



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De 19 / 05 / 06	
VISTO	

2ª CC-MF
Fl.

Recorrente : CAMBUHY CITRUS COMERCIAL E EXPORTADORA S/A
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES. Incabível o ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS a título de incentivo fiscal em relação a produtos adquiridos de pessoas físicas e ou cooperativas que não suportaram o pagamento dessas contribuições. Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a Lei nº 9.363/96 excluiu da base de cálculo do benefício fiscal as aquisições que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à COFINS no fornecimento ao produtor-exportador.

CUSTO DE MÃO-DE-OBRA DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS.

As mercadorias industrializadas por encomenda do exportador que as destina para o exterior tais quais as recebeu do fabricante não podem ter seus custos de produção incluídos no cálculo do valor das compras (de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) incentivadas.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR TERCEIROS.

Para fins de apuração da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, inclui-se no cálculo de ambas o valor correspondente às exportações de produtos adquiridos de terceiros, mas tais produtos são excluídos do valor correspondente às compras de insumos.

TAXA SELIC.

É imprestável como instrumento de correção monetária, não justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar a concessão de um "plus", sem expressa previsão legal.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CAMBUHY CITRUS COMERCIAL E EXPORTADORA S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito de incluir na receita de exportação os valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos industrializados por terceiros. Vencido o Conselheiro Jorge Freire quanto a Taxa SELIC e os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda no que pertine às aquisições de pessoas físicas, cooperativas e Taxa SELIC. O Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski foi vencido no tocante apenas às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta.

cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : CAMBUHY CITRUS COMERCIAL E EXPORTADORA S/A

RELATÓRIO

Por bem relatar, transcrevo o relatório da Decisão DRJ/RPO Nº 989, de 22 de maio de 2001, fls. 171/176:

"O interessado acima identificado pleiteou o ressarcimento do crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados (IPI), referente ao ano de 1995, com base na Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997.

A DRF/Araraquara indeferiu parte do pedido, conforme despacho decisório de fls. 144/149, em razão dos motivos que, resumidamente, se seguem:

- 1. Nas apurações do crédito presumido, devem ser excluídas as aquisições advindas de pessoas físicas e o IPI destacado em nota fiscal, por não sofrerem a incidências da Cofins e do PIS/Pasep.*
- 2. Quanto aos insumos, a mão-de-obra utilizada no processo produtivo não é considerada insumo na legislação do IPI, e não se computam como aquisições as mercadorias devolvidas aos fornecedores.*
- 3. Não tendo o contribuinte, optado pela apuração antecipada do crédito presumido, isso implica o cômputo da receita de exportação do ano todo, não se aplicando ao caso a Portaria MF nº 129, de 05 de abril de 1995, artigo 8º.*
- 4. Não é incluída no cálculo do incentivo fiscal a receita de exportação auferida pela revenda de mercadorias adquiridas de outras empresas.*

Cientificado em 03/11/1998, apresentou, em 30/11/1998, a manifestação de inconformidade de fls. 158/164, alegando, em síntese, o seguinte:

1. O exame da legislação de regência não deixa dúvidas: a natureza jurídica do benefício previsto na Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, é de um crédito presumido de IPI, nem mesmo importando se houve alguma incidência de PIS e de Cofins nas operações anteriores, pois presume-se que houve duas incidências de PIS e de Cofins nas operações anteriores, independentemente de quantas tenham ocorrido; assim está errado o raciocínio da fiscalização ao excluir do crédito presumido o valor das matérias-primas adquiridas de pessoas físicas.

2. A mão-de-obra utilizada na industrialização efetuada por terceiros deve ser considerada como insumo, conforme se constata na análise da IN SRF nº 13, de 1997, que regulamenta a apresentação da DIPI, quando informa que, no item 01 – Insumos – consta que deve ser informado o valor total das entrada de insumos, inclusive os designados sob código 1.13, e verifica-se

A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

que, na Tabela de Códigos Fiscais de Operações e Prestações, os insumos abrangidos pelo referido código referem-se à "industrialização efetuada por outras empresas".

3. A análise da Portaria MF nº 129, de 1995, deixa evidente que compõe a receita de exportação da empresa exportadora a totalidade dos valores obtidos mediante a venda de mercadorias para o exterior, sendo irrelevante quem é o produtor de tais mercadorias.

