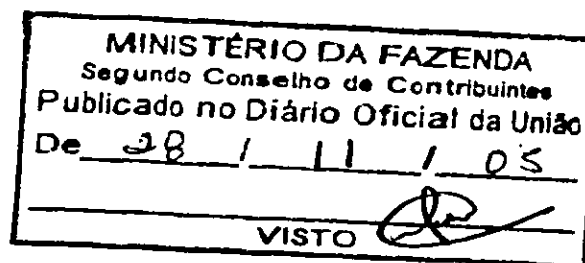


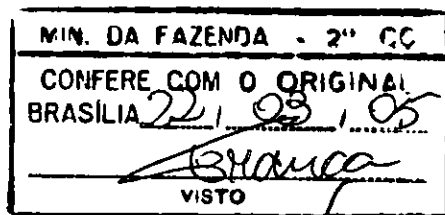


Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734  
  
Recorrente : MUSA CALÇADOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS



2º CC-MF  
Fl.



**IPI – CRÉDITOS PRESUMIDOS – RECEITA OPERACIONAL BRUTA** – O seu conceito, para efeito do cálculo do benefício, é aquele estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda.

**BASE DE CÁLCULO** – Da glosa dos insumos revendidos deve ser abatido o valor das devoluções dessas vendas.

**LEI 9.363/96. AQUISIÇÃO DE NÃO-CONTRIBUENTES. 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.

**MATÉRIA PRECLUSA** - Questão não provocada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnatória inicial, e que somente vem a ser demandada na petição de recurso, constitui matéria preclusa, da qual não se toma conhecimento.

**TAXA SELIC – INCIDÊNCIA** - É garantido ao Contribuinte a aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, por aplicação analógica do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MUSA CALÇADOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator-Designado. Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro (Relator), Henrique Pinheiro Torres e Nayra Bastos Manatta, que negavam provimento quanto às aquisições de não-contribuintes e a Taxa SELIC. Designado o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Gustavo Kelly Alencar  
Relator-Designado

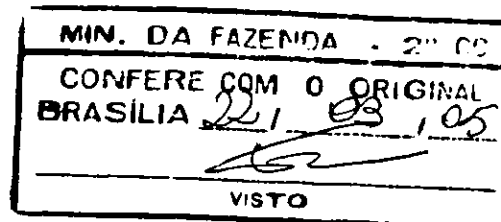
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olimpio Holanda, Eduardo da Rocha Schmidt, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734



2ª CC-MF  
Fl.

Recorrente : MUSA CALÇADOS LTDA.

## RELATÓRIO

Versam os autos sobre pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, no valor de R\$ 166.366,42, referente ao 3º trimestre de 1997, como ressarcimento das contribuições ao Fundo de Participação – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, criado pelas Medidas Provisórias sucessivamente reeditadas e, afinal, convertidas na Lei nº 9.363/96.

Segundo o Relatório de Verificação Fiscal de fls. 64/68, na apuração dos valores relativos às compras para industrialização (CFOP 1.11 e 2.11), não foram excluídos os valores correspondentes à devolução de compras, aos insumos revendidos, ao IPI e às compras efetuadas junto a cooperativas. Ajustou-se também o estoque final de insumos mediante a exclusão das aquisições efetuadas junto ao mercado externo.

Após os devidos ajustes, apurou-se que o total do consumo até o 3º trimestre de 1997 foi reduzido de R\$ 25.156.447,28 para R\$ 15.540.275,88, conforme demonstrado na planilha de fl. 68.

De sorte que, desses ajustes e das deduções dos créditos presumidos apurados até o 1º e 2º trimestres/97 (R\$ 388.623,47), e mais ainda o efeito da alteração, devido à utilização a maior do crédito presumido nos meses de março, abril e maio/97, implicou a redução do valor a ser ressarcido no 3º trimestre de 1997 para R\$ 14.834,65.

A Delegacia da Receita Federal em Nova Hamburgo – RS, mediante o Despacho de fl. 69, reconheceu parcialmente o pedido de crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e a COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos empregados em produtos exportados, conforme deduzido na informação supra.

