



Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 30 / 04 / 08
Rubrica

Recorrente : BERTIN LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES PESSOAS FÍSICAS. Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à Cofins no fornecimento ao produtor-exportador.

DESPESAS COM MÃO-DE-OBRA PARA DESCARREGAMENTO DE PRODUTOS. DESCABIMENTO. Não constituindo nem matéria-prima, nem produto intermediário, as despesas com pessoal não podem ser incluídas na base de cálculo do incentivo, ainda que possam compor o custo contábil da empresa.

DESPESAS HAVIDAS COM ENERGIA ELÉTRICA. DESCABIMENTO. Somente podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem. Nos termos da legislação do IPI a energia elétrica somente pode ser considerada como tal se consumida por ação direta sobre o produto em elaboração.

APLICAÇÃO TAXA SELIC. Não se revestindo a atualização monetária de nenhum *plus*, deve incidir sobre os valores a serem ressarcidos a título de incentivo fiscal, desde o protocolo do pedido, a taxa Selic, sob pena de afrontar a própria lei instituidora do benefício se este tiver seu valor corroído pelos efeitos da inflação. De outro turno, a não aplicação de qualquer índice para recompor o valor de compra da moeda reveste-se de verdadeiro enriquecimento ilícito da parte contrária.

Recurso provido em parte.

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

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à atualização pela taxa Selic, a partir do pedido. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan, Mauro Wasilewski (Suplente) e Flávio de Sá Munhoz, quanto às aquisições de pessoas físicas; os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres. Júlio César Alves Ramos (Relator) quanto à taxa Selic. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto quanto à taxa Selic.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007.

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Jorge Freire
Jorge Freire
Relator-Designado

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 11 / 03 / 08
Maria Luzimar Novais
Maria Luzimar Novais
Mat. Siapc 91641



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 11 / 03 / 08
<i>Novais</i> Maria Luímar Novais Mat. S/ape 91641

2º CC-MF Fl.

Recorrente : BERTIN LTDA.

RELATÓRIO

Versa o processo acima de pedido de ressarcimento de créditos de IPI referente ao terceiro trimestre do ano de 2000. Analisado pela Derat São Paulo e pela DRJ em Ribeirão Preto - SP, foi parcialmente deferido.

O relatório elaborado pelo i. relator *a quo* ressalta que a fiscalização promoveu a exclusão, do montante indicado pela empresa, dos valores atinentes apenas a aquisições de insumos a pessoas físicas, aquisição de energia elétrica, pagamentos de fretes e despesas com mão-de-obra para descarregamento dos produtos e do IPI destacado nas notas fiscais de aquisição dos insumos. Este último item (indevida inclusão do IPI das aquisições) não foi contestado junto à DRJ tornando-se definitivo.

As demais glosas promovidas pela fiscalização foram integralmente mantidas pela DRJ, que não acolheu nenhum dos argumentos em sentido contrário expendidos pela empresa. Ressalte-se que na manifestação de inconformidade apresentada, a empresa incluiu itens que não haviam sido objeto de glosa pela Derat, a saber, inclusão de aquisições de serviços de telefonia e de insumos importados, bem como uma pretensa exclusão de saldo final de estoques (que a empresa designa como variação de estoques) a qual somente tem reflexo sobre o montante a ser deferido no quarto trimestre do ano, não afetando o pedido versado nestes autos. A DRJ negou ainda a postulada "atualização monetária" pela taxa Selic por falta de previsão legal.

Em seu recurso, a empresa mantém os itens já apontados como indevidos pela DRJ e se insurge contra a:

1. não aplicação da taxa Selic como "atualização monetária" dos valores originais propostos, desde a entrada dos insumos, ou, alternativamente, ao menos da data do protocolo do pedido;
2. a não aceitação da inclusão entre as aquisições de insumos daqueles comprados junto a pessoas físicas e cooperativas;
3. inclusão na base de cálculo do benefício das despesas havidas com telefonia e energia elétrica, bem como de insumos importados, insumos não tributados, além dos fretes e dos serviços de carga;
4. inclusão das receitas de exportação obtidas com a remessa para o exterior de bens considerados NT pela legislação do IPI, para efeito de determinação do quociente entre a receita de exportação e a receita bruta a ser aplicado às aquisições de insumos para determinação da base de cálculo do imposto; e
5. inclusão de parcela de estoques finais, feita com base no art. 11 da Instrução Normativa nº 69/2001.