4. Requereu que seja concedido o ressarcimento, tomando em consideração os valores glosados pela fiscalização, devidamente acrescidos de juros computados à taxa Selic, tendo em vista a jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes."

A Decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP encontra-se resumida nos termos da seguinte ementa, fl. 171:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1995

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido, a legislação tributária de regência não contempla a inclusão das receitas de mercadorias acabadas adquiridas no mercado interno e exportadas e das mercadorias adquiridas de pessoas não sujeitas ao PIS e à Cofins, bem como de produtos não tributados na receita de exportação da empresa produtora e exportadora, assim como não poderão ser incluídos no total de insumos adquiridos pela empresa os valores correspondentes a aquisições efetuadas a pessoas físicas ou cooperativas.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".

Insurgindo-se contra o julgado em epígrafe, a interessada interpôs Recurso Voluntário, fls. 192/214, no qual solicitou que lhe seja reconhecido o direito ao ressarcimento do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, incluindo-se no cálculo do incentivo os valores relativos às matérias-primas adquiridas de produtores rurais, pessoas físicas e mão-de-obra empregada na industrialização por terceiros. Requer, também, seja incluído no cálculo da receita de exportação o produto das vendas realizadas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros. Requer ainda que lhe seja reconhecido o direito ao ressarcimento acrescido de juros pela Taxa SELIC, desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento. Pede, por fim, o provimento dos pedidos de compensação apresentado pela recorrente e relacionados ao valor "sub judice", cancelando-se assim os respectivos avisos de cobrança.

Em 04/10/2002, fl. 253, a Delegacia da Receita Federal em Araraquara - SP, buscando evitar que créditos tributários passíveis de constituição ou cobrança decaiam ou prescrevam por inércia da Receita Federal, solicitou a este Conselho o envio dos Processos nºs 13851.000085/98-25, 13851.000751/97-44, 13851.000752/97-15, 13859.000002/00-60. Em 16



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

2ª CC-MF
Fl.

Cleuzalva Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

de outubro de 2002, fl. 254, o Presidente deste Segundo Conselho de Contribuintes atendeu ao solicitado no Memorando DRF/AQA/SORAT nº 251/2002.

Da análise do caso em tela, os membros da Segunda Câmara decidiram, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência para que a autoridade preparadora intimasse a recorrente a comprovar a destinação dada aos produtos objeto da industrialização por encomenda (industrialização por terceiros), juntando, se possível, planilhas que demonstrassem o histórico desses produtos desde a aquisição até o destino final. Também foi solicitado que se informasse se ditos produtos foram fabricados com insumos fornecidos pela encomendante.

Em atendimento a essa deliberação do Segundo Conselho de Contribuintes, foram realizadas verificações fiscais concluindo que:

a) a diligenciada respondeu a todas as questões apresentadas, no entanto, ao expor no item 3 - *"...e os custos correspondentes, repassados, posteriormente para a diligenciada (encomendante)"*, não comprovou por meio de documentação hábil a referida operação, e no item 4 - quando diz que *"Praticamente todo o suco de laranja industrializado por terceiro foi destinado à exportação"* também deixou de comprovar toda essa operação, quando poderia ter apresentado uma planilha que demonstrasse o histórico desses produtos desde a aquisição até o destino final. Quanto ao item 4- *"...conforme comprovam os demonstrativos elaborados pela diligenciada que já se encontram aos autos"*, não foram encontrados nos autos nenhum demonstrativo que demonstrassem a operação.

Diante das considerações citadas, a fiscalização concluiu que as respostas dos quesitos fornecidas pela diligenciada não acrescentaram nenhuma nova informação que possa esclarecer a presente contenda, e que nesta oportunidade a diligenciada deixou de apresentar documentos, demonstrativos ou planilhas que comprovassem toda a operação diligenciada.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

A teor do relatado, quatro são as questões postas em debate: **exclusão da base de cálculo do crédito presumido de insumos adquiridos de não contribuintes (pessoas físicas e cooperativas); glosas das despesas havidas com custo da mão-de-obra da industrialização efetuada por terceiros; exclusão da receita de exportação dos valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros e, por fim, correção monetária do montante a restituir com base na Taxa SELIC.**

I. Da exclusão da base de cálculo do crédito presumido dos valores relativos a insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS.

