



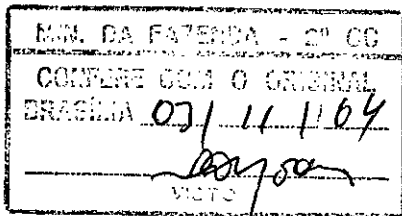
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

Recorrente : CARGILL CITRUS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De 15 / 04 / 05 VISTO
--

2º CC-MF  
Fl.



**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS – INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUINTES** – A lei presume de forma absoluta o valor do benefício, não há prova a ser feita pelo Fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência das contribuições, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

**DESPESAS HAVIDAS COM ENERGIA ELÉTRICA** – Somente podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem. A energia elétrica não caracteriza matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integra ao produto final, nem foi consumida no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

**TAXA SELIC** - A atualização monetária dos ressarcimentos de créditos do IPI (Lei nº 8.191/91) constitui simples resgate da expressão real do incentivo, não constituindo “plus” a exigir expressa previsão legal (Parecer AGU nº 01/96). O art. 66 da Lei nº 8.383/91 pode ser aplicado na ausência de disposição legal sobre a matéria, face aos princípios da igualdade, finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa. (CSRF/02- 0.707).

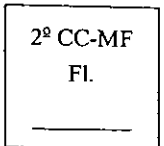
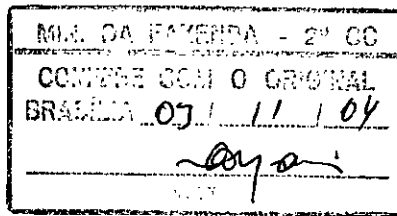
**Recurso ao qual se dá provimento parcial.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**CARGILL CITRUS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito de crédito referente às aquisições de pessoas físicas, cooperativas e correção da Taxa SELIC, nos termos do voto da Relatora.** Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Relatora), Henrique Pinheiro Torres e Antônio Carlos Bueno Ribeiro. Designada a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda para redigir o voto vencedor. **II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto à energia elétrica.** Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente), Raimar da Silva Aguiar,



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Esteve presente ao julgamento o Dr. Gustavo Martini de Matos, advogado da Recorrente.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2004

  
Henrique Pinheiro Torres  
**Presidente**

  
Ana Neyle Olímpio Holanda  
**Relatora-Designada**

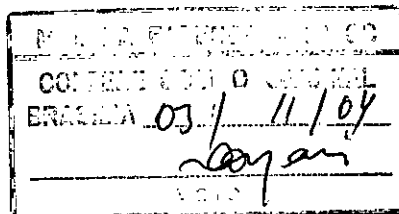
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.

cl/opr



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388



2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : CARGILL CITRUS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI referente ao 1º trimestre de 1997, com base no disposto na Portaria MF nº 38/97.

A DRF de Ribeirão Preto - SP indeferiu em parte a solicitação, fls. 46/50, sob os argumentos de que: foram incluídas indevidamente as aquisições advindas de pessoas físicas; a energia elétrica não é abrangida pela legislação do IPI aplicável ao cálculo do crédito presumido; a empresa deveria efetuar os ajustes necessários à exclusão nos estoques dos valores já incluídos como custo no ano de 1996, de acordo com o disposto na IN SRF nº 23/97.

Cientificada do teor do despacho decisório a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, fls. 56/61, alegando em sua defesa, em síntese:

- de acordo com o art. 82, I, do RIPI/82, a energia elétrica deve ser considerada insumo, já que é consumida no processo produtivo, conforme Parecer CST nº 65, de 05/11/1979;
- o benefício previsto na MP nº 948/95 refere-se a crédito presumido do IPI, não importando se houve incidência do PIS e da COFINS nas operações anteriores, já que a presunção é de que houve duas incidências destas contribuições nas operações anteriores, independente de quantas efetivamente tenham ocorrido, estando, portanto, inclusos no cálculo do crédito presumido do IPI o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas;
- ressalta a diferença entre ressarcimento e restituição, sendo que apenas na última hipótese é que se teria de comprovar as incidências anteriores, bem como os efetivos recolhimentos;
- requer, por fim, que seja concedido o ressarcimento no total pleiteado, devendo ser acrescido dos juros de mora calculados à taxa Selic.

