



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De	24 / 04 / 06
VISTO	

2º CC-MF Fl. _____

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Recorrente : COINBRA – FRUTESP S.A.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.

INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES.

Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da COFINS no fornecimento ao produtor/exportador.

EXCLUSÃO DE VALORES CORRESPONDENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS QUE NÃO SE IDENTIFICAM COMO MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

As matérias-primas, produtos intermediários, suscetíveis ao benefício do crédito presumido de IPI, são bens que, além de não integrarem o ativo permanente da empresa, são consumidos no processo de industrialização ou sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, nas fases de industrialização.

RECEITA OPERACIONAL BRUTA E RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

Para efeito do cálculo do benefício, a legislação optou pelo conceito estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda, daí resulta que não comporta o expurgo das receitas de mercadorias nacionais revendidas em qualquer dos termos que determinam o coeficiente de exportação.

RESSARCIMENTO TRIMESTRAL.

Embora o cálculo do crédito presumido seja mensal, o pedido de ressarcimento é trimestral.

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 provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: COINBRA – FRUTESP S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito de serem incluídos na Receita de exportação os valores das vendas para o exterior de mercadorias adquiridas de terceiros. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar e Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, que reconheciam o direito das aquisições de não contribuintes e o Conselheiro Raimar da Silva Aguiar que concedia também as aquisições de energia elétrica. O Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda declarou-se impedido de votar.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2004

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta.
Imp/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/18/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Recorrente : COINBRA – FRUTESP S.A.

RELATÓRIO

Versam os autos sobre pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, referente ao período de apuração de outubro a dezembro de 1998 (4º trimestre), como ressarcimento das contribuições ao Fundo de Participação – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, criado pelas Medidas Provisórias sucessivamente reeditadas e afinal convertidas na Lei nº 9.363/96.

Segundo o Termo de Informação Fiscal de fls. 81/82, o valor do crédito presumido pleiteado (R\$3.436.586,63) deveria ser glosado, porquanto na verdade teria sido apurado um valor negativo para o período (R\$3.928.482,00), tendo em vista os créditos presumidos pleiteados relativos aos trimestres anteriores ao ano de 1998 e os correspondentes valores das seguintes inclusões consideradas indevidas no cálculo do benefício:

- insumos adquiridos junto a pessoas físicas;
- insumos importados;
- insumos não conceituados como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem: energia elétrica e combustíveis;
- IPI e fretes;
- receitas de exportações de mercadorias adquiridas para revenda.

Além disso, foram excluídos os valores dos insumos aplicados nos produtos em elaboração e acabados existentes em 31/12/98.

A Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto – SP, mediante o Despacho de fls. 83/89, indeferiu pedido de crédito presumido de IPI em tela, conforme deduzido na informação supra.

Inconformada, a contribuinte impugna a referida decisão (fls. 95/106), alegando, conforme apertada síntese da decisão recorrida, que:

1. Quanto às aquisições de pessoas físicas, que ao benefício do crédito presumido não importa quantas incidências de PIS e de Cofins ocorreram na cadeia produtiva que culminou com a elaboração da matéria prima vendida, porque presume-se que houve apenas duas ocorrências e sendo assim, todos os insumos utilizados pelo produtor rural na atividade agrícola sofreram a incidência desses tributos, embora não tenha havido nenhuma incidência diretamente sobre o valor da última operação. Tal entendimento estaria pacificado pelo Conselho de Contribuintes;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/18/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Cláudia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

2. Quanto à energia elétrica e combustíveis, aduz que também não pode subsistir a exclusão patrocinada pela fiscalização, em razão dos artigos 147 e 488 do regulamento do IPI, conforme, inclusive, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

3. No que tange à receita de exportação de produtos adquiridos de terceiros, diz que esta foi acrescida indevidamente pela fiscalização à receita operacional bruta não sendo considerada entretanto no total da receita de exportação. Entende a recorrente que para fins de cálculo do crédito presumido, referido valor não deve integrar nem a receita de exportação nem a Receita Operacional Bruta a fim de não contaminar o valor a ser ressarcido;

4. A apuração do crédito presumido é mensal e não trimestral, sendo que apenas a apresentação do Demonstrativo de Crédito Presumido é trimestral. A contribuinte apurou o crédito presumido para os meses de outubro e novembro de 1998, bem como para o mês de dezembro em que, inclusive, excluiu o valor dos insumos utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados, mas não vendidos até 31/12/1998. O pedido de ressarcimento refere-se ao crédito presumido apurado nos meses de outubro e novembro de 1998, suficiente para suportar as compensações vinculadas ao processo. Caso a manifestante tivesse utilizado crédito presumido de IPI, até o mês de novembro, em valor maior daquele que viesse a ser apurado ao final de dezembro, este valor deve ser deduzido do crédito presumido dos meses de janeiro, fevereiro e assim por diante, do ano subsequente.