O Fisco, a teor da 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, enquanto a recorrente entende que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as compras de insumos de não contribuintes das contribuições sociais.

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

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do *caput* do art. 1º da Lei nº 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo a **ressarcir** as contribuições (PIS E COFINS) **incidentes** sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais 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 nº 202-12.551 no qual o então



Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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. 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)

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



Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva³, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.

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

² "INSRF 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.



Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.⁴

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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

2º CC-MF
Fl. _____

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

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.

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.



Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

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

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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

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."

II. Da inclusão no cálculo das aquisições de insumos do custo da mão-de-obra empregada na industrialização efetuada por terceiros.

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



Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44

Recurso nº : 118.462

Acórdão nº : 202-15.727

Essa matéria encontra-se apascentada nesta Câmara que vem decidindo pela inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos valores correspondentes aos insumos industrializados por encomenda. O posicionamento adotado por este Colegiado tem como exemplo o brilhante voto do decano Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro, que deu origem ao Acórdão nº 202-14.500 o qual transcrevo e adoto como razão de decidir a questão ora em foco:

“De pronto, tenho como inaceitável que eventual direito da recorrente possa ser negado com base em mera presunção, já que para a glosa do benefício incumbe ao Fisco provar a sua desconformidade com a legislação de regência. Ainda mais que no caso a ausência de créditos associados às entradas dos insumos retornados após o beneficiamento, não permite inferir que o executor da encomenda não tenha utilizado na operação insumos outros que não aqueles remetidos pelo autor da encomenda.

A hipótese de suspensão de IPI prevista no art. 36, incisos I e II, do RIPI/82⁹ (correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98), deixa claro que, no que se refere a insumos, só a utilização pelo executor da encomenda na operação de produtos tributados de sua industrialização ou importação é que impediria o retorno do produto beneficiado com suspensão de IPI, ou seja, não há perda da faculdade de suspensão na utilização pelo executor da encomenda na operação de MP, PI e ME adquiridos de terceiros.

Dai se conclui que, nos próprios termos do critério implícito adotado na resposta à questão 2.7 das Perguntas e Respostas sobre o Crédito Presumido, aprovada pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX Nº 312, de 03.08.98¹⁰, é inconsistente afastar o valor cobrado ao encomendante da base

⁹Art. 36 - Poderão sair com suspensão do imposto:

I - as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

II - os produtos que, industrializados na forma do inciso anterior, forem remetidos ao estabelecimento de origem, desde que por este sejam destinados a comércio, a emprego como matéria-prima ou produto intermediário em nova industrialização, ou a emprego no acondicionamento de produto tributado, e executor da encomenda não tenha utilizado, na respectiva operação, produtos tributados de sua industrialização ou importação.

¹⁰ 2.7) Encontra-se com habitualidade, casos em que a empresa produtora exportadora, remete matérias-primas de seu estoque para efetuar uma etapa produtiva em outra empresa. Por exemplo, o produtor exportador adquire couro semi-acabado e o envia a outra empresa (um curtume) para acabamento. Nesse processo, são agregados a essa matéria-prima diversos outros insumos, como produtos químicos, corantes, etc. O couro retorna modificado para o estabelecimento produtor exportador, acompanhado de nota fiscal indicando operação de beneficiamento. Pergunta-se, se o valor agregado, correspondente ao beneficiamento deve ser computado como aquisição de insumos (período de 1996) e como custos (a partir de 1997)? E, em caso de beneficiamento que não agregue outras matérias primas (exemplo, parte de calçado remetida para costura, colagem ou trançamento, acompanhada de todos os materiais necessários), o tratamento deve ser o mesmo?

R) No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido. Porém, no caso em que o encomendante remete os insumos com tributação, e o industrializador por encomenda utiliza insumos próprios e, após a industrialização, remete os produtos tributados pelo IPI ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

de cálculo do crédito presumido pelo simples fato de o encomendante remeter insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda e este remeter o produto industrializado, no qual aqueles insumos foram aplicados, ao estabelecimento de origem também com suspensão.