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/RPO nº 1.025, de 25/05/2001, fls. 102/109, indeferindo a solicitação, ementando sua decisão nos seguintes termos:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*

*Período de apuração: 01/01/1997 a 31/03/1997*

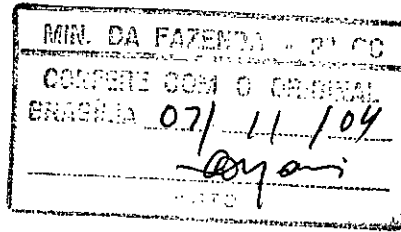
*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.*

*Na determinação da base de cálculo do crédito presumido, a legislação tributária de regência não contempla a inclusão das receitas de mercadorias adquiridas de pessoas não sujeitas ao PIS e à Cofins, bem como da energia elétrica consumida pelo estabelecimento industrial.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388



2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

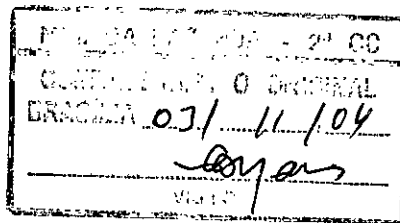
*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".*

A contribuinte, inconformada com o julgamento proferido, interpôs, em 20/07/2001, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 114/133, no qual reitera suas razões apresentadas na inicial.

É o relatório. //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso apresentado encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

A matéria em análise - insumos adquiridos de não-contribuintes do PIS e da COFINS, inclusão de energia elétrica no cálculo do crédito presumido do IPI e a incidência de juros calculados à Taxa SELIC sobre os valores creditórios - foi magistralmente enfrentada pelo ilustre Presidente e Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, quando do julgamento do RV nº 122.347, razão pela qual adoto o voto no que diz respeito à presente lide.

“(..)

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

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

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

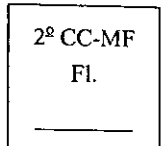
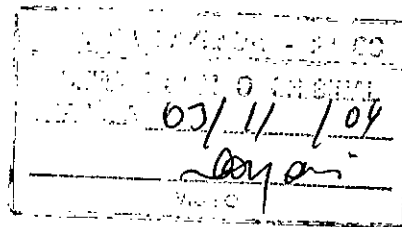
*A norma concessiva de incentivo fiscal deve sempre ser interpretada literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.*

*O vocábulo **ressarcir**, do Latim *resarcire*, juridicamente tem vários significados, consertar, emendar, reparar ou compensar um dano, um prejuízo ou uma despesa. No caso presente, **ressarcir** significa exatamente compensar o produtor/exportador, por meio de crédito presumido, as contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não*

*M*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n<sup>o</sup> : 13854.000283/97-32  
Recurso n<sup>o</sup> : 118.294  
Acórdão n<sup>o</sup> : 202-15.388

*houve a incidência, não há falar-se em ressarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário não existiu.*

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

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

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

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

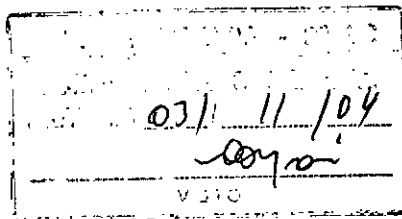
*No dizer do mestre Carlos Maximiliano<sup>1</sup>: “o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”*

*A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1<sup>o</sup> da MP*

<sup>1</sup> Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16<sup>a</sup> ed, p. 333. //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

*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 tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88<sup>2</sup>).*

*Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva<sup>3</sup>, a subvenção,*

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

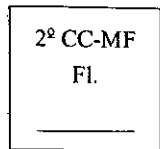
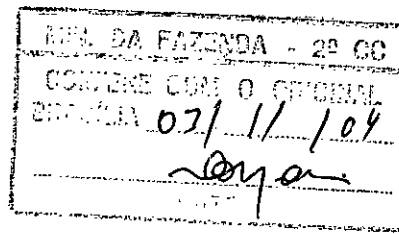
- a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
- b) produtos que gerem créditos básicos;
- c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito".

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388



*juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.*

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

*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 Carvalho<sup>5</sup>, “A Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação”.*

*O termo incidência tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker<sup>6</sup>: “(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”*

<sup>4</sup> O termo “respectivas” foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão “adquiridos no mercado interno pelo exportador” constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

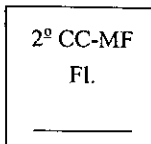
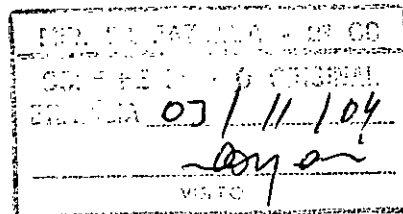
<sup>5</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993.