A DRJ em Ribeirão Preto – SP manteve o indeferimento do pedido de ressarcimento em exame, nos termos da Decisão de fls. 133/144, cuja ementa se transcreve:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/09/1998 a 31/12/1998

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com energia elétrica e combustível.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.

Não se incluem no cálculo do crédito presumido, a título de receita de exportação, os valores relativos aos produtos exportados adquiridos para revenda, devendo estes integrarem a receita bruta operacional nos termos da legislação do Imposto de Renda.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, não especificamente contestada na manifestação de

CP



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/18/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

inconformidade, é reputada como incontroversa, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO TRIMESTRAL.

Embora o cálculo do crédito presumido seja mensal, o pedido de ressarcimento deve ser apurado trimestralmente.

Solicitação Indeferida

Em tempo hábil, a interessada interpôs recurso a este Conselho (fls. 148/174), no qual, em suma, além de reiterar os argumentos anteriormente expendidos na peça impugnatória, protesta pela aplicação da Taxa SELIC sobre o valor do crédito presumido pleiteado, tendo como termo inicial a data do protocolo do pedido.

É o relatório. *A*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de C.ª Juntas/MF

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, o litígio ora em exame centra-se no inconformismo da recorrente com a glosa do valor pleiteado de crédito presumido de IPI, referente ao 4º trimestre de 1998, como ressarcimento das contribuições ao Fundo de Participação – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, de que trata a Lei nº 9.363/96.

I) Insumos adquiridos de não contribuintes.

Quanto à glosa do custo dos insumos adquiridos de pessoas físicas, constitui matéria que tem provocado muita celeuma neste Conselho, ora prevalecendo a posição do Fisco, ora a do contribuinte, dependendo da composição do Colegiado.

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

O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária 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.”*

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Cláudia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:

“Art. 1º - O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo.”
(Grifo meu)

Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. A empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição 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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8 2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Cleiza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

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, 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

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

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Cleusa Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

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.

Dáí 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Cláudia Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

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 da 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

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

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Cláudia Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.

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

Como é de conhecimento deste Colegiado, o então conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt apresentou um respeitável e bem articulado voto, relevando inteligência do art. 5º da Lei nº 9.363/96, para se opor às razões acima expostas (Acórdão nº 202-13.651).

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

Isto porque, *d.m.v.*, não vejo o disposto no art. 5º da Lei nº 9.363/96 como sendo 'o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente' para a exclusão dos insumos adquiridos de não contribuintes, de sorte que, mesmo admitindo as conclusões a que chegou através de percuente exegese o voto vencido a propósito do aludido dispositivo legal, considero ileso a estrutura do entendimento prevalente nesta matéria, porquanto, como bem disse o ilustre conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, a análise que fez do art. 5º da Lei nº 9.363/96 foi a título de "reforço"⁹ de entendimento já cristalizado, mercê dos fundamentos precedentes.

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

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

Isto porque me convenci de que a extensão do benefício em relação a tais aquisições vai além do que está previsto no texto legal em decorrência de se estar conferindo uma primazia aos delineamentos gerais de seu escopo, traçados na exposição de motivos da medida provisória que lhe deu origem, quando o inverso é que deve prevalecer, segundo preleciona Carlos Maximiliano¹⁰.

A P

⁹ 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.

¹⁰ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Forense, 1998, pg. 143: "151 - Embora ainda apreciáveis, os Materiais Legislativos têm o seu prestígio em decadência, desde que a teoria da vontade, o processo psicológico, a *mens legislatoris*, cedeu a primazia ao sistema de normas objetivadas. Os motivos intrínsecos, imanentes no contexto e por ele próprio revelados, prevalecem, contra subsídios extrínsecos; o conteúdo da lei é independente do que pretendeu o seu autor."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/18/2005

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

O art. 1º da Lei nº 9.563/96 dispõe que o produtor exportador fará jus a crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições (PIS/PASEP/COFINS), incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, deixando claro o vínculo do ressarcimento à incidência das contribuições nas aquisições.