Se o critério adotado para admitir a inclusão do valor cobrado ao encomendante na base de cálculo do crédito presumido é o de que o executor da encomenda tenha utilizado na operação MP, PI e ME, que não aqueles remetidos pelo encomendante, não faz o menor sentido a distinção entre insumos próprios (de fabricação ou importação do industrializador) ou insumos adquiridos de terceiros pelo industrializador, pois de qualquer maneira estaria configurada a adição de componentes básicos para o cálculo do crédito presumido, a justificar a inclusão do valor cobrado ao encomendante na sua base de cálculo.

Desse modo, mesmo na prevalência desse critério, para a glosa de valores registrados nos CFOP 1.13 e 2.13, cometia ao Fisco apontar, nas respectivas notas fiscais de suporte, a inexistência de registro e cobrança de MP, PI e ME, que não aqueles remetidos pelo encomendante, ou obter a sua anuência acerca dessa circunstância, o que não está claro nestes autos.

Por outro lado, este Colegiado, no voto condutor do Acórdão nº 202-12.301, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima (Recurso nº 104.703), já havia se pronunciado a favor da inclusão no cálculo do incentivo do custo da industrialização realizada por encomenda, com base nas seguintes razões:

"Ainda com relação às aquisições, analisa-se a industrialização por encomenda. É certo que se a empresa adquirisse a madeira beneficiada, o valor que constaria na nota fiscal do fornecedor representaria o custo da madeira em bruto mais o custo dos serviços de beneficiamento. Neste caso, não há dúvida de que o valor dessa aquisição comporia a base de cálculo do incentivo, posto que madeira beneficiada foi transformada em móveis que foram exportados.

De outra forma, se a empresa fornecedora emitisse, duas notas fiscais, uma da madeira em bruto e outra do serviço de beneficiamento, que diferença faria para o adquirente? Para o fornecedor, a base do IPI, caso haja incidência, deve ser a soma dos valores das duas notas fiscais. Para o produtor exportador, o custo da matéria-



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

prima há que ser composto pelo somatório das duas notas fiscais.

No caso presente, o fornecedor da madeira em bruto é um e o realizador do beneficiamento é outro. Isto quer dizer que as duas notas cogitadas no parágrafo anterior são emitidas por estabelecimentos diferentes, mas isso não muda o fato de que, para o adquirente, o custo da matéria-prima é composto pelas duas parcelas: o preço pago pela madeira e o preço pago pelo beneficiamento da mesma, para que adquira as condições exigidas pelo processo de fabricação dos móveis a serem exportados.

Pelo exposto, reconheço como inerente ao custo da matéria-prima o que é pago para o seu beneficiamento em estabelecimento de terceiro, ainda mais que esse terceiro, como o primeiro fornecedor, também está sujeito às contribuições que o incentivo visa ressarcir."

A par dos argumentos acima expendidos, a própria regulação da industrialização por encomenda pela legislação do IPI, que nos termos do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 deve ser utilizada subsidiariamente para o estabelecimento dos conceitos básicos para o cálculo do crédito presumido, aponta para a legitimidade de se considerar o valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda na base de cálculo do benefício.

De se ressaltar o aspecto de que o produto a ser descrito na nota fiscal de saída (retorno ao encomendante), emitida pelo executor da encomenda, será o que resultar da industrialização que realizar, com a classificação fiscal correspondente, o que também determinará a alíquota de IPI a ser aplicada, se for o caso. No dizer do Parecer Normativo CST nº 378/71: "...Se recebe blocos de ferro e confecciona máquinas ou aparelhos, como tais (máquinas ou aparelhos) deverá classificar os produtos saídos, ainda que neles empregue outras matérias-primas, ou produtos de sua fabricação..."

Por certo que o valor cobrado pela operação, com os destaques regulamentares, corresponderá à prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, que por sua vez representa o valor adicionado ao custo dos insumos remetidos pelo autor da encomenda, mas isso não descaracteriza o fato que realmente aqui importa, qual seja, a nota fiscal emitida pelo executor da encomenda se refere ao produto que industrializou na sua integridade. Os destaques contidos nessa nota fiscal, acerca dos insumos e mão-de-obra que utilizou, atendem aspectos da cobrança entre as partes envolvidas e de controle do IPI.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

2ª CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Essa é a razão porque afinal consolidei o entendimento de que, na hipótese em exame, estando caracterizado na nota fiscal emitida pelo executor da encomenda que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), fica demonstrado o direito desse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, conseqüentemente, de ser aferido pelo custo total a ele inerente, nos termos dos artigos 1^o e 2^o da Lei nº 9.363/96.

Convém realçar que esse entendimento refere-se à situação em que o executor da encomenda realiza efetivamente industrialização, em qualquer uma das modalidades previstas na legislação do IPI, e que seja contribuinte em face das contribuições sociais (PIS/PASEP e COFINS), cuja

¹¹ Art. 1 - A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares ns. 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

¹² Art. 2 - 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.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contados da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37%, sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.

§ 6º Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.

§ 7º O pagamento dos valores referidos nos §§ 4º e 5º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

desoneração na exportação de mercadorias nacionais é o objetivo e razão de ser do benefício em tela.

Ademais, não vejo a disposição instrumental contida no art. 3º¹³ da Lei nº 9.363/96 como óbice para esse entendimento, porquanto a nota fiscal emitida pelo executor da encomenda contém (ou deveria conter) todos os elementos para a apuração do valor do produto afinal a ser considerado na base de cálculo do crédito presumido, pois nela também há a indicação da nota fiscal com que foram remetidas as matérias-primas pelo autor da encomenda.

Nesse diapasão, a sistemática de apuração do valor de aquisição desse produto, atendendo a conveniência de ordem prática, mediante a soma do valor do insumo adquirido no mercado interno registrado nos Livros Fiscais sob o CFOP 1.11 ou 2.11 – Compras para industrialização, com o valor consignado no CFOP 1.13 ou 2.13 – Industrialização efetuada por outras empresas, com os expurgos pertinentes, se for o caso, está em consonância com o aludido dispositivo legal.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para considerar incluído na base de cálculo do crédito presumido o valor cobrado decorrente de industrialização por encomenda e desde que o executor da encomenda seja contribuinte, em face das contribuições sociais (PIS/PASEP e COFINS)."

II. Da inclusão no cálculo das aquisições de insumos do custo da mão-de-obra empregada na industrialização efetuada por terceiros.

Essa matéria encontra-se apascentada nesta Câmara, no sentido de se permitir a inclusão na apuração do total das compras incentivadas que integram a base de cálculo do crédito presumido, tão-somente, dos valores correspondentes aos insumos industrializados por encomenda, quando estes, posteriormente, sejam utilizados pelo produtor-exportador na fabricação de produtos por ele destinados ao exterior.

A Lei nº 9.363/1996, ao conceder o benefício fiscal, especificou que o crédito presumido seria devido à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais como forma de ressarcimento das contribuições (PIS e Cofins) incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

¹³ Art. 3 - 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. 1, 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Tokafuji
Secretária de Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Vê-se, pois, que o crédito é devido ao produtor-exportador que tenha adquirido matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e os tenha empregado na fabricação de mercadorias que tenham sido por ele destinadas ao exterior.

No caso de o exportador adquirir as mercadorias já prontas para a exportação, sem nela realizar qualquer das operações de industrialização previstas no regulamento do IPI, deixa o adquirente de preencher um dos requisitos básicos para fruição do crédito presumido, qual seja, a de ser o produtor das mercadorias exportadas, com isso, não tem qualquer direito ao ressarcimento das contribuições eventualmente nelas incidentes. Demais disso, nessas operações, tais mercadorias não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, ao contrário, são produtos finais, cujas aquisições, pelo exportador, não são contempladas com o benefício fiscal.

Registre-se, por oportuno, que a situação acima referida é completamente distinta da que ocorre nos casos em que o produtor-exportador adquire determinado insumo e o remete para que terceiros o beneficie. Depois de beneficiado o produto é devolvido ao encomendante que o utiliza como matéria-prima de mercadoria por ele destinada ao exterior. Nessa hipótese, o exportador é, também, o produtor da mercadoria exportada. Além disso, o insumo que ele adquiriu e remeteu para beneficiamento por terceiro foi utilizado como matéria-prima na fabricação da mercadoria exportada. Nesse caso, tem-se o produtor-exportador e, também, a aquisição de matéria-prima, cuja aquisição é dá azo ao benefício. Aqui, o custo do beneficiamento compõe o custo final da matéria-prima, daí poder ser incluído no cálculo das compras incentivadas.

Como exemplo desse processo produtivo, pode-se citar o da fabricação de calçados, onde a indústria calçadista compra o couro cru, manda-o para o curtume beneficiá-lo (transformá-lo em *wet blue*) e, quando o recebe, o usa para produzir calçados que são exportados. Neste caso, a jurisprudência pacífica desta câmara é no sentido de autorizar a inclusão dos custos do beneficiamento no montante das compras incentivadas.

No caso dos autos, como a recorrente manda industrializar as mercadorias e as exporta tal qual as recebeu do industrial que as fabricou, não vejo como se possa incluir o custo da industrialização no total das compras de insumos (matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem).

III. Da inclusão no cálculo da receita de exportação dos valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros.

Quanto à exclusão da receita de exportação dos valores correspondentes às exportações de produtos adquiridos de terceiros, a matéria ainda não se encontra apascentada na jurisprudência administrativa, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras. Ao meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal, no que pertine à determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, é aquela pela inclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos adquiridos de terceiros no cálculo da receita de exportação. Explico: a Lei nº



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

9.363/1996, ao instituir o benefício, mesclou conceitos próprios do IPI com outros do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica "emprestados" às contribuições, senão vejamos:

"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."

Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação são conceitos afeitos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e, por empréstimo, às contribuições, enquanto a definição de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produção e produtor intrínseca ao IPI. Em razão disso, a norma do parágrafo único desse artigo determina a aplicação subsidiária da legislação desses tributos na conceituação dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, de matéria-prima, de produtos intermediários e de materiais de embalagem, *verbis*:

"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."

Por outro lado, a Portaria MF nº 129/1995, de 05 de abril de 1995, em seu art. 2º, § 2º, inc. II, definiu, para efeito de cálculo do crédito presumido, a receita de exportação como *o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais*.

Com essa definição, não se pode inferir que as vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador devam ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, pois o texto legal não faz qualquer distinção no tocante à tributação dos produtos, ao contrário, trata-os de forma genérica, condicionando apenas que sejam "mercadorias nacionais".

Em termos econômicos, também não faz sentido essa exclusão, a não ser que a parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a evitar distorção no índice a ser aplicado sobre o valor das aquisições, pois do contrário, estar-se-ia alterando artificialmente, sem respaldo legal, a relação entre a receita de exportação e a operacional bruta.

Enfim, como os valores das vendas para o exterior dos produtos adquiridos de terceiros (não industrializados diretamente pelo produtor/exportador) não foram expurgados da receita operacional bruta, impõe-se a isonomia de procedimentos, ou seja, que também sejam incluídos na receita de exportação.

Esclareça-se, por oportuno, que não se está aqui reconhecendo direito ao crédito presumido pertinente às aquisições desses produtos, que, sem qualquer industrialização adicional efetuada pelo adquirente, são por ele exportados. Uma coisa é estabelecer o coeficiente



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

entre a receita de exportação e a operacional bruta, outra bem diferente é definir os insumos em que predito coeficiente será aplicado para determinação das “aquisições incentivadas”. Para melhor entendimento do aqui exposto, cabe uma breve explanação sobre o cálculo do crédito presumido e seus estágios:

Primeiro, coteja-se a receita de exportação com a operacional bruta (sem expurgos das receitas provenientes das vendas, no mercado interno ou externo, dos produtos adquiridos de terceiros) para se encontrar o coeficiente a ser aplicado sobre as aquisições dos insumos; segundo, apura-se o total das compras de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) utilizados no processo de industrialização do produtor-exportador. Nesse total não se incluem, obviamente, os produtos que sem qualquer industrialização efetuada pelo adquirente, são revendidos no mercado interno ou são exportados para o exterior.

Do total das compras de insumos, são excluídos aqueles que não geram direito ao crédito presumido, tais como os que não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Devem ainda ser excluídos os valores correspondentes às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos não acabados e de produtos acabados, mas não vendidos em estoque no último trimestre do ano ou no último que houve exportação. Feitas as exclusões, sobre o valor restante aplica-se o citado coeficiente para se chegar às aquisições incentivadas, que são a base de cálculo do crédito presumido. Para se chegar ao valor do crédito presumido a ressarcir, aplica-se sobre essas aquisições incentivadas o percentual de 5,37%.

Do exposto acima, percebe-se que o fato de parte das exportações da reclamante referir-se a produtos adquiridos de terceiros (por ela não industrializados) não tem relevância na determinação da receita de exportação, pois a única restrição legal é quanto à nacionalidade das mercadorias. Diante disso, é de se determinar que no cálculo do crédito presumido seja incluído na Receita de Exportação o valor correspondente às vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pela reclamante, mas que, por outro lado, sejam tais produtos excluídos do valor correspondente às compras de insumo.

IV. Da Correção pela Taxa SELIC

A matéria é objeto de acirrados debates no Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalecendo a posição contrária da Fazenda Nacional ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

A meu sentir, a posição mais consentânea com o bom direito é a da não incidência da Taxa SELIC sobre esses créditos, visto que, contra dita pretensão, há o fato intransponível da inexistência de previsão legal que a autorize. Tanto a Lei concessiva do benefício, quanto a instituidora da Selic não tratam dessa questão.

Sobre essa questão o conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro discorreu magistralmente, no voto vencedor proferido no Acórdão nº 202-13.651, cujos excertos honram-me transcrevê-los como fundamento de meu voto:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

"Neste Colegiado é pacífico o entendimento quanto ao direito à atualização monetária, segundo a variação da UFIR, no período entre o protocolo do pedido e a data do respectivo crédito em conta corrente do valor de créditos incentivados do IPI em pedidos de ressarcimento, conforme muito bem expresso no Acórdão CSRF/02-O.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).¹⁴

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

Com efeito, todo o raciocínio desenvolvido no aludido acórdão, bem como no Parecer AGU nº 01/96 e às decisões judiciais a que se reporta, dizem respeito exclusivamente à correção monetária como "...simples resgate da expressão

¹⁴ 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

real do incentivo, não constituindo 'plus' a exigir expressa previsão legal".

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

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

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

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

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

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

A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 6 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

aqui adotado analogicamente para estender a aplicação da taxa SELIC no ressarcimento de créditos incentivados do IPI.

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

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

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

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

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

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

(....)

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

Em resposta a essa mesma consulta é dito pelo Banco Central que “a taxa SELIC reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário



Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleuza T. Kafuji
Secretária da Segunda Câmara

(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 torna-a híbrida pela incorporação da taxa de inflação, mas simplesmente indica que, em termos estatísticos, tem-se verificado uma relação positiva entre essas duas variáveis, ou seja, que as suas grandezas variaram no mesmo sentido no período considerado, sem que haja alteração na especificidade de cada uma dessas variáveis.

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

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

Mais recentemente foi estabelecido como instrumento de política monetária a fixação de meta para a Taxa SELIC e seu eventual viés¹⁵, 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

¹⁵ Circulares Bacen nºs 2.868 e 2.900 de 1999. *MP*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

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

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

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

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

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

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

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

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



Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Fazenda Pública restituir o indébito com vencimento de juros não capitalizáveis a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

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

Aqui não se está a tratar de recursos do contribuinte que foram indevidamente carregados 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 nº CSRF/02-0.723.

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

A partir do Plano Real, pela primeira vez, com um sucesso duradouro, logrou-se reduzir os efeitos da inflação inercial¹⁶, 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.

¹⁶ 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)



Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

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

Para ilustrar a discrepância entre os valores da Taxa SELIC e os dos principais índices de preços, a exemplo do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC, no período de 1996 a 2001¹⁷, apresento a tabela abaixo:

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

FONTE:
BACEN/IBGE

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

Portanto, a adoção da Taxa SELIC como indexador monetário, além de configurar uma impropriedade técnica, implica numa desmesurada e adicional vantagem econômica aos agraciados (na realidade

¹⁷ até 31.10.2001.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/6/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000751/97-44
Recurso nº : 118.462
Acórdão nº : 202-15.727

um extra "plus"), promovendo enriquecimento sem causa e expressa previsão legal, condição inarredável para a outorga de recursos públicos a particulares."

Com essas considerações, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar que sejam incluídos no cômputo da receita de exportação os valores das vendas para o exterior de mercadorias industrializadas por encomenda da reclamante.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004

Henrique Pinheiro Torres
HENRIQUE PINHEIRO TORRES