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13854.000283/97-32  
Recurso n<sup>o</sup> : 118.294  
Acórdão n<sup>o</sup> : 202-15.388



*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.*

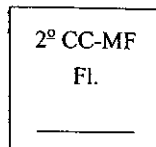
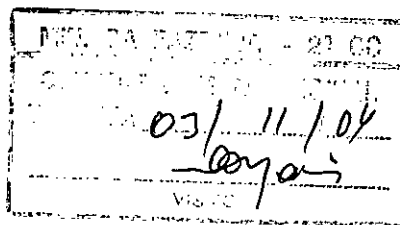
*O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não 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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388



*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.*

*Daí 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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

DIPL. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
NUM. 03/ 11/04
<i>Bejan</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

*que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.*

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

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

*E, como ensina o mestre Becker<sup>7</sup>, “na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”. (grifo meu)*

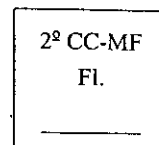
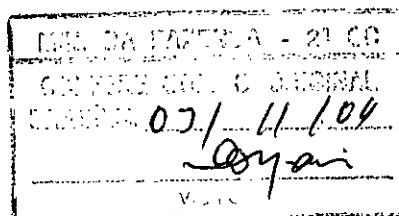
*Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos “limites do sentido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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388



*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".<sup>8</sup>*

*E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)*

*Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.*

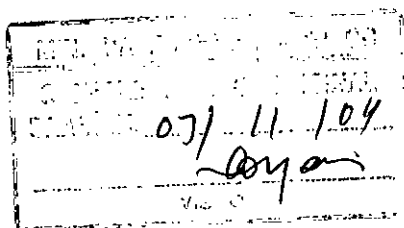
*Aliás, o ato normativo, citado na exposição de motivos in fine, foi editado logo após, em 05 de abril de 1995, e estabelece, em seu artigo 2º, inciso II, que o percentual (receita de exportação sobre receita operacional bruta) deve ser aplicado sobre "o valor das aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas pelo produtor exportador". (Grifo meu)*

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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

*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.”*

(...)”

Em relação às exclusões efetuadas pela autoridade fiscal quando da apuração dos insumos consumidos no processo produtivo da reclamante, verifica-se que estas se referem às despesas havidas com energia elétrica.

Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica por não integrar o produto final ou não se desgastar em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, a energia elétrica não se caracteriza como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

“(..)

*De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.*

*Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:*

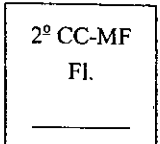
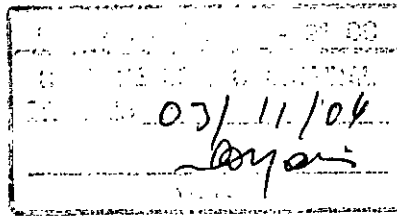
*“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:*

*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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13854.000283/97-32  
Recurso n<sup>o</sup> : 118.294  
Acórdão n<sup>o</sup> : 202-15.388



consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.”  
(grifamos)

*Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrentes do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.*

*Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST n<sup>o</sup> 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: “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”.*

(...)”

Verifica-se, portanto, ser incabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica já que esta não pode, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incide diretamente sobre o produto em fabricação.

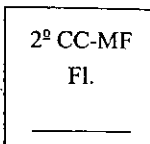
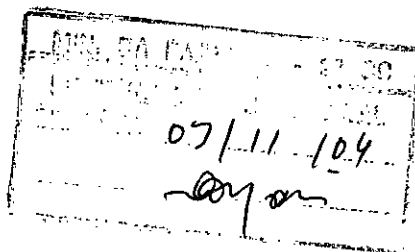
“(.)

*Por último, resta a controvérsia sobre a aplicação da Taxa SELIC no montante do crédito a ressarcir. Sobre essa matéria o Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro discorreu magistralmente, no voto vencedor proferido no Acórdão n<sup>o</sup> 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, § 4<sup>o</sup>, da Lei n<sup>o</sup> 9.250/95, assim me manifestei em casos semelhantes ao presente:*



Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388



*“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).<sup>9</sup>*

*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*

---

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

§ 1º (VETADO).