Em sua fundamentação, em síntese, alega não haver na lei instituidora do benefício restrição alguma que ampare as glosas praticadas pela fiscalização. Quanto à incidência da taxa Selic aduz que embora seja desnecessária previsão legal específica, já que a atualização não é acréscimo mas apenas recomposição, tal previsão existe e é dada pela própria Lei nº 9.363; mesmo que assim não se entenda, é de aplicação o artigo 39 da Lei nº 9.250/95, por analogia; fundamenta ainda que descabe negá-la por não ser índice de atualização monetária uma



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

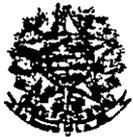
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

vez que a legislação também previa a “atualização” pela UFIR que também não era índice de atualização “puro”.

É o relatório

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 03 / 08
onj
Maria Luzimar Novais
Mat. Siap nº 91641



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 11 / 03 / 08
Maria Cláudia Novais Mat. SIAPE 91641

2ª CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso é tempestivo, pois, cientificada em 21/8/2006, a empresa o apresentou em 13/9/2006. Tratando-se de pedido de ressarcimento, é desnecessário arrolamento de bens. Por isso, cumpridos os requisitos de admissibilidade, conhecimento do recurso.

Antes de adentrar o mérito da postulação deve-se ratificar a informação constante do relatório de primeira instância no sentido de que não há glosas relativas a aquisições de insumos importados nem de telecomunicações (ver Relatório Fiscal de fls. 641/646, em especial a informação do seu item E1, à fl. 645). Também não se apontam, de forma explícita, aquisições a cooperativas. Às fls. 583 a 627 consta planilha, listando as aquisições a pessoas físicas – produtores rurais – em cada mês do trimestre em discussão. Os montantes mensais nelas consignados correspondem exatamente aos que constam no item sob o título “Aquisições de Não Contribuintes” na planilha de fl. 638 (GLOSA DE CUSTOS APRESENTADOS NO DCP RETIFICADOR E NÃO CONTEMPLADOS PELA LEGISLAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO). Provado não terem sido glosadas aquisições a cooperativas.

Igualmente não se vislumbra nos extensos relatórios de auditoria qualquer referência a glosa na receita de exportação por desconsiderar valores atinentes à exportação de produtos NT. Ao contrário, o meticoloso AFRF incumbido da segunda diligência faz expressa menção de que tanto a receita operacional bruta, quanto a receita de exportação correspondem às que constam na contabilidade da empresa (fl. 636). As glosas efetuadas restringiram-se, pois, às aquisições.

Por fim, o último item apontado no recurso somente tem pertinência com a análise do processo relativo ao último trimestre do ano. Isto porque se refere à exclusão do montante das aquisições do ano da parcela que remanesce como saldo final de matérias-primas, somente passível de apropriação para fruição do benefício no ano seguinte. Essa glosa é mencionada no relatório da fiscalização apenas porque ela analisou todos os quatro pedidos do contribuinte referentes ao ano.

Com base nisso, a análise a seguir se restringirá aos itens já corretamente apontados pela DRJ: aplicação da taxa Selic, aquisições a não contribuintes, despesas com energia elétrica, fretes e despesas de descarregamento.

Examinemos cada item separadamente.

As aquisições a pessoas físicas já suscitaram acalorados debates nesta Câmara, tendo prevalecido a opinião, à qual me filio, de que não se pode acolhê-las. Como bom resumo das suas fundamentações, permito-me transcrever, com a devida licença do autor, elucidativo voto do Presidente desta Câmara, Dr. Henrique Pinheiro Torres, proferidas no voto do Recurso Voluntário nº 122.347, com a ressalva de que a parte relativa a cooperativas não tem aplicação ao caso concreto.

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

4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13807.008239/2001-83
Recurso n^o : 136.781
Acórdão n^o : 204-02.323

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. 11 / 03 / 08 Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE 91641
--

2^o CC-MF
Fl.

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

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

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

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

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

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

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

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

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹: "o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das 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. 1^o da MP n^o 948/95, posteriormente convertida na Lei n^o 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 03 / 08
<i>Maia</i> Maia Luzimar Novais Mat. Stape 91641

2ª CC-MF
Fl. _____

mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:

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

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

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

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

Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho⁵, "À Ciência do Direito cabe

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

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

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

⁴ 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.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. 11 / 03 / 08 Maria Luzilgar Novais Mat. SIAPE 91641

2º CC-MF Fl. _____

descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação”.