Inconformada, a contribuinte impugna a referida decisão (fls. 91/98), alegando, em síntese, que:

- a receita operacional bruta acumulada até o 3º trimestre de 1997 está a maior, já que dela deve ser excluída a revenda de matérias-primas adquiridas que não foram consideradas no cômputo dos insumos consumidos na produção, pois a legislação (Lei nº 9.363/96, art. 2º) limita a receita operacional bruta à receita decorrente de produção própria;
- na determinação pelo Fisco do valor da glosa das matérias-primas revendidas não foram consideradas as devoluções de matérias-primas e mercadorias revendidas (CFOP 1.32 e 2.32 e 1.12 e 2.12);

///



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 22 / 03 / 05   |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

- a Instrução Normativa SRF nº 103/97 (art. 2º) destoa da lei que regula a matéria, daí que não pode prevalecer a glosa nela determinada;
- art. 2º da Lei nº 9.363/96, ao tratar da base de cálculo do crédito presumido, não faz restrição em relação às cooperativas. Não havendo previsão expressa em lei vedando a forma de aquisição, conclui-se que o crédito presumido refere-se a todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, sem qualquer exclusão;
- as cooperativas são também contribuintes do PIS e da COFINS, não se justificando, portanto, a exclusão de seus fornecimentos da base de cálculo do incentivo previsto na Lei nº 9.363/96;
- a Lei nº 9.715/98 (art. 2º, § 1º), conversão da MP nº 1.212/95, que regulava o PIS nos trimestres alcançados no presente litígio, previa a sua cobrança também em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados;
- quanto à COFINS, na época, segundo o inciso I do art. 6º da LC 70/91, era devida pelas cooperativas apenas sobre o faturamento de operações com não associados. A partir de 30.06.99, por força da MP nº 1.858-6 (art. 23, II, "a"), passou a ser devida sobre todo o faturamento. Isto não significa, todavia, que, por ocasião das aquisições da litigante, essas não estivessem oneradas pelo PIS e COFINS, pois as mesmas são cumulativas, onerando todas as etapas da cadeia produtiva.

A DRJ em Porto Alegre – RS manteve o deferimento em parte do pedido de ressarcimento em exame, corrigindo o erro aritmético contido na decisão local, o que elevou o valor a ser ressarcido para R\$ 44.834,65, mediante a Decisão DRJ/POA Nº 356/2001 (fls. 100/105), cuja ementa se transcreve:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

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

*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI*

*Na apuração do Crédito Presumido de IPI deve ser excluído o valor dos insumos revendidos, das devoluções de compra de insumos, como também o valor do IPI incidente nos insumos empregados nos produtos exportados, e as aquisições de cooperativas em suas operações típicas.*

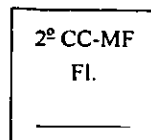
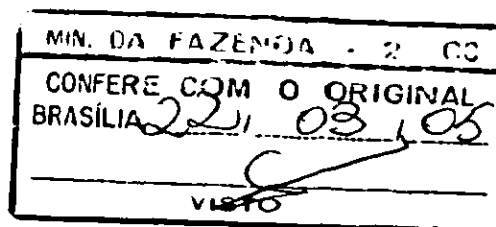
*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".*

Em tempo hábil, a interessada interpôs recurso a este Conselho (fls. 119/161), no qual, em suma, além de reiterar os argumentos anteriormente expendidos na peça impugnatória, aduz que:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734



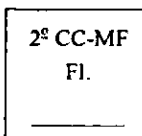
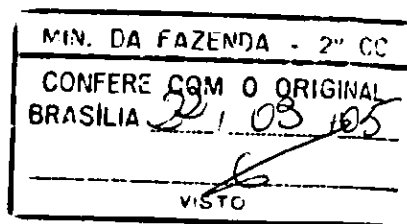
- os valores glosados não foram individualizadamente quantificados, especialmente os relativos às aquisições de cooperativas, em flagrante cerceamento ao direito de defesa;
- nenhuma diligência foi efetuada para verificar se os produtos vendidos à litigante pela cooperativa tiveram origem em produção de não-associados. Recentes decisões reconhecem a ilegalidade da IN SRF 103/97, na qual se baseou a decisão recorrida, a exemplo das que relaciona;
- na exclusão do valor das matérias-primas revendidas (R\$ 9.086.715,02) o Fisco não considerou os valores das devoluções de matérias-primas revendidas (R\$ 2.014.648,49), conforme demonstrado no anexo III e detalhado nos anexos IV e V;
- até pode concordar com o conceito de receita operacional bruta talhado na Lei nº 8.981/95, art. 31, mas considerando apenas a parcela desta receita bruta gerada pela produção, excluindo-se desta a receita bruta derivada de vendas;
- os valores relativos aos estoques, inicial e final, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados pelo Fisco, respectivamente R\$ 7.938.651,97 e 7.543.076,71, diferem dos valores que representam efetivamente os estoques corretos, respectivamente, R\$ 8.779.651,62 e R\$ 8.366.322,88, consoante demonstrado no anexo IV.

