.631,20 para R\$ 220.753,57.

À fl. 106 consta planilha intitulada Relação das Aquisições de Insumos, oriundos da atividade rural, de pessoas físicas referente ao quarto trimestre de 2001. Nela se constata que somente foram objeto de glosa pela fiscalização aquisições efetuadas a pessoas físicas (identificadas pelo CPF, coluna 3) DRF em Passo Fundo-RS, no montante de R\$ 522.881,07

Ratificas essas conclusões pelo DRF em Passo Fundo que, em Despacho Decisório (fl. 109) apenas deferiu o montante proposto pela fiscalização, foi ele objeto de manifestação de inconformidade junto à DRJ em Santa Maria.

Aqui importa ressaltar que a empresa fez constar no último parágrafo de sua manifestação de inconformidade: "...a restituição no valor originalmente pleiteado, acrescido de juros calculados com base na taxa Selic...", o que não constara de seu pedido, todo ele formalizado em termos de valores originais, tanto no formulário de folha 01 como na petição de fls 02 a 05 que o acompanha, como também nas planilhas demonstrativas dos valores (fls. 06 e 07).

A DRJ Santa Maria igualmente manteve a glosas promovida e apenas deferiu o ressarcimento no montante deferido pela fiscalização. Na decisão nenhuma referência se fez à incidência de taxa Selic.

Ainda inconformada, a empresa protocoliza este recurso em que argumenta, em síntese, que a Lei nº 9.363/96, instituidora do benefício, não autoriza as exclusões perpetradas, as quais estariam embasadas tão-somente nos atos normativos citados pela fiscalização, quais sejam a IN 23/97 e 103/97, bem como no Parecer PGFN/CAT nº 3092/2002. Tais atos impedem a fruição do benefício quanto às aquisições a não-contribuintes das contribuições ao PIS e à Cofins, sustentando a necessidade de que na etapa imediatamente anterior do processo produtivo tenha havido efetiva cobrança daquelas contribuições.

A empresa se dedica a rebater tais conclusões, aduzindo, quanto às aquisições a pessoas físicas que a lei apenas menciona o valor total das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem nada restringindo quanto à figura do fornecedor e previu uma presunção quanto ao valor do benefício, presunção essa que se destinaria a ressarcir todo e qualquer valor incluído no custo do produto exportado, não importando em que etapa do processo produtivo tenham incidido as contribuições.

Para reforçar os seus argumentos cita jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais e aponta que também nesta linha caminha a jurisprudência do STJ,



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

consoante decisões que junta. Finaliza o recurso pleiteando a incidência da taxa Selic sobre o montante deferido.

Note-se que, embora o pedido tenha sido formalizado segundo as disposições da Lei nº 10.276/2001, toda a defesa está construída sobre a Lei instituidora do benefício, isto é, a Lei nº 9.363/96. Além disso, também no recurso fez constar expressamente o requerimento de incidência de juros Selic sobre a parcela deferida, embora nenhuma linha tenha sido desenvolvida para contestar a não apreciação desse argumento pela DRJ. Como já ocorrera na manifestação de inconformidade, tampouco há aqui qualquer fundamentação para tal incidência, somente se incluindo este tópico, "*en passant*", no item final do recurso, intitulado "II – Do Pedido".

É o relatório.

//



Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso é tempestivo, pois, cientificada em 30/11/2006 (fl. 185), a empresa o apresentou em 14/12/2006, consoante carimbo à fl. 186; cumprido, assim, o requisito de admissibilidade, conhecimento do recurso.

Como já mencionado, a inconformidade se atém à glosa das aquisições a pessoas físicas. Antes de examinar a matéria, cumpre afastar a menção à taxa Selic constante no item final do recurso. Isto porque tal incidência não fora pleiteada quando do ingresso do pedido, como se demonstrou no relatório. Assim, entendo que não pode ser aditada na fase de manifestação de inconformidade, a qual não se destina a inovar o pedido original, mas apenas a rebater os argumentos das autoridades fiscais quanto ao indeferimento, parcial ou total do pedido. É certo que a DRJ também deveria ter repellido tal pretensão, mas a ausência de tópico específico na decisão ali proferida deveu-se, entendo, ao fato de o contribuinte não ter discorrido no corpo de sua petição sobre a matéria, apenas incluindo-a, de passagem, no último parágrafo e sem qualquer fundamentação.

Por este motivo, considero que, quanto a este ponto, resta impossível o pronunciamento desta Casa, uma vez que a matéria não constou do pedido original do contribuinte, e não foi, por isso mesmo, examinada pela autoridade fiscal responsável pelo cumprimento da diligência inicial. É, portanto, estranha ao feito.

Caso superado pela Câmara esse entendimento, enfrento-o para negar o direito à aplicação da taxa Selic aos ressarcimentos. E começo pela observação de que não se pode confundir a aplicação da taxa de juros Selic com a figura da correção ou atualização monetária. Trata-se aquela de autêntica taxa de juros, que incorpora, além da expectativa de inflação, efetiva remuneração, de vez que aplicada, em sua origem, à remuneração dos títulos da dívida pública e apenas trazida ao mundo tributário por força, originalmente, da Lei nº 9.250/95. Assim sendo, não se pode admitir a tese de que sua aplicação independa de existência de norma legal, ao sabor do entendimento doutrinário pacificado de que “a correção monetária não constitui *plus*” mas apenas reposição do anterior poder aquisitivo do crédito. A taxa selic é, sim, *plus e plus* bastante alto, por sinal, como, aliás, reconhecem os mesmos contribuintes quando se trata de pagá-la nos recolhimentos em atraso...

Ocorre que sendo uma renumeração, que embute, mas extrapola, o que se poderia chamar de correção monetária (de vez que, enquanto forma de compensar a inflação, não mais existe, extinta que foi esta última “decretalmente”) a aplicação de juros ao ressarcimento constituiria, ao contrário, enriquecimento do sujeito passivo, que nada pagou indevidamente. Não é ele, portanto, credor da União, seja tributário seja não tributário.

Sobre este ponto vale um aprofundamento. Sabemos todos que o instituto da correção monetária, criado à época da ditadura militar, tinha por escopo preservar o valor de determinado crédito compensando-o pela inflação *passada*. Por outro lado, como taxa de juros prefixados que é, e disso não há dúvidas, o que a Selic embute é uma *expectativa* de inflação; ou seja, é a inflação que se espera que ocorrerá, não a que tenha eventualmente ocorrido e que se mede por um dos muitos índices disponíveis: IPC, INPC, IPCA etc. Como tal, pode se confirmar



Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

ou não. Pois bem, após o plano real não tem sido incomum, e recentemente tivemos novamente notícia disso, que se registrem deflações (o que nem por isso fez a Selic negativa). Será que os que advogam a incidência de correção monetária pretenderão, nesse caso, reduzir o montante a ressarcir? Ou, por coerência, considerarão que há enriquecimento sem causa do postulante ao ressarcimento?

Assim, não podemos concordar com o argumento mais uma vez aqui aduzido de que a aplicação aos casos de ressarcimento deva se fazer por analogia com a situação de restituição. E isto porque analogia só se aplica a situações análogas, e entre o ressarcimento e a restituição há a diferença básica de que na segunda houve um recolhimento, o recurso ingressou nos cofres públicos. Estando em poder da União, esta, no mínimo, pôde utilizar tais recursos para saldar seus compromissos, evitando ter de se endividar e se obrigar a, na melhor das hipóteses, pagar a Selic aos que lhe fornecessem os recursos.

É, por isso, de todo justo que, aí sim por analogia, devolva ela àquele que lhe forneceu indevidamente tais recursos àquilo que ela indevidamente com eles ganhou (ou deixou de perder).

Nada semelhante se passa com a figura do ressarcimento. E ainda mais com a do ressarcimento do crédito presumido de IPI. Aqui não há recolhimento indevido. O que há é uma disposição legal que, a título de incentivo, procura compensar o exportador com contribuições pagas ao longo da cadeia. Mas tais contribuições são de todo devidas.

Por isso, mais uma vez, e com toda convicção, voto por negar o direito à aplicação da taxa Selic nos casos de ressarcimento, seja ela aplicada ao montante original do crédito postulado, seja, qual índice de correção monetária que não é, aplicada a partir do protocolo do pedido.

Quanto à matéria glosada - as aquisições a pessoas físicas - já houve acalorados debates nesta Câmara, tendo prevalecido a opinião, à qual me filio, de que não se pode acolhê-las. Como bom resumo das suas fundamentações, permito-me transcrever, com a devida licença do autor, elucidativo voto do Presidente desta Câmara, Dr. Henrique Pinheiro Torres, proferidas no voto do recurso RV 122.347, com a ressalva da parte relativa a cooperativas que serão objeto de abordagem separada.

*" ( . . ) 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 nas 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.*



Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

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

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

*Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do acórdão nº 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos 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 Maximiliano<sup>1</sup>: "o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva."*

*A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições 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*

<sup>1</sup> Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333



Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

*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 114/88<sup>2</sup>).*

*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 Silva<sup>3</sup>, 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.<sup>4</sup>*

*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 Carvalho<sup>5</sup>, "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 Becker<sup>6</sup>: "(...) 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*

<sup>2</sup> "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".

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

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

<sup>5</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

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



Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

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

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

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

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

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

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

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

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

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



Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

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

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

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

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

*E, como ensina o mestre Becker<sup>7</sup>, "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 limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra".<sup>8</sup>*

*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,*

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

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



Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

*foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)*

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

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

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

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

Como deflui do brilhante voto do dr. Marcus Vinicius, tratando-se de incentivo fiscal, não se pode aplicar interpretação sistêmica do texto legal de molde a alargar-lhe o campo do incentivo previsto. Neste sentido, e em reforço ao que já se disse, note-se que a aceitação da tese de que sobre as aquisições promovidas pelas pessoas físicas tenha havido a efetiva cobrança das contribuições constitui presunção, esta sim não autorizada pela Lei. É que bem pode ocorrer, e comumente ocorre, que a etapa produtiva desempenhada pelos produtores rurais seja a primeira de todo o processo produtivo, desenvolvida sem qualquer aquisição por parte deles de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem a pessoas jurídicas contribuintes das contribuições. Como corolário, tal conclusão não se refuta pela afirmação de que podem elas ter incidido sobre itens de ativo permanente porventura utilizados pelos produtores rurais, pessoas físicas, a exemplo de máquinas colheitadeiras e semelhantes. E isto porque, neste caso, nem de insumos se estaria a tratar, descabendo sua inclusão ainda que fosse na última etapa produtiva.

Com essas considerações, voto por:

1. não conhecer do recurso quanto à matéria relativa à aplicação da taxa Selic, que neste caso considero preclusa porque não aventada no pedido inicial e apenas de passagem e sem fundamentação "requerida" na manifestação de inconformidade;
2. negar provimento;
  - 2.1 quanto a essa matéria caso superada a preclusão;
  - 2.2 quanto à inclusão na base de cálculo do incentivo das aquisições a pessoas físicas; E



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

3. dar provimento quanto à inclusão na base de cálculo do incentivo das aquisições efetuadas a cooperativas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS //



Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO  
LEONARDO SIADE MANZAN

Em relação ao reconhecimento da aplicação da Taxa Selic para atualização monetária de ressarcimento, única parte em que fui vencedor, respeitando o entendimento do Ilustre relator, discordo do seu posicionamento, pelas razões a seguir expostas.

Considerando que o ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, tenho que as regras atinentes à restituição devem ser aplicadas ao ressarcimento.

Assim, incide a Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento, em decorrência do que dispõe o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

A aplicação de juros calculados à Taxa Selic é entendimento da Câmara Superior, sedimentado no Acórdão CSRF/02-01.160, relatado pelo Ilustre Conselheiro da Segunda Turma, Dalton César Cordeiro de Miranda. O voto proferido no referido processo é esclarecedor, pelo que são transcritos os principais excertos:

*“Concluindo, entendo, por derradeiro, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.*

*Com efeito, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei 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. Tal direito é reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3o, do artigo 66, da Lei 8.383/91.*

*Todavia, com a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei 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 taxas de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.*

*Tal entendimento, entretanto, merece uma melhor reflexão. Tal necessidade decorre de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, em recente estudo sobre a matéria, o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, expressamente demonstrou que a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil.*

*Por outro lado, cumpre observar 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 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3o, da Lei 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.*



Processo nº : 13026.000067/2002-78  
Recurso nº : 137.888  
Acórdão nº : 204-02.471

*Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garanta, por aplicação analógica do artigo 66, § 3º, da Lei 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa 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 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.*

*A incidência de juros sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § 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 do Superior Tribunal de Justiça.”*

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer a aplicação da Taxa Selic, a partir do protocolo do pedido.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.

  
LEONARDO SIADÉ MANZAN