O termo incidência tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker⁶: “(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”

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

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

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

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

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

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

Daf 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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11 / 03 / 08 Maria L. Zimmar Novais Mat. Stape 91641
--

2º CC-MF Fl. _____

operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.

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

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

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

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

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

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

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos "limites do sentido literal" e, portanto, pode (e, por vezes, deve)

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 03 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Sinal: 91641

2ª CC-MF
Fl. _____

inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: "o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra".⁸

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."

A respeito dos fretes é meu o voto inaugural que o reconheceu sob a condição de que se trate de despesa diretamente paga pelo exportador ao fornecedor da matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem que dê efetivo direito ao benefício. Ou seja, duas condições hão de ser observadas:

- a) a aquisição deve dar efetivo direito ao benefício; e
- b) a despesa deve figurar na nota fiscal de aquisição, ainda que separadamente do preço do produto.

Para fundamentá-la, considero que a legislação autoriza a incidência do benefício sobre o valor total das aquisições (Portaria MF 38/97). Cediço que o valor total da aquisição é o valor da nota fiscal, no qual se somam o preço do produto e todas as demais despesas, ditas acessórias, a ele diretamente pagas, a exemplo dos fretes.

⁸ 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 : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 03 / 68
Maria Luzimar Novais
Mat. Siapc 91641

2ª CC-MF
Fl.

A par disso, sabe-se que a fornecedora dos insumos, sendo contribuinte do PIS e da Cofins, deverá reconhecer como receita este valor total. E é sobre ele que incidirão as contribuições.

Ocorre que, no caso vertente, não restou comprovado o cumprimento das duas condições acima. Com efeito, foi apontado pela fiscalização e não foi consistentemente desmentido pela recorrente que esta última pretendia incluir despesas próprias com o pagamento de pessoal incumbido de descarregar as mercadorias. Ainda que esse pessoal seja terceirizado, entendo incabível a inclusão dessa despesa, que nada tem a ver com o benefício em causa.

No que pertine à inclusão de energia elétrica, também já se pacificou o entendimento de que ela só é cabível quando o benefício seja calculado com base nas disposições da Lei nº 10.276/2001. Nesse sentido, ressalta que a Lei nº 9.363 remete o intérprete a outras normas mais específicas, a saber, a **legislação** do imposto sobre a renda, no que tange aos conceitos de receita bruta e de receita de exportação, e à **legislação** do IPI no que concerne à fixação dos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (que irão, juntos, definir a base de cálculo do benefício), e de produção (entendido como sinônimo de industrialização) que servirá para aceitar ou não uma atividade como beneficiária do incentivo, dado que destinado apenas ao **produtor-exportador** e não a todo e qualquer exportador.

E é nessa interpretação que têm residido as maiores polêmicas entre fisco e contribuinte. Em primeiro lugar, quanto ao alcance do conceito de matérias-primas e produtos intermediários.

É cediço que o art. 25 da Lei nº 4.502/64, aplicando o princípio da não-cumulatividade ao IPI, definiu a compensação do imposto que já houvesse incidido sobre as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem. Ocorre que a lei não definiu expressamente o que seria produto intermediário. Os diversos decretos baixados como regulamentos do IPI, cumprindo a sua missão de suprir as lacunas legais, vieram fazendo-o, e dando a interpretação de que compreendia os bens que se consumiam **direta e imediatamente** no processo produtivo.

Entretanto, a partir do regulamento baixado no ano de 1979, deixou-se de adotar a expressão "direta e imediatamente" na definição de produtos intermediários. Isso motivou a edição, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, do Parecer Normativo nº 65/79, que definiu que o consumo de que falava o regulamento era apenas aquele que decorresse de um contato físico com o produto em elaboração. Isso afastava a aplicação do conceito a uma série de itens que se poderiam enquadrar na definição do regulamento, com destaque para a energia elétrica e os combustíveis empregados no processo produtivo. Sendo, todavia, enquadrados pela legislação do IPI como produtos NT, a energia elétrica e os combustíveis não geraram historicamente grandes demandas, dado que sempre se entendeu que tais produtos não geram direito de créditos básicos do imposto.

A questão renasce com a edição da Lei nº 9.363/96, já que não se fala aqui de créditos básicos de IPI, mas do ressarcimento de contribuições que, sem sombra de dúvidas, incidem sobre a energia elétrica e os combustíveis empregados no processo produtivo e, portanto, oneram o preço final a ser cobrado pelo produtor-exportador.