É o relatório. /



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734



**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO**

Conforme relatado, o litígio ora em exame centra-se no inconformismo da recorrente com a redução do valor pleiteado de crédito presumido de IPI, referente ao 3º trimestre de 1997, como ressarcimento das contribuições ao Fundo de Participação – PIS/PASEP e para o financiamento da seguridade social (COFINS), incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, de que trata a Lei nº 9.363/96.

Em primeiro lugar, deve ser afastada de plano a preliminar de cerceamento ao direito de defesa, sob a alegação de que os valores glosados não foram individualizadamente quantificados, especialmente os relativos às aquisições de cooperativas, porquanto tais valores encontram-se devidamente nomeados no demonstrativo de apuração do crédito presumido de IPI à fl. 68, anexo ao Relatório de Verificação Fiscal de fls. 64/67.

Passemos, agora, ao exame das razões substantivas interpostas pela recorrente no sentido de infirmar a redução do benefício, cabendo desde logo apontar a contradição decorrente do fato de a recorrente pretender a manutenção integral de seu pleito, já que não se insurgiu contra as alterações reducionistas no cálculo do benefício relativas a devolução de compras para industrialização, ao IPI destacado nas notas fiscais relativas às compras para industrialização e, até mesmo, acerca dos insumos revendidos, já que, neste particular, contesta apenas o valor adotado pelo Fisco.

Embora a recorrente tenha admitido que a revenda de matérias-primas adquiridas deva ser excluída, como é óbvio, do cômputo dos insumos consumidos na produção, protesta também pela sua exclusão do cálculo da receita operacional bruta, alegando que o art. 2º da Lei nº 9.363/96<sup>1</sup> a limita à receita decorrente de produção própria.

Acontece que a expressão “do produtor exportador”, adotada no aludido dispositivo, em absoluto implica em restringir a “receita operacional bruta” daquele sujeito às receitas advindas de sua produção própria, pois a própria lei estabelece no § único do art. 3º que será utilizada subsidiariamente a legislação do Imposto de Renda para o estabelecimento do conceito de receita operacional bruta.

E, nos termos daquela legislação, consoante o disposto no art. 31 da Lei nº 8.981/95<sup>2</sup>, não há como tergiversar: “revenda de matérias-primas” está compreendida no

<sup>1</sup>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.

<sup>2</sup>Art. 31 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

1



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |                   |
|-------------------------|-------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |                   |
| CONFERE COM O ORIGINAL  | BRASÍLIA 22/03/05 |
| VISTO                   |                   |

2º CC-MF  
Fl.

“produto da venda de bens nas operações de conta própria” e, portanto, constitui parcela integrante da receita operacional bruta.

Quanto ao reclamo da recorrente de que na determinação pelo Fisco do valor da glosa das matérias-primas revendidas, não foram consideradas as devoluções de vendas de matérias-primas adquiridas de terceiros (CFOP 1.32 e 2.32), não resta dúvida, como reconhecido pela decisão recorrida, que essa exclusão é ínsita à sistemática de apuração do custo deste insumo.

A perlanga aqui se situa na circunstância de a recorrente não ter dimensionado e apresentado prova de sua alegação, com a juntada dos meios hábeis para tal, conforme invocado pela decisão recorrida. Na verdade a recorrente já na impugnação apresentara indiretamente o valor dessas devoluções ao afirmar que o valor das revendas de insumos (R\$ 9.086.715,02), se diminuído das parcelas questionadas, iria para R\$ 7.072.066,53, daí ser de R\$ 2.014.648,49 o valor das devoluções de vendas de matérias-primas adquiridas de terceiros (R\$ 9.086.715,02 - R\$ 7.072.066,53). No recurso, além de explicitar este valor, a recorrente remete aos anexos que segundo ela demonstrariam o alegado.