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

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

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

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

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

II) Insumos não conceituados como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem: energia elétrica, combustíveis.

Já no que diz respeito às exclusões da base de cálculo do crédito presumido de bens que não se identificam com os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

materiais de embalagem em face dos produtos industrializados pela Recorrente (sucos e polpas de frutas), não procede o inconformismo da Recorrente.

Em primeiro lugar, sem serventia para o caso as alegações deduzidas com fulcro no princípio da não-cumulatividade, pois aqui a rigor não está em discussão a abrangência dos insumos suscetíveis de assegurarem o direito ao crédito escritural de IPI no mecanismo que operacionaliza esse princípio para efeito da exigência do imposto em questão, mesmo que coincidentes.

Com efeito, a escolha das categorias de produtos ensejadoras de comporem a base de cálculo do benefício fiscal em tela foi determinada pela lei que o instituiu, cuja observância deve ser estrita, em se tratando de norma de natureza incentivadora, na qual a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular. No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹¹:

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.

Assim sendo, somente produtos que se identificam como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados são passíveis de comporem a base de cálculo do crédito incentivado em apreço por expressa disposição legal (Lei nº 9.363/96, art. 2º¹²).

Ademais, o conteúdo semântico dessas categorias de produtos está circunscrito ao que sobre elas dispõe a legislação do IPI, pois além de ser este o tributo utilizado para instrumentar esta espécie de incentivo fiscal, a lei incentivadora assim optou (Lei nº 9.363/96, art. 3º, § único¹³).

No artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto no 87.981/82, assim como nos dispositivos equivalentes dos regulamentos posteriores, encontra-se a aludida delimitação, *verbis*:

¹¹ Hermenêutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333

¹² Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

¹³ operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Cleiza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (grifamos)

Nesse diapasão, o Parecer Normativo CST nº 65/79, nada mais fez que com maestria explicitar o alargamento dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, ao dizer que: *“a partir da vigência do RIPI/79, ‘ex vi’ do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.”*

Esclarece, pois, que como tal devem ser tratados aqueles materiais que *“hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”*.

Em resumo, para a legislação do IPI, apenas podem ser considerados matérias-primas e produtos intermediários os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação, excepcionados, por certo, os bens classificáveis no ativo permanente que ontologicamente e segundo os princípios contábeis geralmente aceitos não guardam nenhuma pertinência com aqueles identificáveis como matérias-primas e produtos intermediários.

Por aí se vê que o Parecer Normativo CST nº 65/79 oferece uma interpretação do dispositivo legal em comento que se apresenta consistente e nos lindes da norma interpretada, como reconhecido pela jurisprudência predominante deste Colegiado, com respaldo, inclusive de vários julgados.

Por exemplo, o RESP nº 18.361-0-SP, que trata de materiais refratários empregados na indústria [cerâmica] que são consumidos lentamente na produção [de ladrilhos], não integrando o novo produto e nem o equipamento que compõe o ativo fixo da empresa, *“devem ser classificados como produtos intermediários, conferindo direito ao crédito fiscal”*. Ou seja, não se vislumbra nenhuma discrepância entre essa decisão e o critério explicitado no PN CST nº 65/79, já que o produto em tela se desgasta *“em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”*.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2ª CC-MF
Fl.

Cleuzia Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Destarte, tenho como incensurável a glosa efetuada concernente a combustíveis e a energia elétrica, já que não exercem uma ação direta sobre o produto em fabricação no caso em tela, condição lógica e legal, com respaldo na jurisprudência, para que quaisquer outros bens possam ser assemelhados às matérias-primas e produtos intermediários para efeito de comporem a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 e as medidas provisórias que a antecederam.

III) Receitas de exportações de mercadorias nacionais adquiridas para revenda.

No tocante ao expurgo da receita de exportação advinda de produtos adquiridos de terceiros para efeito da determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, com razão os protestos da Recorrente.

É óbvio que o valor de aquisição das matérias-primas adquiridas e revendidas deve ser excluído do custo dos insumos consumidos na produção, porém o valor da revenda dessas matérias-primas, sem dúvida, integra o cálculo da receita operacional bruta, não se admitindo que o art. 2º da Lei nº 9.363/96¹⁴ a limite à receita decorrente de produção própria.