Entendo, e assim tenho votado, que a solução do impasse deve ser buscada diretamente na disposição do art. 96 do CTN:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11 / 03 / 68 Maria Luzimar Novais Mat. S/ape 91641	2º CC-MF Fl.
--	-----------------

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O inciso I do art. 100 do mesmo código, por sua vez, inclui entre as normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Isto posto, tenho convicção firmada de que mesmo no benefício em discussão é de rigor observar-se a interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 65/79, norma complementar que é, integrante, pois, da expressão "legislação", utilizada pela Lei nº 9.363/96, em seu art. 3º, *verbis*:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos 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.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem

Assim, somente se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de produtos que se integrem ao produto final (matérias-primas), não os integrem mas se desgastem em menos de um ano em decorrência de uma ação física sofrida por contato com o bem em elaboração (produtos intermediários) ou que sirvam ao acondicionamento do produto (material de embalagem). É mister ainda que sofram a incidência das contribuições que se busca ressarcir.

No caso concreto em discussão, é de se afastar de plano o consumo de energia elétrica e outros elementos que não se subsumem àquele conceito de produto intermediário.

Resta, ao fim, o exame da admissibilidade do deferimento de juros calculados com base na taxa Selic sobre pedidos de ressarcimento. A própria empresa acaba reconhecendo que não há lei autorizativa para tanto. De fato, o que pretende ser tal embasamento (seja a própria Lei nº 9.363, seja a Lei nº 9.250) apenas a explicitam para os casos de restituição. Não é correto dizer, como o fez a recorrente, que haja previsão para aplicação de Selic em Compensação tributária.

A compensação é forma de aproveitamento de créditos fiscais que possuam os contribuintes. Deve ser precedida, sempre, da apuração de algum indébito fiscal – casos de restituição – ou benefício fiscal ressarcível. Não é em relação à compensação, portanto, que se apura a Selic, mas em relação ao crédito que será utilizado para anular algum débito do contribuinte.

E a legislação apenas a previu quando o crédito a ser compensado provém de um indébito tributário. Isto é, quando houve algum pagamento indevido ou a maior anterior.

Inexistente a previsão legal, restam os argumentos quanto à sua desnecessidade ou a que se deva usar a analogia para estendê-la aos casos de ressarcimento. Nem uma, nem outra.

Contrário ao primeiro há a evidência de que a Selic não é mero índice de correção ou atualização monetária. Trata-se, ao invés, de autêntica taxa de juros, que incorpora, além da expectativa de inflação, efetiva remuneração, de vez que aplicada, em sua origem, à remuneração



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13807.008239/2001-83
Recurso n^o : 136.781
Acórdão n^o : 204-02.323

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. 11 / 03 / 08 Maria Luzimar Novais Mat. Siazp 91641
--

2 ^a CC-MF Fl. _____

dos títulos da dívida pública e apenas trazida ao mundo tributário por força, originalmente, da Lei n^o 9.250/95. Assim sendo, não se pode admitir a tese de que sua aplicação independa de existência de norma legal, ao sabor do entendimento doutrinário pacificado de que "a correção monetária não constitui *plus*" mas apenas reposição do anterior poder aquisitivo do crédito. A taxa Selic é, sim, *plus e plus* bastante alto, por sinal, como, aliás, reconhecem os mesmos contribuintes quando se trata de pagá-la nos recolhimentos em atraso.

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

Sobre este ponto vale um aprofundamento. Sabemos todos que o instituto da correção monetária, criado à época da ditadura militar, tinha por escopo preservar o valor de determinado crédito compensando-o pela inflação passada. Por outro lado, como taxa de juros prefixados que é, e disso não há dúvidas, o que a Selic embute é uma expectativa de inflação; ou seja, é a inflação que se espera que ocorrerá, não a que tenha eventualmente ocorrido e que se mede por um dos muitos índices disponíveis: IPC, INPC, IPCA etc. Como tal, pode se confirmar ou não. Pois bem, após o plano real não tem sido incomum, e recentemente tivemos novamente notícia disso, que se registrem deflações (o que nem por isso fez a Selic negativa). Será que os que advogam a incidência de correção monetária pretenderão, nesse caso, reduzir o montante a ressarcir? Caso contrário, considerarão que há enriquecimento sem causa do postulante ao ressarcimento?

Dai porque não podemos concordar com o argumento, mais uma vez aqui aduzido, de que a aplicação aos casos de ressarcimento deva se fazer por analogia com a situação de restituição. E isto porque analogia é tratar iguais de forma igual, mas não há igualdade entre o ressarcimento e a restituição. Não obstante em ambas haja a liberação de recursos do ente estatal para o particular, entre eles há a diferença fundamental de na segunda ter havido um recolhimento, um ingresso de recursos nos cofres públicos que se revela indevido à luz do ordenamento jurídico. Com os recursos assim obtidos, deixa o Estado, em última instância, de pagar a Selic sobre recursos de igual valor.

E isto se dá mesmo que não precise incorrer em nova dívida, pois poderá, com eles, abater dívida já existente. É, por isso, de todo justo que, aí sim por analogia, devolva a União àquele que lhe forneceu indevidamente tais recursos aquilo que ela, indevidamente, com eles ganhou (ou deixou de perder).

Nada semelhante se passa com a figura do ressarcimento. Nesta não há ingresso indevido algum. Mesmo no caso de que nos ocupamos, não se pode dizer que as contribuições que se quer ressarcir tenham sido indevidamente recolhidas. Não; elas incidiram porque naquele momento estava ocorrendo uma mera venda no mercado interno, não amparada por qualquer tipo de benefício fiscal.

Assim, não é também legítimo falar que já exista um valor a ressarcir no momento, por exemplo, da entrada dos insumos adquiridos. Somente quando se consuma a exportação do produto que utilizou aquele insumo é que a legislação faz nascer o direito de crédito escritural. Este crédito escritural poderá ser ressarcido apenas no montante que exceder o IPI devido, primeira e obrigatória forma de aproveitamento do benefício determinada na lei.



Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

Mas estando o crédito devidamente escriturado e já tendo sido utilizado para abater o IPI devido pode ser pleiteado em ressarcimento/compensação. Entendem alguns, por isso mesmo, que a partir da entrada do pedido deva ser garantida "atualização monetária" ao valor já de direito da empresa.

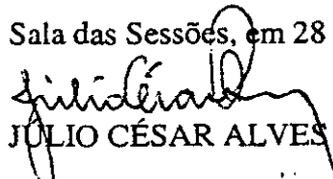
Acho o pleito justo, mas, dada a já apontada distinção entre taxa Selic e índice de atualização monetária, também a essa tese não adiro.

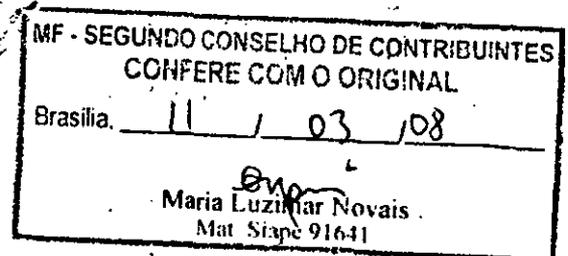
Quanto a este último ponto, recente julgado do STJ patenteou a imprestabilidade da taxa Selic como índice de atualização monetária, exatamente com os mesmos argumentos acima expendidos.

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso apenas para reconhecer o direito à inclusão na base de cálculo do benefício das parcelas pagas diretamente ao fornecedor dos insumos a título de frete e desde que estejam destacadas na nota fiscal de aquisição.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007.


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 03 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Sign. 91641

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO JORGE FREIRE, QUANTO À APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Parte dos créditos foi reconhecido pelas instâncias *a quo*, porém negando-se a atualização monetária dos mesmos. E esta é minha única divergência com o ínclito relator, pois entendo que os valores ressarcidos devem sofrer a incidência da taxa Selic nos termos que a seguir articulo.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Creio majoritário no âmbito deste Conselho de Contribuintes, o entendimento de que mesmo o ressarcimento de valor a título de benefício fiscal deve ser creditado ao contribuinte com a atualização monetária correspondente.

Se assim fosse, estaria prejudicada ou poderia tornar inócua a própria política visada pelo legislador. Ainda mais numa economia como a brasileira, aonde já chegamos a níveis estratosféricos da espiral inflacionária. Sem falar o tempo em que a Administração tributária necessita para aferir a legalidade e legitimidade do direito postulado.