Impende registrar que Fisco apresentou o valor da glosa correspondente às revendas de matérias-primas, sem qualquer detalhamento e com a simples indicação de que as informações utilizadas para a apuração do crédito presumido referente ao 3º Trimestre de 1997 foram extraídas da “DCP” respectiva, que juntamente com o Registro de Apuração do IPI, relativo a 1997, não foram na sua totalidade anexados aos autos, de sorte a possibilitar a verificação se nessa glosa (R\$ 9.086.715,02) deduziu ou não o valor das devoluções de vendas de matérias-primas, adquiridas de terceiros (CFOP 1.32 e 2.32).

Nessas circunstâncias, tendo em vista os princípios da economia processual e da verdade material, sou pelo reconhecimento do direito à indigitada dedução, caso já não tenha sido considerada, com sujeição às verificações de estilo por parte da fiscalização.

A propósito da exclusão do cálculo do incentivo das aquisições de insumos de não-contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, como seria o caso das cooperativas, trata-se de matéria que tem provocado muita celeuma neste Conselho, ora prevalecendo a posição do Fisco, ora a do contribuinte, dependendo da composição do Colegiado, sendo de reconhecer que está se consolidando a posição defendida pela recorrente na CSRF.

De qualquer maneira, tenho que a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão da aquisição de insumos de não-contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, conforme defendida com o brilho costumeiro pelo então conselheiro e presidente desta câmara, Marcos Vinícius Neder de Lima, no voto condutor do Acórdão nº 202-12.551, cujas razões, neste particular, adoto e abaixo transcrevo:

“(…)

*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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2. CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 22/08/95       |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

*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>3</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:*

***"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 números 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 a utilização no processo produtivo." (Grifo meu)***

*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*

<sup>3</sup> Hermenêutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 22/03/06       |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

*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 114/88<sup>4</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>5</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>6</sup>*

<sup>4</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>5</sup> De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume IV. Ed. Forense, 2ª ed. p. 1462.

<sup>6</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.



Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 22 / 03 / 05   |
| _____<br>WSTO           |

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

*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 indole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>7</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>8</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 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.*

<sup>7</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993.

<sup>8</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE SEM O ORIGINAL  |
| BRÁSILIA 21/03/05       |
| VISTO                   |

|          |
|----------|
| 2ª CC-MF |
| Fl.      |

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

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

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

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

*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*

*[Assinatura]*  
19



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 21 03/05       |
| VISTO                   |

2ª CC-MF  
Fl.

*anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.*

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

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

*E, como ensina o mestre Becker<sup>9</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 hipóteses de interpretação é o sentido possível da letra".<sup>10</sup>*

<sup>9</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

<sup>10</sup> Batista Júnior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 61. 2000, p. 100



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 22 / 03 / 95   |
| VISTO                   |

|          |
|----------|
| 2ª CC-MF |
| Fl.      |

*E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a **simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão 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."*

Ainda recentemente o ilustre conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt apresentou um respeitável e bem articulado voto, relevando inteligência do art. 5º da Lei nº 9.363/96, para se opor às razões acima expostas (Acórdão nº 202-13.651).

Na qualidade de relator-designado para redigir o voto-vencedor, naquela assentada, apresentei as seguintes razões em prol da manutenção da posição que acima adotei:

"(...)

*Isto porque, d.m.v., não vejo o disposto no art. 5º da Lei nº 9.363/96 como sendo "o pilar fundamental do entendimento até agora*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 22/03/05       |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

*prevalente" para a exclusão dos insumos adquiridos de não contribuintes, de sorte que, mesmo admitindo as conclusões a que chegou através de percuciente exegese o voto vencido a propósito do aludido dispositivo legal, considero ilesa a estrutura do entendimento prevalecente nesta matéria, porquanto, como bem disse o ilustre conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, a análise que fez do art. 5º da Lei nº 9.363/96 foi a título de "reforço"<sup>11</sup> de entendimento já cristalizado, mercê dos fundamentos precedentes.*

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

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

*Isto porque me convenci de que a extensão do benefício em relação à tais aquisições vai além do que está previsto no texto legal em decorrência de se estar conferindo uma primazia aos delineamento gerais de seu escopo, traçados na exposição de motivos da medida provisória que lhe deu origem, quando o inverso é que deve prevalecer, segundo preleciona Carlos Maximiliano<sup>12</sup>.*

*O art. 1º da Lei nº 9.563/96 dispõe que o produtor exportador fará jus a crédito presumido do*

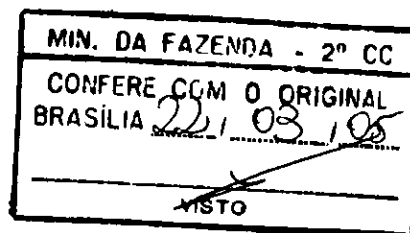
<sup>11</sup> Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.