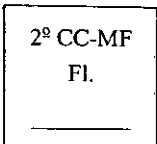
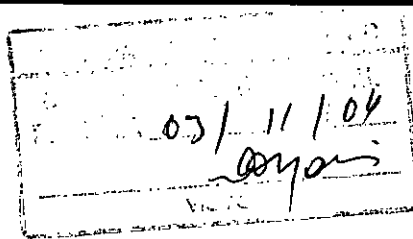
§ 2º (VETADO).

§ 3º (VETADO).

§4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.”



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n<sup>o</sup> : 13854.000283/97-32  
Recurso n<sup>o</sup> : 118.294  
Acórdão n<sup>o</sup> : 202-15.388

*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."*

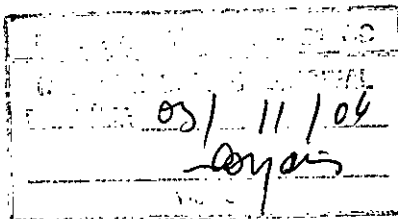
*Agora passo a fazer apreciações adicionais para realçar os motivos que me levam a manter essa posição.*

*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 n<sup>o</sup> 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, § 4<sup>o</sup>, 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 n<sup>os</sup> 2.868 e 2.900/99, ambas no art. 2<sup>o</sup>, § 1<sup>o</sup>, a saber:*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

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

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

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

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

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

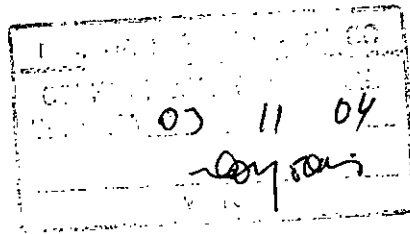
*(...)*

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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

*monetário (oferta versus demanda por recursos financeiros). Finalmente, ressalte-se que a taxa SELIC acumulada para determinado período de tempo correlaciona-se positivamente com a taxa de inflação apurada "ex-post", embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços". (negritei e subscritei)*

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

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

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

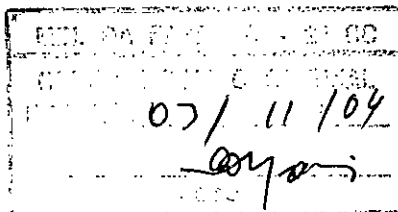
*Mais recentemente foi estabelecido como instrumento de política monetária a fixação de meta para a Taxa SELIC e seu eventual viés<sup>10</sup>, visando o cumprimento da meta para a Inflação, estabelecida pelo Decreto nº 3.088, de 21 de junho de 1999.*

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

<sup>10</sup> Circulares Bacen nºs 2.868 e 2.900 de 1999.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

*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.*



03/11/04  
*[assinatura]*

2º CC-MF  
Fl.

Processo n<sup>o</sup> : 13854.000283/97-32  
Recurso n<sup>o</sup> : 118.294  
Acórdão n<sup>o</sup> : 202-15.388

*Quanto à incidência da Taxa SELIC sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido, instituída pelo art. 39, § 4º, da Lei n° 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 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.*

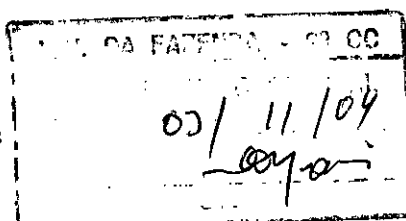
*Aqui não se está a tratar de recursos do contribuinte que foram indevidamente carreados para a Fazenda Pública, mas sim de renúncia fiscal com o propósito de estimular setores da economia, cuja concessão, à evidência, se subordina aos termos e condições do poder concedente e necessariamente deve ser objeto de estrita delimitação pela lei, que, por se tratar de disposição excepcional em proveito de empresas, como é sabido, não permite ao interprete ir além do que nela foi 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 n° 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 n° GQ – 96 e na jurisprudência dos tribunais superiores, no sentido de que “a correção monetária não constitui ‘plus’ a exigir expressa previsão legal.” (negritei)*

*A partir do Plano Real, pela primeira vez, com um sucesso duradouro, logrou-se reduzir os efeitos da inflação inercial<sup>11</sup>, passando a*