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

E, nos termos daquela legislação, consoante o disposto no art. 31 da Lei nº 8.981/95¹⁵, não há como tergiversar: “revenda de matérias-primas” está compreendida no “produto da venda de bens nas operações de conta própria” e, portanto, constitui parcela integrante da receita operacional bruta.

Uma coisa é a exigência legal para a caracterização do beneficiário do crédito presumido, ou seja, a condição de empresa *produtora e exportadora*, o que pressupõe a exportação de produtos de fabricação própria diretamente ou através de empresa comercial exportadora.

Outra é, uma vez firmada a condição de empresa produtora e exportadora, inferir que as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros não possam compor,

¹⁴ 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.

¹⁵ ART.31 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/18/2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

tanto a receita operacional bruta, quanto a receita de exportação, na metodologia adotada para o cálculo do benefício, pois o texto legal não faz esta distinção.

Muito ao contrário, sempre trata de forma genérica esta categoria e a Portaria MF nº 38/97 (art. 3, § 15, II), que define a receita bruta de exportação para efeito da apuração do crédito presumido, condiciona apenas que o objeto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora seja de “mercadorias nacionais”.

Também em termos econômicos não faria sentido essa exclusão, a não ser que essa parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a assegurar a correta discriminação, dentre os insumos adquiridos para o processo produtivo, do montante aplicado em produtos de fabricação própria exportados.

Enfim, como é mais prático utilizar os conceitos agregados da contabilidade, a legislação optou pela isonomia de procedimentos para efeito do cálculo *estimativo* do benefício, resulta daí que a receita bruta de exportação deve ser considerada sem expurgos.

IV) Apuração mensal *versus* pedido trimestral. Exclusão do valor dos estoques em 31/12/98.

Neste tópico, nada a acrescentar aos bem lançados fundamentos da decisão recorrida:

Ressalte-se inicialmente, que a requerente não questiona a exclusão, no cálculo do crédito presumido de dezembro/98, do valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e de produtos acabados mas não vendidos até 31/12/1998, nos termos do parágrafo 3º do art. 3º da IN SRF nº 38/97. Ao contrário, afirma à fl. 102, que excluiu o valor em sua apuração do mês de dezembro.

Defende porém, que o fato do crédito presumido apurado para dezembro ser negativo, não interfere em seu pedido de ressarcimento, porque a apuração do crédito é mensal e não trimestral, e a contribuinte teria direito ao crédito presumido positivo relativo aos meses de outubro e novembro de 1998.

Não procede a alegação da manifestante. Embora a apuração do crédito seja mensal, o ressarcimento somente pode ser solicitado trimestralmente. Assim estabelecia o art. 4º da Portaria MF nº 38/97, que trata da utilização do crédito presumido:

Art. 4º - O crédito presumido será utilizado pelo estabelecimento produtor exportador para compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno, relativo a períodos de apuração subsequentes ao mês a que se referir o crédito.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Cláudia Inês
Cláudia Inês

Secretaria da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

§ 1º Na hipótese da apuração centralizada, o crédito presumido, apurado pelo estabelecimento matriz, que não for por ele utilizado, poderá ser transferido para qualquer outro estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o IPI devido nas operações de mercado interno.

§ 2º A transferência de crédito presumido de que trata o parágrafo anterior será efetuada através de nota fiscal, emitida pelo estabelecimento matriz, exclusivamente para essa finalidade.

3º No caso de impossibilidade de utilização do crédito presumido na forma do caput ou do § 1º, o contribuinte poderá solicitar, à Secretaria da Receita Federal, o seu ressarcimento em moeda corrente.

§ 4º O pedido de ressarcimento será apresentado por trimestre-calendário, em formulário próprio, estabelecido pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º O ressarcimento em moeda corrente, na hipótese de apuração centralizada, será efetuado ao estabelecimento matriz.

§ 6º Constitui requisito para a fruição do crédito presumido a inexistência de débito relacionado com tributos ou contribuições federais de responsabilidade da empresa.