<sup>12</sup> Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Forense, 1.998, pg. 143: "151 - Embora ainda apreciáveis, os Materiais Legislativos têm o seu prestígio em decadência, desde que a teoria da vontade, o processo psicológico, a mens legislatoris, cedeu a primazia ao sistema de normas objetivadas. Os motivos intrínsecos, imanes no contexto e por ele próprio revelados, prevalecem, contra subsídios extrínsecos; o conteúdo da lei é independente do que pretendeu o seu autor."



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734



*IPI, como ressarcimento das contribuições (PIS/PASEP/COFINS), incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, deixando claro o vínculo do ressarcimento à incidência das contribuições nas aquisições.*

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

*E, para arrematar esse raciocínio, o art. 3º, que indica as fontes dos critérios a serem observados na apuração do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, assim como das outras categorias envolvidas no cálculo do benefício, ao jungir essas apurações aos "... termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador", reforça o entendimento de que somente as aquisições que sofreram a incidência direta das contribuições é que devem ser consideradas.*

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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 22/08/05       |
| VISTO                   |

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

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

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

Quanto ao aspecto argüido pela recorrente de que as cooperativas de produtores, à época, não gozavam de isenção em relação às operações realizadas com não associados, ou seja, quando as operações de venda não envolviam atos cooperativos, invocando nesse sentido o disposto nos art. 6º da Lei Complementar nº 70/91 (COFINS) e parágrafo único do art. 2º da Medida Provisória nº 1.215/95 (PIS), posteriormente convertida na Lei nº 9.715/98 (art. 2º, § 1º)<sup>13</sup>, não há o que se discutir, porém, *in casu*, incumbia à recorrente provar e não ligeiramente suscitar que as operações em questão não envolviam atos cooperativos, de sorte a afastá-las da isenção e, assim, justificar a inclusão dos insumos adquiridos de cooperativas no cálculo do crédito presumido de IPI.

No que concerne à alegada incorreção dos valores relativos aos estoques, inicial e final, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados pelo Fisco, só no recurso veio a ser suscitada essa questão, constitui, portanto, matéria preclusa, da qual não se toma conhecimento, já que não provocada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial.

Por último, acerca 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*

<sup>13</sup> "Art. 2º - A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(...)

§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados."

15



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRÁSILIA 22/03/98       |
| VISTO                   |

2ª CC-MF  
Fl.

*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 31.12.1995.*

*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).<sup>14</sup>*

*Apesar desse dispositivo legal ter derogado e substituído, a partir de 1º de janeiro de 1996, o § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que foi utilizado, por analogia, para estender a correção monetária nele estabelecida para a compensação ou restituição de pagamentos indevidos ou a maior de tributos e contribuições ao ressarcimento de créditos incentivados de IPI.*

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

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

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

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

<sup>14</sup> "Art. 39 - A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.

§ 1º (VETADO).

§ 2º (VETADO).

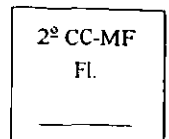
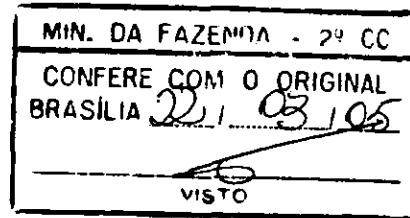
§ 3º (VETADO).

§ 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."

16



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

*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.

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 nº 9.250/95, que se pretende aqui adotar 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."*

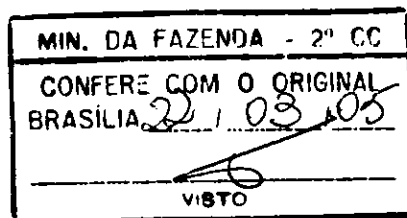
*Essa taxa média é calculada com precisão, tendo em vista que, por força da legislação, os títulos encontram-se registrados no Sistema SELIC e todas as operações são por ele processadas.*

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734



2º CC-MF  
Fl.

(...)

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

Em resposta a essa mesma consulta é dito pelo Banco Central que *"a Taxa SELIC reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário (oferta versus demanda por recursos financeiros). Finalmente, ressalte-se que a Taxa SELIC acumulada para determinado 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 a torna 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 viés<sup>15</sup>, visando o cumprimento da meta para a Inflação, estabelecida pelo Decreto nº 3.088, de 21 de junho de 1999.