Sem embargo, a Câmara Superior de Recurso Fiscais (CSRF), em consonância com o que já vinha decidindo o Judiciário de há muito, pôs uma pá de cal nessa discussão decidindo que também em relação ao ressarcimento ela é cabível, conforme Acórdão CSRF/02-0.707, publicado no DOU de 25/06/98. Todavia, discordo dos fundamentos do voto da Igrégia Câmara Superior, vez entender que restituição e ressarcimento não têm mesma natureza jurídica. A questão de fundo é a perda do valor aquisitivo da moeda, desnaturando o valor do incentivo.

A questão que eu debatia é quanto à aplicação da taxa Selic, cuja aplicação eu então negava, posto que em tal taxa estariam embutidos os juros remuneratórios. E desde essa época o Conselheiro Serafim Fernandes, conforme as razões lançadas em seus votos, esposando entendimento que a partir de 01/01/1995 a legislação, por força dos artigos 5º e 6º da Lei nº 8.981/95, teria desindexado a economia como um todo, desta forma não permitindo a atualização de tributos. No entanto, minha divergência com aquele ilustre par, à época na Primeira Câmara deste Conselho, é no sentido de que poderia ter havido desindexação da economia, mas não fim da inflação, a qual, uma vez existindo, retira o poder de compra da moeda, fulminando o real valor do benefício e, assim, desnaturando-o.

Em suma, entendo que havendo inflação, esta deve ser reposta nos casos de ressarcimento de incentivo fiscal como definiu a CSRF, e mesmo o Parecer AGU 01/96. De outra forma, haveria enriquecimento ilícito da União, e flagrante afronta à isonomia das partes, uma vez que em relação aos seus débitos tributários a União faz incidir a taxa Selic.

Com efeito, hoje, a jurisprudência do STJ é farta no sentido de que a taxa Selic traz embutida em si não só índice de reposição da perda do valor da moeda, como também juros. E aí a divergência que vinha esposando quanto à aplicação da taxa Selic, já que entendo não ser legítimo o pagamento de juros pela mora nos ressarcimentos decorrentes de créditos incentivados, como espécie de benefício fiscal, onde há renúncia fiscal pela Fazenda Pública. E aí sim relevante a diferença entre repetição de indébito e ressarcimento, cujos fundamentos são díspares. O entendimento do STJ foi sempre no sentido de que a taxa Selic embute tanto a expectativa de perda inflacionária como os juros moratórios. Com base nessa premissa é que o



Processo nº : 13807.008239/2001-83
Recurso nº : 136.781
Acórdão nº : 204-02.323

STJ julgava indevida a aplicação da taxa Selic cumulada com qualquer outro índice de atualização monetária.

A mim, indene de dúvida que não pode haver perda do valor real de qualquer incentivo com a perda do valor de compra da moeda circulante. Então, sopesando esta questão e qual o índice a ser aplicado, concluí, à míngua de permissivo legal para utilização de outro índice de correção monetária, e sendo esta a posição adotada pelo STJ, que o mais justo seria aplicar aos benefícios fiscais os índices utilizados pela Fazenda em relação a seus créditos tributários.

Por isso que, desde a votação dos Recursos nºs 114.029, da lavra do eminente Conselheiro Antônio Mário de Abreu Pinto, e 106.200, por mim relatado, venho acatando o entendimento majoritário desta Câmara de que os créditos a serem ressarcidos devem ser atualizados monetariamente, a partir de 01/01/1996, de acordo com a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR 08/97.

Por fim, temos ainda o § 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95, que determina que em relação às compensações e restituições seja aplicada a referida taxa. Na falta de outro dispositivo legal, tendo em conta que a atualização monetária não se reveste de nenhum *plus* e que pode, consoante entendimento sedimentado no Judiciário de que a correção monetária independe de pedido ou lei expressa, entendo que esta norma poderia ser perfeitamente aplicável ao caso sob exame. Todavia, reitero meu entendimento pessoal, como dantes colocado, de que é descabida a aplicação de juros moratórios em ressarcimento de créditos incentivados. Mas para aqueles que entendem que ressarcimento é espécie de repetição, do que discordo, a referida norma incide na espécie.

CONCLUSÃO

Dou provimento parcial ao recurso para que em relação aos créditos reconhecidos nas instâncias *a quo*, seja aplicada a taxa Selic desde o protocolo do pedido até seu efetivo aproveitamento (ressarcimento/compensação).

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007.

JORGE FREIRE

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 03 / 08
Maria Luzimar Novais Mat. S/ape 91641