Como se pode verificar, inicialmente a contribuinte pode utilizar o crédito presumido para abater débitos de IPI da matriz, ou até mesmo de outros estabelecimentos da mesma empresa. Porém, na impossibilidade de utilização do crédito dessa forma, o ressarcimento somente poderá ser requerido, e por consequência, a compensação de outros tributos também, por trimestre-calendário. Ora, se na composição dos meses de outubro, novembro e dezembro, o saldo de crédito presumido é negativo, não há o que se falar em valor a ser ressarcido. Saliente-se ainda, que mesmo a apuração sendo mensal, os valores utilizados na apuração do crédito são acumulados, ou seja, no mês de dezembro deve-se empregar a receita bruta e de exportação de janeiro a dezembro, bem como o total dos custos do ano todo, excluindo-se no cálculo do valor a ser ressarcido no 4º trimestre, o valor apurado até o 3º trimestre. Foi exatamente este o procedimento adotado pelo fiscal à fl. 80, e que resultou em um crédito presumido negativo de R\$ 3.928.482,00, a ser descontado dos créditos apurados nos períodos seguintes.

V) Taxa SELIC.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/18/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

análoga 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 31.12.1.995.

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)¹⁶.

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 nas 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 ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais, 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.

16 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.

(...)

§ 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

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Cláudia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

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

Agora passo a fazer apreciações adicionais para realçar os motivos que me levam a manter essa posição.

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

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

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

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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

Cláudia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

$$\left\{ \left[\frac{\sum_{j=1}^n L_j \times V_j}{\sum_{j=1}^n V_j} \right]^{252} - 1 \right\} \times 100 \quad \% \text{ a.a.}$$

Onde:

Lj = fator diário correspondente à taxa da j-ésima operação.

Vj = valor financeiro correspondente a j-ésima operação.

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

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

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

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

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

Mais recentemente foi estabelecida como instrumento de política monetária a fixação de meta para a Taxa SELIC e seu eventual viés¹⁷, 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

¹⁷ Circulares Bacen nº 2.868 e 2.900, de 1999.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

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 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 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

20
[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/18/2005

2º CC-MF
Fl.

Claudia Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de C. Contribuintes/MF

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

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 31.12.1995.

Aqui não se está a tratar de recursos do contribuinte que foram indevidamente carreados para a Fazenda Pública, mas sim de renúncia fiscal com o propósito de estimular setores da economia, cuja concessão, à evidência, se subordina aos termos e condições do poder concedente e necessariamente deve ser objeto de estrita delimitação pela lei, que, por se tratar de disposição excepcional em proveito de empresas, como é consabido, não permite ao interprete ir além do que nela estabelecido.

Numa conjuntura econômica de inflação alta, como a vigente antes do Plano Real, em que o valor da importância a ser ressarcida acusava perda de até 95% devido ao fenômeno inflacionário, se justificou, forte no princípio da finalidade, que se recorresse ao processo normal de apuração compreensiva do sentido da norma para que fosse deferida a correção monetária aos pleitos de ressarcimento em espécie de créditos incentivados do IPI, sob pena de, em certos casos, tornar inócuo o incentivo fiscal, conforme asseverado no aludido Acórdão CSRF/02-0.723.

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, que pela primeira vez e com sucesso duradouro, logrou-se reduzir os efeitos da inflação inercial¹⁸, passando a economia a apresentar níveis de inflação significativamente inferiores ao período anterior, tendo sido crucial para isso a eliminação ou alargamento dos prazos para a incidência da correção monetária, ou seja, pela progressiva atenuação do nível de indexação até então vigente na economia, que se prestava num moto contínuo a realimentar a inflação.

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

O que não dizer então do emprego da Taxa SELIC com esse propósito que, a par de não guardar a menor verossimilhança com índices de preços, consoante já exaustivamente asseverado, apresentou no período patamares muito superiores aos correspondentes índices de inflação graças 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

¹⁸ 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

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 15/18/2005

2º CC-MF
FL.

Cláudia Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 13854.000009/99-52
Recurso nº : 126.991
Acórdão nº : 202-16.017

externos provocados por crises como a asiática a russa, argentina e a relacionada com o atentado às torres gêmeas 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 2001¹⁹, 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	
1997	40,84	1,759232	4,34	1,138558	9,410138
1998	28,96	2,268706	2,49	1,166908	11,630522
1999	19,04	2,700668	8,43	1,265279	2,258600
2000	15,84	3,128454	5,27	1,331959	3,005693
2001	19,05	3,724424	7,25	1,428526	2,627586

FONTE:
BACEN/IBGE

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

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

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para que seja considerado no cômputo da receita bruta de exportação a venda para o exterior e para empresa comercial exportadora de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2004

ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

¹⁹ até 31.10.2001.