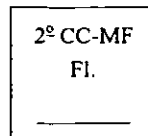
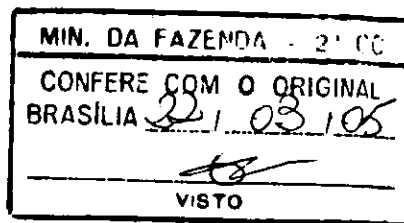
É importante salientar que esse instrumento apenas fixa a meta para a Taxa SELIC e não essa taxa em si, valendo mais uma vez repisar que a taxa de financiamento, como qualquer outro preço, é determinada no mercado pelas forças de procura e oferta de financiamento, refletindo a situação das reservas do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

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

<sup>15</sup> Circulares Bacen nºs 2.868 e 2.900 de 1999.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

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

Agora, como já havia dito alhures, não vejo como justo e nem próprio, muito pelo contrário, pretender lançar mão da analogia, com base nos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, para estender a incidência da Taxa SELIC aos valores a serem ressarcidos oriundos de créditos incentivados na área do IPI, a exemplo do decidido no Acórdão



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734



2º CC-MF  
Fl.

CSRF/02-O.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 31.12.1995.

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 inócuo o incentivo fiscal, conforme asseverado no aludido Acórdão CSRF/02-O.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 inercial<sup>16</sup>, passando a economia a apresentar níveis de inflação significativamente inferiores ao período anterior, tendo sido crucial para isso a eliminação ou alargamento dos prazos para a incidência da correção monetária, ou seja, pela progressiva atenuação do nível de indexação até então vigente na economia, que se prestava num moto contínuo a realimentar a inflação.

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

O que não dizer então do emprego da Taxa SELIC com esse propósito que, a par de não guardar a menor verossimilhança com índices de preços, consoante já exaustivamente asseverado, apresentou, no período, patamares muito superiores aos correspondentes índices de inflação, em virtude da política monetária praticada desde a edição do Plano Real, em razão, inclusive, de contingências exógenas tais como a necessidade de defender a economia nacional

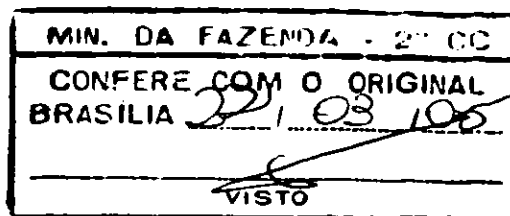
<sup>16</sup> Inflação inercial. Econ.

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 : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734



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 2001<sup>17</sup>, apresento a tabela abaixo:

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

FONTE:  
BACEN/IBGE

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

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

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à dedução do valor das devoluções de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridas de terceiros (CFOP 1.32 e 2.32) do valor da glosa relativa aos insumos revendidos, desde que ainda não considerado e que seja devidamente comprovado perante a fiscalização.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003

ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

<sup>17</sup> até 31.10.2001



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRÁSÍLIA 21/03/05       |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO GUSTAVO KELLY ALENCAR  
RELATOR-DESIGNADO

Em que pese o respeito que possuo pela pessoa do Ilmo. Conselheiro-Relator do presente processo, ousou divergir do mesmo quanto a 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. Vejamos:

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

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

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

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

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

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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 22, 03, 98     |
| VISTO                   |

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

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

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

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

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos do entendimento que tem prevalecido:

*"(...) verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao "ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições". Em que pese a impropriedade 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>18</sup>*

*(...)*

*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.*

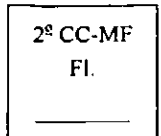
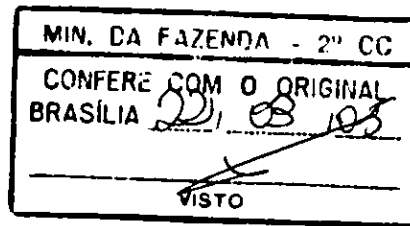
*Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições "incidentes" sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto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

<sup>18</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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734



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

(...)

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

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

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

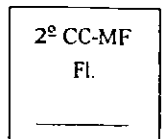
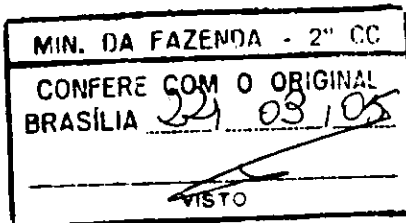
*Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda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

*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.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734



contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei. (grifos nossos)

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. (grifos nossos)

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

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

(...)

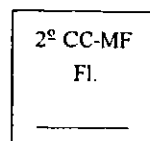
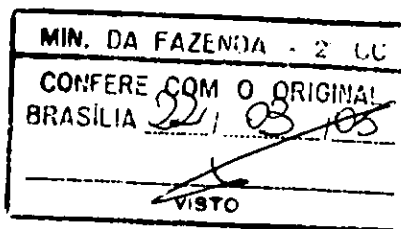
E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a **simplicificação 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734



*recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.*

(...)

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

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que *"a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente"*, pois, ao determinar que o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado *"por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa"*, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a COFINS –, na base de cálculo do benefício fiscal.

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

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

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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 22/03/05       |
| VISTO                   |

|          |
|----------|
| 2ª CC-MF |
| Fl.      |

de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico nem tampouco razoável.

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

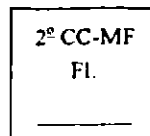
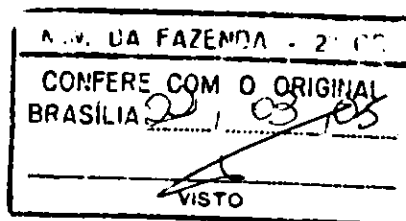
- a) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base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

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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

*essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIOU, preconizam ao juiz colocar os princípios acima dos textos.*

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

(...)

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

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

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

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

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

7/11



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 22, 03, 05     |
| VISTO                   |

|          |
|----------|
| 2ª CC-MF |
| Fl.      |

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

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

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

Ainda, deve-se tratar da questão de a grande maioria dos produtos exportados estarem excluídos da incidência do IPI, enquadrados na categoria de não-tributados – NT.

Tal é irrelevante. Por força do texto constitucional, produtos exportados encontram-se fora da incidência tributária do IPI, ou seja, possuem, intrinsecamente, o bônus da não-tributação. Assim, o resultado prático é exatamente o mesmo – a não-incidência do IPI.

Outrossim, o objetivo do crédito presumido aqui tratado é cuidar das aquisições oneradas pelo tributo, vinculando a concessão do benefício somente à destinação final do produto industrializado – e é um exagero afirmar-se que o fato de não incidir o IPI numa operação, a mesma estaria descaracterizada como industrialização; um nada tem a ver com o outro. Não há vinculação nem à incidência do PIS e da COFINS na aquisição, tampouco à incidência do IPI na exportação, e os próprios diplomas legais pertinentes à matéria – Lei 9.363/96 e Portaria MF nº 38/97, sequer fazem menção a tal fato.

Assim, é de se dar provimento ao pedido da Recorrente, reconhecendo-se o direito à concessão do crédito presumido em relação as parcelas glosadas pela Autoridade preparadora. Tais valores devem ser corrigidos de acordo com os índices reconhecidos por este Egrégio Conselho, a saber, a Taxa SELIC a partir da protocolização do pedido de ressarcimento.

Com efeito, como se sabe, esta Câmara firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

|                        |
|------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª   |
| CONFERE COM O ORIGINAL |
| BRASILIA 22/03/05      |
| VISTO                  |

2ª CC-MF  
Fl.

para atualização de seus créditos tributários, direito este reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

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

Tal entendimento, com a devida *venia* dos ilustres Conselheiros que o adotam, penso merecer uma maior reflexão. Tal necessidade, decorre, ao meu ver, *d. m. v.*, de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, conforme argutamente percebeu o ilustre Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no melhor e mais aprofundado estudo já publicado sobre a matéria<sup>19</sup>, 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, adventícios, adjacentes ao principal, com o qual não se confundem.*

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

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

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

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real

<sup>19</sup> In, *Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários*, RT 33-59.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 21.03.05       |
| VISTO                   |

|          |
|----------|
| 2ª CC-MF |
| Fl.      |

Processo nº : 13056.000613/98-11  
Recurso nº : 120.922  
Acórdão nº : 202-14.734

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 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 indêbitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em caso contrário restará grandemente minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda sabidamente danosa e que continua a corroer o valor da moeda.

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

Assim, por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para determinar que no cálculo do crédito presumido de que 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 16 de abril de 2003

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR