



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

2º	PROB. E AT. DO D. C. U.
C	16 02 / 07
C	Rubrica

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

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.

I. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUENTES. 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.

II. 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.

III. 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.

IV. 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 na concessão de um "plus", sem expressa previsão legal.

Recurso parcialmente provido.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8 / 3 / 2006

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 incluir na receita de exportação as vendas para o exterior. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Dalton César Cordeiro de Miranda e Raimar da Silva Aguiar, quanto à aquisição de insumos de não-contribuintes e quanto a Taxa SELIC; o Conselheiro Jorge Freire, quanto a Taxa

11



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 013/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

SELIC ; e o Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, quanto a aquisição de insumos de não-contribuintes.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2004.

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

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

/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8 / 3 / 2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : CAMBUHY CITRUS COMERCIAL E EXPORTADORA S/A.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório da Decisão DRJ/RPO Nº 990, de 22 de maio de 2001, fls. 141/146:

"O interessado acima identificado pleiteou o ressarcimento do crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados (IPI), referente ao ano de 1996, com base na Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997.

A DRF/Araraquara indeferiu parte do pedido conforme o despacho decisório de fls. 113/118, 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 é incluída no cálculo do incentivo fiscal a receita de exportação advinda da revenda de mercadorias adquiridas de outras empresas, tampouco as devoluções de vendas incluem-se no cálculo da receita bruta.*

Cientificado em 03/11/1998, apresentou, em 30/11/1998, a manifestação de inconformidade de fls. 128/133, alegando, em síntese, o seguinte:

- 1. O exame da legislação de regência não deixa dúvidas: a natureza jurídica do benefício previsto na Medida Provisória (MP) no 948 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 insumos, 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 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 5 de abril 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*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8 / 3 / 2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

à taxa Selic, tendo em vista a jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes.

A Decisão de primeiro grau encontra-se resumida nos termos da seguinte ementa, fl. 141:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996

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/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. 159/181, 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 ainda seja incluído no cálculo da receita de exportação o produto das vendas realizadas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros. Além disso requer 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 aviso de cobrança.

Em 04/10/2002, à fl. 221, a Delegacia da Receita Federal em Araraquara - SP, buscando evitar que créditos tributários decaiam ou prescrevam por inércia da Receita Federal, solicitou a este Conselho o envio dos processos 13851.000085/98-25, 13851.000751/97-44, 13851.000752/97-15, 13859.000002/00-60. Em 16 de outubro de 2002, fl. 222, o Presidente do Segundo Conselho de Contribuintes atendeu ao solicitado no Memorando DRF/AQA/SORAT nº 251/2002.

Resolveram os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, fls. 306/310, solicitando à autoridade preparadora o esclarecimento quanto à glosa do custo da mão-de-obra da industrialização efetuada por terceiros. Entendeu que não restou claro nos autos se os produtos referentes a essa fabricação por encomenda são matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem empregados pela reclamante na industrialização de produtos por ela exportados, ou se são produtos já acabados e apenas exportados pela recorrente.

A contribuinte, CITROVITA COMERCIAL E EXPORTADORA S.A., sucessora de CAMBUHY CITRUS COMERCIAL E EXPORTADORA S/A, em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal / Solicitação de Documentos, fl. 316, apresentou, às fls. 318/330, respostas à solicitação de esclarecimentos.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF. em 8/3/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Em atendimento à solicitação feita pelos Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, a Delegacia da Receita Federal em Araraquara apresentou Relatório de Diligência, no qual concluiu que as respostas fornecidas pela contribuinte “**não acrescentaram nenhuma informação nova que possam esclarecer a presente contenda e que nesta oportunidade, a diligenciada deixou de apresentar documentos, demonstrativos ou planilhas que comprovassem toda a operação objeto da diligência**”, fls. 331/332.

É o relatório. *M*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/3/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

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 da 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 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, que 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8 / 3 / 2006

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

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:

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

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



Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cléuza Takafuji
Cléuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 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,

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:

- produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
- produtos que gerem créditos básicos;
- 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

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 8 / 3 / 2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8 / 3 / 2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.

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

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

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

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

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.



Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF. em 8 / 3 / 2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cléuzia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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.

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.

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 empregados 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 quaisquer 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/3/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 cortume beneficiá-lo (transformá-lo em *wet blue*) e, quando o recebe, transforma-o em calçados e os exporta. 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 tais quais 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 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 determinar 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



Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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, inciso 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-se o coeficiente 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%.



Cléuzia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

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:

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

"Neste Colegiado é pacífico o entendimento quanto ao direito à atualização monetária, segundo a variação da UFIR, no período entre o protocolo do pedido e a data do respectivo crédito em conta corrente do valor de créditos incentivados do IPI em pedidos de ressarcimento, conforme muito bem expresso no Acórdão CSRF/02-0.723 e segundo a metodologia de cálculo ali referendada, válida até 31.12.1995.

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).9

9 ART.39 - A compensação de que trata o art.66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art.58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos 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 8/3/2006

2º CC-MF
FI.

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

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 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.

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/3/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

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

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

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

(...)

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

Em resposta a essa mesma consulta é dito pelo Banco Central que “a taxa SELIC reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário (oferta versus demanda por recursos financeiros). Finalmente, ressalte-se que a taxa SELIC acumulada para determinado período de tempo correlaciona-se positivamente com a taxa de inflação apurada “ex-post”, embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços”. (negritei e subscritei))

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8 / 3 / 2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Mais recentemente foi estabelecido como instrumento de política monetária a fixação de meta para a Taxa SELIC e seu eventual viés¹⁰, visando o cumprimento da meta para a Inflação, estabelecida pelo Decreto nº 3.088, de 21 de junho de 1999.

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

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

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 indêbitos 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

¹⁰ Circulares Bacen nºs 2.868 e 2.900 de 1999.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/3/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

pagamento indevido ou a maior de tributos, chegando, inclusive, a preponderar sobre a disposição do parágrafo único do art. 167, do Código Tributário Nacional, que faculta à Fazenda Pública restituir o indébito com vencimento de juros não capitalizáveis a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

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

Aqui não se está a tratar de recursos do contribuinte que foram indevidamente 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 sabido, 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 inercial¹¹, passando a economia a apresentar níveis de inflação significativamente inferiores ao período anterior, tendo sido crucial para isso a eliminação ou alargamento dos prazos para a incidência da correção monetária, ou seja, pela progressiva atenuação do nível de indexação até então vigente na economia, que se prestava num moto contínuo a realimentar a inflação.

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

O que não dizer então do emprego da taxa SELIC com esse propósito que, a par de não guardar a menor verossimilhança com índices de preços, consoante já

¹¹ Inflação inercial. Econ.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/3/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13851.000752/97-15
Recurso nº : 118.463
Acórdão nº : 202-15.980

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

exaustivamente asseverado, apresentou, no período, patamares muito superiores aos correspondentes índices de inflação, em virtude da política monetária praticada desde a edição do Plano Real, em razão, inclusive, de contingências exógenas tais como a necessidade de defender a economia nacional de choques externos provocados por crises como a asiática a russa e, presentemente, a Argentina e a relacionada com o atentado às torres do World Trade Center.

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

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

FONTE: BACEN/IBGE

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

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

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 01 de dezembro de 2004.

Henrique Pinheiro Torres
HENRIQUE PINHEIRO TORRES