<sup>11</sup> Inflação inercial. Econ. *[assinatura]*



Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

*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 modo 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 da expressão real dos créditos incentivados do IPI, em relação ao período de tramitação do pleito correspondente, que na quase totalidade são solucionados em prazos inferiores a um ano.*

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

*Para ilustrar a discrepância entre os valores da Taxa SELIC e os dos principais índices de preços, a exemplo do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC, no período de 1996 a 2001<sup>12</sup>, apresento a tabela abaixo:*

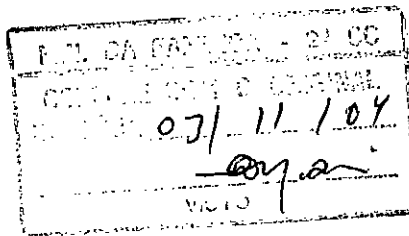
ANO/ÍNDICE	TAXA SELIC X INPC				
	1996/2001				
	SELIC		INPC		SELIC/INPC
TAXA ANUAL	UNITÁRIO	TAXA ANUAL	UNITÁRIO		
1996	24,91	1,249100	9,12	1,091200	2,731360
1997	40,84	1,759232	4,34	1,138558	9,410138
1998	28,96	2,268706	2,49	1,166908	11,630522
1999	19,04	2,700668	8,43	1,265279	2,258600
2000	15,84	3,128454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

**FONTE:**  
**BACEN/IBGE**

1. A que se origina da repetição dos aumentos passados de preços, pela ação dos mecanismos de indexação. (Dicionário Aurélio – Século XXI).  
12 até 31.10.2001.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

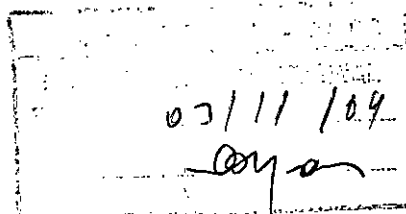
*Dessa tabela, verifica-se que no período de 1996/2001 (até 31.10.2001) a Taxa SELIC superou, no mínimo, 2,25 vezes (1999) e, no máximo, 11,63 vezes (1998) o INPC, apresentando uma variação total de 272,44% em contraste com a de 42,85% relativa ao INPC.*

*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".*

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2004

NAYRA BASTOS MANATTA //



Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

VOTO DA CONSELHEIRA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA  
RELATORA-DESIGNADA

Reporto-me ao relatório de lavra da ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta.

O objeto da presente controvérsia é o pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

A divergência do Colegiado tem como objeto as exclusões referentes às aquisições de insumos de sociedades cooperativas e de pessoas físicas, bem como a aplicação ao ressarcimento de juros calculados pela variação da Taxa SELIC.

A negativa da inclusão no cálculo do benefício das aquisições de insumos de sociedades cooperativas e de pessoas físicas dá-se sob o fundamento de que tais operações não teriam sido objeto da contribuição para o PIS e da COFINS, apegando-se os que a defendem ao artigo 1º da Lei nº 9.363/96, para assegurar que só podem integrar o cálculo do benefício as aquisições em que esteja presente a incidência daquelas contribuições, entendendo que aquela norma veicula o mandamento de que o incentivo fiscal, como forma de ressarcimento das contribuições, deve representar o tributo embutido no preço de aquisição do insumo, para ser depois recebido como “restituição” da quantia desembolsada.

*Concessa venia* daqueles que defendem o respeitável entendimento, deles ouso divergir, o que faço invocando o objetivo do diploma legal instituidor do benefício. A norma buscou alcançar, mediante a desoneração tributária dos produtos exportados, uma maior competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, vez que existem múltiplas incidências das contribuições tratadas sobre as mercadorias e os serviços adquiridos pelo produtor-exportador, sendo que o incentivo consiste na concessão do ressarcimento de valores calculados sobre um crédito presumido, de acordo com uma fórmula rígida legalmente estabelecida, não importando em “restituição” de contribuições incidentes direta e exclusivamente sobre cada aquisição.

O método de cálculo do benefício, estabelecido pelo artigo 2º da Lei nº 9.363/96, reconheceu que o crédito é uma mera presunção dos valores incidentes sobre as aquisições, mas não necessariamente uma “restituição” de quantias pagas, identificadas e quantificadas previamente à outorga do benefício. Nada tem a nos afirmar que as incidências das contribuições especificamente sobre as operações de compras de insumos somam exatamente 5,37% do valor das operações. Muito pelo contrário, toda probabilidade é de que, somadas todas as incidências ocorridas até a exportação montem a percentual superior ao valor das aquisições.

Com efeito, e exatamente por ser presumido, e não pretender traduzir a realidade, a única maneira de calcular o incentivo é através da fórmula legal, que é rígida e



03/11/04  
*[assinatura]*

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

fechada, não admitindo a sua alteração, mesmo que o beneficiário prove que houve incidência das contribuições em patamares maiores que os estabelecidos pela lei, ainda que, por características próprias de controle, seja capaz de precisar quais os exatos montantes das contribuições incidentes nas aquisições de insumos na cadeia de comercialização.

Como bem percebido por Ricardo Mariz de Oliveira<sup>13</sup>, a lei instituidora do benefício *“presume de forma absoluta, sem admitir contraprova, mas também sem exigir qualquer prova, que houve custos incorridos e que, a bem das exportações nacionais devem ser ressarcidos ao exportador, e, igualmente, presume de forma absoluta, sem necessidade de prova em qualquer sentido, o montante desses custos a ressarcir”*. E, mais adiante, afirma ainda o autor: *“Em suma, nestas circunstâncias não há prova a ser feita pelo fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando serem provados os elementos da fórmula geral”*, ou seja, basta que sejam quantificados os valores totais das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem utilizados no processo produtivo, a receita de exportação e a receita operacional bruta.

Dessa forma, não vejo como os valores das aquisições de insumos de não contribuintes da contribuição para PIS e da COFINS não serem considerados no cômputo do benefício.

Quanto à controvérsia da correção monetária de valores ressarcidos, considerando-se a Taxa SELIC, instituída pelo artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, a matéria foi objeto de julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais/CSRF-2ª Turma, no Acórdão de nº 02-0.707, que, por unanimidade de votos, reconheceu que o acréscimo proporcionado pela correção monetária dos valores a serem ressarcidos não se constitui em *plus*, mas apenas a recomposição da moeda corroída pelos processos inflacionários, não exige previsão expressa de lei, podendo ser aplicada a analogia, no processo de integração tributária permitido pelo artigo 108, do Código Tributário Nacional. Nesse passo, aplicar-se-iam aos ressarcimentos as normas pertinentes à restituição e à compensação de créditos tributários.

Tal entendimento encontrou guarida nesse Colegiado até o advento da Lei nº 9.250, de 27/12/95, que pretendeu determinar a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, extinguindo a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional, havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos. A partir da entrada em vigor da citada norma, passou a prevalecer a posição de que não mais se poderia aplicar a Taxa SELIC para a correção monetária dos valores a serem ressarcidos, vez que tal índice teria a natureza mista – de correção monetária e taxa de juros –, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

O fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento jurídico não impediu a Fazenda Nacional de utilizar a Taxa SELIC, para fins tributários, em que pese esta sua natureza híbrida, e o fato de a correção monetária ter sido

<sup>13</sup> Crédito Presumido de IPI – Ressarcimento de PIS e COFINS – Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributados, não publicado.



03/11/04  
[assinatura]

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

extinta pela Lei 9.249/95, por seu art. 36, II, a sua utilização se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96).

Anteriormente a esta pseudo extinção da correção monetária, foi garantido, sob o argumento da imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, ao contribuinte titular de crédito incentivado de IPI, a aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, o direito à correção monetária – note-se, por oportuno, que jamais existiu disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame.

Agora, nada mais justo que, sob os auspícios dos mesmos ditames constitucionais, antes invocados, se reconheça ao mesmo sujeito direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em caso contrário restará grandemente minorado pelos efeitos de uma inflação, em dias atuais, enfraquecida, mas ainda sabidamente danosa e que continua a corroer o valor da moeda.

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

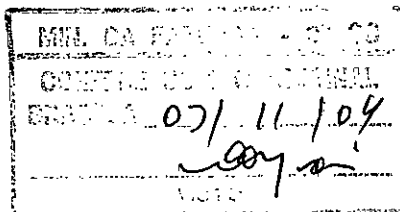
A partir deste posicionamento, é curial a aplicação do procedimento previsto na Norma de Execução Conjunta/SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/1997, que indica o procedimento a ser adotado para as restituições ou compensações tributárias, no âmbito da Secretaria da Receita Federal.

Nesse sentido foi o voto da lavra do Conselheiro Jorge Freire, no julgamento do Recurso Voluntário nº 110.508, em que a recorrente é parte de interesse. Por concordar com os termos do voto exarado no referido acórdão, o qual adoto como fundamento das razões de decidir o presente feito, tanto na preliminar suscitada, como no mérito, e, por isso, passo a transcrevê-lo parcialmente:

*“Não há mais dúvidas no âmbito deste Conselho de Contribuintes, que mesmo, que mesmo o ressarcimento de valor a título de benefício fiscal deve ser creditado ao contribuinte com a atualização monetária correspondente, sob pena de prejudicar ou mesmo tornar inócua a própria política visada pelo legislador. Ainda mais numa economia como a brasileira, onde já chegamos a níveis estratosféricos da espiral inflacionária. Sem falar o tempo que a Administração Tributária leva entre o pedido de*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388

*ressarcimento e seu efetivo creditamento, (...). E se dívida existia quanto à aplicação da correção monetária, a CSRF, em consonância com o que já vinha decidindo o Judiciário, que de há muito, pôs uma pá de cal nessa discussão decidindo que também em relação ao ressarcimento ela é cabível.*

*Nada obstante, a discussão que passamos a ter nesta Câmara<sup>14</sup> foi quanto ao índice a ser aplicado após o fim da UFIR em 31/12/1995, uma vez que nos períodos anteriores a sua extinção firmamos o escólio de que o ressarcimento seria corrigido em UFIR pelo seu valor na data do protocolo do pedido, sendo reconvertido para a moeda nacional pelo valor daquela na data do efetivo creditamento.*

*Contudo, a questão que vinha debatendo-me com meus ilustres pares nesta Câmara é quanto à aplicação da taxa SELIC, posto que em tal taxa estão embutidos juros remuneratórios. (...) Em síntese, entendo que havendo inflação esta deve ser reposta nos casos de ressarcimento de incentivo fiscal como definiu a CSRF, e mesmo o Parecer AGU 01/96. A questão é qual o índice a ser aplicado após a extinção da UFIR.*

(...)

*Porém, à mingua de permissão legal para utilização de outro índice de correção monetária, venho, (...) acatando o entendimento majoritário desta Câmara de que os créditos a serem ressarcidos devem ser atualizados monetariamente de acordo com o citado ato administrativo da SRF<sup>15</sup>.*"

O entendimento de que seja dado ao ressarcimento o mesmo tratamento que à repetição de indébito firma-se no do julgamento do Superior Tribunal de Justiça, de lavra do Ministro Antônio de Pádua Ribeiro (REsp. nº 40.343-0-DF), cuja ementa trazemos à colação

*"EMENTA: Tributário. IPI. Crédito-prêmio. Ressarcimento. Decreto-lei nº 491, de 05.03.69. Juros moratórios. Correção monetária. Variação cambial.*

*I – Nas ação de ressarcimento de créditos-prêmio relativos ao IPI, têm aplicação os princípios atinentes à repetição do indébito tributário."*

Assim, se a Fazenda Pública utiliza-se da Taxa SELIC para atualização monetária dos tributos que restitui ou que admite a compensação, nada mais justo que se admita tal índice quando dos ressarcimentos de créditos aqui tratados.

A partir de tais considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para que o benefício seja calculado incluindo-se as aquisições de não-contribuintes da

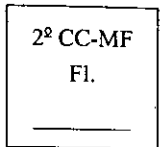
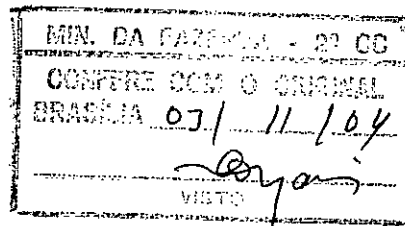
<sup>14</sup> O Conselheiro participa da composição da 1ª Câmara deste 2º Conselho de Contribuintes.

<sup>15</sup> A Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000283/97-32  
Recurso nº : 118.294  
Acórdão nº : 202-15.388



contribuição para o PIS e da COFINS, como também para que no cálculo do benefício seja considerada a aplicação da Taxa SELIC, desde a data da protocolização do pedido até a data do efetivo pagamento do ressarcimento.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2004

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA