



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Segunda Câmara

RECURSO ESPECIAL

Nº RP/202.121771

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : CEVAL CENTRO OESTE S/A
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 18 / 02 / 05
VISTO

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO. I - INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUINTES (PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS DE PRODUTORES). É de se admitir o direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não-contribuintes de PIS e COFINS.

II. ENERGIA ELÉTRICA e COMBUSTÍVEIS – Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o mesmo, no processo de fabricação. A energia elétrica utilizada como força motriz não atua diretamente sobre o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

III – ADIÇÃO PERTINENTE ÀS EXCLUSÕES DO ÚLTIMO TRIMESTRE DO ANO. Devem ser acrescidos à base de cálculo do crédito presumido, no primeiro trimestre em que houver exportação para o exterior, tão-somente, os valores das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem que ensejam direito ao crédito, utilizados efetivamente na fabricação de produtos não acabados ou acabados, mas não vendidos, que foram excluídos do cálculo do benefício em foco, no último trimestre do ano anterior. Não podem ser acrescidos os insumos adquiridos de não contribuintes, bem assim aqueles não enquadráveis como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

IV – DO CÁLCULO PELO VALOR TOTAL DAS MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM, CONSUMIDOS. Na apuração do crédito a ressarcir, integra a base de cálculo o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, efetivamente, consumidos (utilizados) na fabricação dos produtos exportados para o exterior.

V). TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. É garantido ao Contribuinte a aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, por aplicação analógica do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre débitos tributários a partir do pagamento indevido.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CEVAL CENTRO OESTE S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, quanto aos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, em relação à adição pertinente às exclusões do último trimestre do ano para admitir a inclusão de insumos adquiridos de não-contribuintes e quanto a Taxa SELIC. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta. Designado o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar para redigir o voto vencedor. b) em negar provimento ao recurso, quanto à energia elétrica e combustível. Vencidos os Conselheiros Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Raimar da Silva Aguiar. II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, quanto ao cálculo de matérias-primas.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Gustavo Kelly Alencar
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt.

cl/opr



Processo nº : 10183.003392/98-71

Recurso nº : 121.771

Acórdão nº : 202-14.656

Recorrente : CEVAL CENTRO OESTE S/A

RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, transcrevo o Relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora – MG, fls. 354/356:

“Trata o presente processo de indeferimento parcial do pedido de ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948, de 1995, posteriormente alterada pela sua reedição de nº 1.484-27, de 22/11/96, e convertida na Lei nº 9.363, de 13/12/96.

Em atendimento ao despacho exarado pela SASIT foi promovida diligência fiscal ao estabelecimento da requerente com o fim específico de verificar a legitimidade do crédito presumido pleiteado no valor de R\$ 3.648.314,00, referente ao 2º trimestre do ano calendário de 1998. Após exame por amostragem de toda a documentação relevante à verificação do presente pleito, foi lavrado pela fiscalização o Termo de Verificação Fiscal de fls. 293/296, concluindo-se que daquele montante de crédito pleiteado a interessada faria jus ao valor de R\$672.745,03.

Com base no resultado apontado pela diligência fiscal, a Delegacia da Receita Federal em Cuiabá, por meio do Despacho Decisório 365/2000, de fls 298/301, deferiu parcialmente o pedido formulado de crédito presumido de IPI, relativo ao 2º trimestre do ano de calendário de 1998, como ressarcimento das contribuições para o PIS e Confins incidentes sobre os insumos empregados em produtos exportados, no montante de R\$ 672.745,03, com determinação que esse crédito fosse utilizado para compensar os débitos porventura existentes, em cumprimento do disposto nos §§ 3º e 4º, do artigo 8º e artigo 12 da IN SRF nº 21/97, alterada pela IN SRF 73/97, bem como autorizando o ressarcimento em espécie do saldo acaso remanescente, na forma de Instrução Normativa Conjunta SRF/STN nº 117/89.

Cientificada desta decisão, e irresignada com o indeferimento parcial de seu pleito, a interessada ingressou com a reclamação de fls. 306/326, por intermédio de seus procuradores constituídos pelos instrumentos de fls. 328/333, com anexação de documentação de fls. 334/346, onde alega/requer que:

1 – é despropositada a restrição imposta pela autoridade fiscal ao crédito presumido de IPI decorrente das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e de embalagens feitas junto a pessoas físicas e cooperativas não contribuintes de Confins e PIS, porquanto a intenção do Poder Executivo ao instituir o benefício fiscal do crédito

//



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

presumido pleiteado pela requerente foi a de desonerar ao máximo a carga tributária das mencionadas contribuições nos produtos industrializados destinados à exportação. Neste sentido, a desoneração corresponde não apenas à última etapa do processo produtivo, mas às duas etapas antecedentes, conforme revelado pelo percentual de 5,37 % a ser aplicado para o cálculo do benefício, pelo que a requerente faz jus sim ao crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e Confins incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem feitas junto a pessoas físicas e cooperativas;

2 – inexistem disposições legais amparando a exclusão imputada pelo Fisco dos valores das aquisições de serviço de frete, combustíveis (lenha e BPF) para geração de vapor, e energia elétrica como insumos consumidos no processo produtivo. “Está claro, no RIPI, que todos os produtos intermediários utilizados no processo industrial que sejam nele consumidos dão direito a crédito do imposto, pois a norma só exclui os utilizados no processo industrial que não sejam nele consumidos ou que não integrem o produto final (art. 82, I, do RIPI)”;

3 – “Em 31 de dezembro de 1997, ao apurar o crédito presumido do IPI, foram excluídos da base de cálculo R\$ 19.607.770,66 referente aos estoques existentes naquela data. Esses estoques não formaram o custo dos produtos vendidos e exportados no ano 1997. Assim, evidentemente, no exercício de 1998, o valor dos estoques a ser adicionado à base de cálculo do IPI, deve ser o mesmo que foi excluído no ano anterior, ou seja, R\$ 19.607.770,66 e não o valor pretendido pelo senhor fiscal de apenas R\$4.350.964, 31”;

4 – a autoridade fiscal excluiu da base de cálculo do crédito presumido do IPI o ICMS adicionado ao custo das aquisições das embalagens e dos produtos intermediários, procedimento esse que é incorreto à vista do artigo 3º da Portaria nº 038/97 tendo em conta que houve incidência das contribuições ao PIS e Confins sobre os valores daquele imposto;

5 – “Os auditores fiscais ao analisarem o pedido de ressarcimento da Manifestante, fizeram uma verificação completa de todas as aquisições feitas pela empresa, tal como é definido pela Lei 9.363/96, (...).

No entanto ao calcular o valor que deveria ser ressarcido e do qual foi indeferido, a empresa utilizou



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

equivocadamente, para a determinação da base de cálculo, o valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem consumidos na produção, o que, a princípio gera uma grande distorção no cálculo, diminuindo o valor conforme demonstramos abaixo:

(...)

Os próprios auditores fiscais reforçam essa convicção, ao realizar os exames de análises sobre as aquisições e não sobre o valor consumido, conforme erroneamente prescreve a Portaria nº 38/97, que não tinha competência para alterar a base de cálculo do benefício, muito menos conceituar o que viria ser o valor das aquisições de mercadorias.

Por essa razão, entendemos ser um direito e vamos exercê-lo reformulando junto à Delegacia da Receita Federal, um pedido complementar de ressarcimento de crédito de IPI, relativo a 3º trimestre de 1998."

6 – os pedidos de ressarcimento do crédito presumido do IPI devem obedecer aos mesmos princípios aplicados aos demais tributos. Assim, os valores a serem ressarcidos devem ser acrescidos de juros Selic, a partir do protocolo do pedido de ressarcimento;

7 – isto posto, requer a reintegração do valores excluídos à base de cálculo do crédito presumido, com vistas ao ressarcimento do pedido tal como formulado, acrescido de juros Selic, ou outro índice que legalmente venha a substituí-lo, calculados desde o protocolo do pedido de ressarcimento até o efetivo pagamento."

Juiz de Fora - MG manifestou-se por meio do Acórdão nº 1.410, fls. 352/362, que foi assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de Apuração: 01/04/1998 a 30/06/1998

Ementa: IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - I) BASE DE CÁLCULO - Conforme determinado nos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, a qual instituiu o crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e Cofins incidentes nas aquisições, no mercado interno, de insumos empregados na industrialização de bens exportados, a base de cálculo do crédito presumido do IPI é obtida pela aplicação, sobre o total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

embalagem efetuadas no mercado interno e utilizados no processo produtivo, do percentual correspondente à relação entre receita de exportação e receita operacional bruta. II) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS - Não integram a base de cálculo do crédito presumido devido à inexistência de gravame das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS nesta operação. III) ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - Para que sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos, que no caso presente desatendem essa circunstância, não se incluem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. IV) ICMS - Para efeito do cálculo do crédito presumido, o ICMS não será excluído dos custos das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem. (IN SRF nº 103/97, art. 3º)

Solicitação Deferida em Parte".

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a Recorrente apresentou recurso voluntário a este Conselho, fls. 369/388, no qual repisa os mesmos argumentos da peça impugnatória e, alfim, requereu seja considerada insubsistente a glosa confirmada pela Decisão Recorrida e, por conseguinte, ressarcido integralmente o valor do pedido, acrescido de juros SELIC, ou outro índice que legalmente vier a substituí-lo na correção de tributos, calculados desde o protocolo do pedido de ressarcimento até o efetivo pagamento, face ao estrito respeito à legislação federal.

É o relatório.



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

A teor do relatado, cinco são as questões postas em debate: exclusão da base de cálculo do crédito presumido de insumos adquiridos de não-contribuintes (pessoas físicas e cooperativas); glosas das despesas havidas com energia elétrica, combustíveis e outros produtos consumidos ou utilizados pela empresa em seu processo produtivo; adição de estoques de produtos acabados em 31/12/1997; cálculo do crédito presumido pelo valor total das aquisições, e não pelo consumo da matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem; e, por fim, correção monetária do montante a restituir com base na Taxa Selic.

No tocante à primeira questão, 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 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



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do Acórdão nº 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, enfrentou minuciosamente essa matéria:

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

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

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

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹: "o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva."

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

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.

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



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

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

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

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

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

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

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

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



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

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

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.



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.

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

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



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

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

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

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

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

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



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)

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

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

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

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

Em relação às exclusões efetuadas pela autoridade fiscal, quando da apuração dos insumos consumidos no processo produtivo da reclamante, verifica-se que estas, conforme demonstrado à fl 291, referem-se, exclusivamente, às despesas havidas com energia elétrica, com combustíveis para geração de vapor e com o ICMS. A relativa a este tributo foi reintegrada pela instância *a quo*. Assim, não serão aqui debatidos os argumentos de defesa pertinente à suposta exclusão da base de cálculo do crédito presumidos dos valores correspondentes aos gastos havidos com fretes, nem será abordada a questão pertinente ao ICMS, já resolvida na decisão recorrida. Desta feita, a discussão cingir-se-á à controvérsia sobre a energia elétrica e os combustíveis.

Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica e com combustíveis, por entender que, para efeito da legislação fiscal, ditos materiais não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.



Processo nº : 10183.003392/98-71

Recurso nº : 121.771

Acórdão nº : 202-14.656

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 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 nº 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”.*

Diante disso, entendo não ser cabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica e combustíveis utilizados na geração de vapor, já que ditos produtos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em



Processo nº : 10183.003392/98-71

Recurso nº : 121.771

Acórdão nº : 202-14.656

análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

No tocante à adição dos estoques de produtos acabados em 31/12/1997, cabe esclarecer que o § 3º do artigo 3º da Portaria MF nº 38/1997, que dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido, determina a exclusão, no último trimestre de cada ano, do valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados, mas não vendidos. A seu turno, o § 4º do artigo suso mencionado determina o acréscimo desse valor (excluído por determinação desse § 3º) à base de cálculo do crédito presumido correspondente ao primeiro trimestre em que houver exportação.

No caso em foco, o ressarcimento pretendido refere-se ao 2º trimestre de 1998, tornando-se necessário ajustar a base de cálculo do crédito presumido adicionando-se o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na fabricação de produtos não acabados e de produtos acabados, mas não vendidos no último trimestre de 1997. Obviamente, os valores a excluir de um trimestre bem como os serem inclusos no outro são justamente aqueles permitidos legalmente a compor a base de cálculo do benefício, ou seja, os relativos aos insumos acima mencionados efetivamente utilizados na produção. Dessa forma, no que pertine aos valores a serem acrescidos à base de cálculo correspondente ao 1º trimestre de 1998, a requerente somente poderia ter incluído as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem adquiridos de contribuintes da Cofins e do PIS e que foram utilizados diretamente na fabricação de produtos não acabados ou acabados, mas não vendidos no último trimestre de 1997. Dessa forma, toma-se imperioso reconhecer o acerto da decisão recorrida que manteve a glosa de valores outros não albergados pela legislação regente do benefício em foco, tais como gastos com mão-de-obra, encargos sociais, impostos não recuperáveis, energia elétrica, combustíveis, bem como os insumos adquiridos de não contribuintes (pessoas físicas e cooperativas de produtores).

Registre-se, por oportuno, que a reclamante afirma haver excluído do cálculo pertinente ao último trimestre de 1997, o estoque de produtos acabados existente em 31 de dezembro desse ano, e acresceu igual cálculo do benefício referente ao exercício de 1998, que repercute na base de cálculo do pedido ora em foco (3º trimestre de 1998). Tanto em um caso como no outro houve equívoco da requerente, pois a exemplo do demonstrado em linhas precedentes, a exclusão a ser feita em um trimestre e incluída no seguinte refere-se aos valores correspondentes às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem empregados diretamente na fabricação de produtos não acabados ou acabados, mas não vendidos no último trimestre do ano e, não, como fez a interessada, adicionou ao cálculo do benefício o montante correspondente aos produtos acabados existentes em 31 de dezembro ao invés de acrescentar apenas os valores pertinentes aos insumos (MP, PI, ME) neles empregados, como previsto na legislação.

Esclareça-se que, se de fato fora equivocada a exclusão da base de cálculo do crédito relativo ao último trimestre de 1997, o engano não pode ser aqui corrigido, pois o presente processo versa sobre pedido de ressarcimento pertinente ao 2º trimestre de 1998, não sendo possível tratar nestes autos questão alienígena.



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

No tocante à alegação de que o crédito a ressarcir deveria ser calculado com base no valor total das aquisições e não no do consumo da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem, entendo não assistir razão à reclamante pelas razões seguintes:

O legislador, ao criar o crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento das contribuições incidentes sobre os insumos utilizados nos produtos destinados a exportação, determinou nos artigos 1º e 2º da Lei 9.363/1996 os destinatários, a base de cálculo do benefício e os parâmetros a serem observados na apuração dos valores a ressarcir, nos seguintes termos:

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

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.”

Cotejando-se as normas incertas nestes dispositivos legais conclui-se, sem muito esforço (apenas utilizando as ferramentas básicas do operador do direito, as regras de interpretação da lei), que a base de cálculo desse crédito é composta apenas pelos valores das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem, adquiridos no mercado interno, e **utilizados na produção de bens destinados à exportação para o exterior**, senão vejamos:

O artigo segundo ao explicitar a base de cálculo do crédito presumido manda que se aplique sobre o **valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, o percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta**”. Da interpretação gramatical desse artigo, tem-se que a base de cálculo do crédito é encontrada aplicando-se o coeficiente resultante da divisão dos valores da receita de exportação pela receita operacional bruta do produtor exportador sobre o total das aquisições, mas de que aquisições? Das referentes às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem, especificados no artigo 1º. Este, por sua vez, estabelece que o crédito visa ao ressarcimento das contribuições ali mencionadas incidentes sobre as **aquisições** de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) **para utilização no processo produtivo**.

Assim, a interpretação gramatical, lógica e integrada desses dois artigos, é no sentido de que a base de cálculo do crédito presumido é integrada pelo valor **total** das aquisições



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo do industrial exportador.

A este mesmo resultado chega-se adotando a interpretação teleológica da norma instituidora do crédito presumido, pois a finalidade deste crédito é desonerar os exportados da incidência das contribuições (Cofins e Pis-Pasep) sobre os insumos neles utilizados. Daí, a base de cálculo desse crédito, como não poderia deixar de ser, inclui, tão-somente, o total das aquisições de insumos efetivamente utilizados nos produtos destinados ao exterior.

Desta forma, o critério de apuração da base cálculo do crédito presumido explicitado no artigo 3º da Portaria MF nº 38/1997, em nada extrapola os ditames estabelecidos nos artigos 1º e 2º da Lei 9.363/1996. Na verdade, predita Portaria nada mais acrescenta à norma legal *stricto sensu* do que explicações didáticas sobre o cálculo do crédito em foco, sem ampliar ou restringir direitos.

Dessa forma, não vejo razão para espancar a decisão fustigada na parte em que manteve o critério de apuração do crédito presumido que utiliza como base cálculo o total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, efetivamente, utilizados no processo de fabricação de produtos exportados.

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 nº 202-13.651, cujos excertos honram-me transcrevê-los como fundamento de meu voto:

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

Neste Colegiado é pacífico o entendimento quanto ao direito à atualização monetária, segundo a variação da UFIR, no período entre o protocolo do pedido e a data do respectivo crédito em conta corrente do valor de créditos incentivados do IPI em pedidos de ressarcimento, conforme muito bem expresso no Acórdão CSRF/02-0.723 e segundo a metodologia de cálculo ali referendada, válida até 31.12.1.995.

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).⁹

⁹"Art.39 - A compensação de que trata o art.66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art.58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

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

Com efeito, todo o raciocínio desenvolvido no aludido acórdão, bem como no Parecer AGU nº 01/96 e às decisões judiciais a que se reporta, dizem respeito exclusivamente à correção monetária como "...simples resgate da expressão real do incentivo, não constituindo 'plus' a exigir expressa previsão legal".

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

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

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

Pois, se assim ocorresse, poderia advir, na realidade, um tratamento privilegiado, mercê dos acréscimos derivados da Taxa Selic, para os contribuintes que não tivessem como aproveitar automaticamente os créditos

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."



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

incentivados na escrita fiscal, que seria o procedimento usual, em comparação com a maioria que assim o faz.

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

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

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

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

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.



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

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

(...)

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

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

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

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

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



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

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

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

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

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

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

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

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

Em verdade o emprego da Taxa SELIC como juros de mora, no ambiente econômico de uma economia desindexada, está em consonância com o imperativo econômico de inibir os contribuintes a adiarem o

¹⁰ Circulares Bacen nºs 2.868 e 2.900 de 1999.



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

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 indébitos 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 isonomia e da moralidade, para estender a incidência da Taxa SELIC aos valores a serem ressarcidos oriundos de créditos incentivados na área do IPI, a exemplo do decidido no Acórdão CSRF/02-0.723, no que diz respeito à atualização monetária, segundo a variação da UFIR, no período entre o protocolo do pedido e a data do respectivo crédito em conta corrente, do valor de créditos incentivados do IPI e segundo a metodologia de cálculo ali referendada, válida até 31.12.95.

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

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

De se ressaltar, ainda, que a extensão da correção monetária, sem expressa previsão legal, ali defendida também se escorou no



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

entendimento do Parecer da Advocacia Geral da União nº GQ – 96 e na jurisprudência dos tribunais superiores, no sentido de que “a correção monetária não constitui ‘plus’ a exigir expressa previsão legal.” (negritei)

A partir do Plano Real, pela primeira vez, com um sucesso duradouro, logrou-se reduzir os efeitos da inflação inercial¹¹, passando a economia a apresentar níveis de inflação significativamente inferiores ao período anterior, tendo sido crucial para isso a eliminação ou alargamento dos prazos para a incidência da correção monetária, ou seja, pela progressiva atenuação do nível de indexação até então vigente na economia, que se prestava num moto contínuo a realimentar a inflação.

Nesse novo contexto, não há mais nem mesmo como invocar o princípio da finalidade para tout court justificar a recorrência ao princípio de integração analógica para a correção monetária como forma de simples resgate 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 2001¹², apresento a tabela abaixo:

ANO\ÍNDICE	TAXA SELIC X INPC 1996/2001				
	SELIC		INPC		
	TAXA ANUAL	UNITÁRIO	TAXA ANUAL	UNITÁRIO	SELIC/INPC
1996	24,91	1,249100	9,12	1,091200	2,731360
1997	40,84	1,759232	4,34	1,138558	9,410138
1998	28,96	2,268706	2,49	1,166908	11,630522
1999	19,04	2,700668	8,43	1,265279	2,258600

¹¹ Inflação inercial. Econ.

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

12 até 31.10.2001.



Processo nº : 10183.003392/98-71

Recurso nº : 121.771

Acórdão nº : 202-14.656

2000	15,84	3,128454	5,27	1,331959	3,005693
2001	19,05	3,724424	7,25	1,428526	2,627586

FONTE:

BACEN/IBGE

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

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

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2003


HENRIQUE PINHEIRO TORRES



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

VOTO DO CONSELHEIRO GUSTAVO KELLY ALENCAR
RELATOR-DESIGNADO

Em que pese o respeito que possuo pela pessoa do Ilmo. Conselheiro-Relator do presente processo, ousou divergir do mesmo quanto a questão da utilização do valor referente aos insumos adquiridos de não-contribuintes do PIS e da COFINS no cômputo do montante do crédito presumido de IPI de que trata a Lei 9.363/96. Vejamos:

Antes de adentrar no exame da questão propriamente dita, parece-me pertinente tecer algumas breves considerações sobre a Lei nº 9.363/96, cuja correta interpretação determinará a solução da lide.

Com efeito, através do referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou única e exclusivamente desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar, mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros, não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.

Tal necessidade, que mesmo antes dos recentes acontecimentos externos já se mostrava premente, levando o Presidente da República a afirmar que “é exportar ou morrer”, revela-se, agora, de primeiríssima grandeza, por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

Releva notar, a propósito, que a simples instituição do benefício fiscal em questão não tem o condão de proporcionar um automático incremento das exportações, e, por conseguinte, tornar de imediato o País menos dependente ou mesmo independente do volátil capital financeiro internacional, o que efetivamente é o fim colimado. Esta pretendida independência somente será alcançada pelo contínuo e firme estímulo estatal às exportações.

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do artigo 5º da Lei Introdução ao Código Civil (LICC) – lei de introdução a todas as leis –, que determina que *“na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”*. *RP*

No caso, os fins sociais a que se destinam a lei e as exigências do bem comum se vêem representados pela imperiosa necessidade de se tornar mais competitivos, no mercado,



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

externo, os produtos manufaturados produzidos no Brasil, com vistas a proporcionar uma melhora no balanço de pagamentos.

Tendo sempre em mira tal necessidade e o disposto no art. 5º da LICC, passo, agora, a efetivamente decidir, examinando de forma separada as diversas questões que permeiam a controvérsia.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, nesta 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes tem prevalecido o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS e COFINS.

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA ao ensejo do julgamento do recurso 108.027, bem resumem os fundamentos do entendimento que tem prevalecido:

“...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.”¹³

(...)

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 }

¹³ 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.



Processo nº : 10183.003392/98-71

Recurso nº : 121.771

Acórdão nº : 202-14.656

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.

(...)

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

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

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



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.

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

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

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

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

(...)

E 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,



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

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.

(...)

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."

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que *"a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente"*, pois ao determinar que o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado *"por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa"*, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a COFINS –, na base de cálculo do benefício fiscal.

Concessa venia daqueles que defendem o respeitável entendimento até agora prevalente, ouso divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Este primeiro sintoma – lacuna regulamentar –, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado artigo 5º ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

Com efeito, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado com base em valores pagos de forma indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS. Tendo se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no artigo 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito Brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico nem tampouco razoável.

Não obstante a incoerência lógica acima apontada, os possíveis métodos de apuração do montante a estornar conduzem a situações injurídicas, ilógicas e absolutamente contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

- a) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base de cálculo, etc.), e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido segundo a lei tributária e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que não se compadece com a lógica da Lei nº 9.363/96;
- b) considerando que tanto o PIS como a COFINS são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a absurda possibilidade de a restituição de PIS e COFINS incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor exportador possam causar a redução de seu crédito presumido; e
- c) como argutamente percebido por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (*Crédito Presumido de IPI - Ressarcimento de PIS e COFINS - Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas* – no prelo), “o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado”, de modo que o não pagamento do PIS e da COFINS pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, pena de se contrariar o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.363/96.



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

Sendo a norma do artigo 5º inaplicável e contrária à sistemática estabelecida na própria Lei nº 9.363/96, convém recordar as lições de ALÍPIO SILVEIRA em sua *"Hermenêutica no Direito Brasileiro"* (Vol. I, RT, 1968, págs. 189 e segs.):

"Concebidos dessa forma os fins do direito, o seu reflexo sobre a hermenêutica jurídica é imediato, manifestando-se pela amplitude na aplicação dos textos legais, e pela abolição do servilismo à letra da lei. Tal amplitude interpretativa é mínima para aqueles que reputam o juiz seguir a vontade do legislador. Mas se dilata, quando se preconiza ao julgador seguir os fins sociais da lei e as exigências específicas do bem comum, como o faz o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro. É igualmente notável essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIOU, preconizam ao juiz colocar os princípios acima dos textos.

Já o notaram os mestres da hermenêutica, a interpretação das leis é um único processo mental, sendo descabido opor, como se tem freqüentemente feito, a interpretação literal à interpretação lógica. Uma e outra se completam necessariamente, e as deduções racionais, seguindo as inspirações de uma sã lógica, servirão para dar pleno desenvolvimento, quer à vontade da lei, quer aos fins sociais a que ela se destina, quer às exigências do bem comum. Ainda menos cabível será propor ao intérprete a escolha, um tanto infantil, entre o texto e o espírito da lei. O texto intervém como manifestação solene do espírito, inseparável deste, pois o objeto do texto é justamente revelar o espírito. Este prevalece sobre a letra.

(...)

A decisão contra a lei pode ser considerada em face das várias operações relativas à aplicação: a interpretação, a adaptação, o afastamento do texto supostamente aplicável. Passemos a focalizar a interpretação.

As idéias do liberalismo revolucionário, anteriormente expostas, tinham estas conseqüências: se o aplicador se afastasse da letra para sentir o espírito da lei, estaria violando a lei. Ainda hoje como observam o Min. EDUARDO ESPÍNOLA e o Des. ESPÍNOLA FILHO, isso se dá. Eis a passagem invocada:

'Muitos juizes se apegam, numa demasia que convém evitar, à letra da lei, aplicando-a, sempre que lhes parece clara, como se não fosse possível descobrir o seu verdadeiro conteúdo, mercê de uma análise crítica, e então repelem toda a sorte de interpretação sob o injustificável pretexto de que não há discussão possível diante do texto translúcido.'

As tendências modernas preconizam ao aplicador que tenha em vista os fins sociais a que a lei se dirige e as exigências do bem comum. Em outras palavras, não viola a lei o aplicador que se afasta de sua letra para seguir os



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

“fins sociais a que se destina a lei, e as exigências do bem comum que lhe servem de fundamento.”

Sendo, portanto, dever do intérprete ater-se mais à essência do que à forma, mais ao espírito do que ao texto da lei, privilegiando, sempre, os ditames da LICC, e considerando que a norma do artigo 5º da Lei nº 9.363/96, além de contrariar a sistemática estabelecida na lei é de fato e juridicamente inaplicável, evidencia-se, às escâncaras, a impossibilidade de se utilizar o referido dispositivo legal como fundamento para se negar a inclusão de aquisições feitas de não-contribuintes na base de cálculo do benefício fiscal em exame.

Não se presta, também, *data venia*, a sustentar a tese até agora prevalente, o argumento de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo seria necessária para “*fins de controle*”, como afirmado na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda, por conferir à vontade do legislador importância superior aos fins sociais a que destina a lei e às exigências do bem comum., contrariamente ao entendimento da melhor doutrina, bem representada por CARLOS MAXIMILIANO (“*Hermenêutica e Aplicação do Direito*”, 19ª ed., Forense, p. 25):

“A lei é a expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e as violações algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato.”

Pelo exposto, entendo ter o Recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não-contribuintes de PIS e COFINS, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

Ainda, deve-se tratar da questão de a grande maioria dos produtos exportados estarem excluídos da incidência do IPI, enquadrados na categoria de não-tributados – NT.

Tal é irrelevante, por força do texto constitucional, produtos exportados encontram-se fora da incidência tributária do IPI, ou seja, possuem, intrinsecamente, o bônus da não-tributação. Assim, o resultado prático é exatamente o mesmo – a não-incidência do IPI.

Outrossim, o objetivo do crédito presumido aqui tratado é cuidar das aquisições oneradas pelo tributo, vinculando a concessão do benefício somente à destinação final do produto industrializado – e é um exagero afirmar-se que o fato de não incidir o IPI numa operação, a mesma estaria descaracterizada como industrialização; um nada tem a ver com o outro. Não há vinculação nem à incidência do PIS e da COFINS na aquisição, tampouco à incidência do IPI na exportação, e os próprios diplomas legais pertinentes à matéria – Lei 9.363/96 e Portaria MF nº 38/97, sequer fazem menção a tal fato.



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

Assim, é de se dar provimento ao pedido do Recorrente, reconhecendo-se o direito à concessão do crédito presumido em relação às parcelas glosadas pela Autoridade preparadora. Tais valores devem ser corrigidos de acordo com os índices reconhecidos por este Egrégio Conselho, a saber, a Taxa SELIC a partir da protocolização do pedido de ressarcimento.

Com efeito, como se sabe, esta Câmara firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários, direito este reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Todavia, com a (pretensa) desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei nº 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa SELIC para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxa de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, com a devida *venia* dos ilustres Conselheiros que o adotam, penso merecer uma maior reflexão. Tal necessidade decorre, ao meu ver, *d. m. v.*, de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, conforme argutamente percebeu o ilustre Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no melhor e mais aprofundado estudo já publicado sobre a matéria¹⁴, a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil:

"Entre os objetivos da taxa Selic encarta-se o de neutralizar os efeitos da inflação. A correção monetária, ainda que aplicada de forma senão disfarçada, no mínimo obscura, é mera cláusula de readaptação do valor da moeda corroída pelos efeitos da inflação. O índice que procura reajustar esse valor imiscui-se no principal e passa, uma vez feita a operação, a exteriorizar novo valor. Isso quer dizer que o índice corretivo não é um plus, como, por exemplo, ocorre com os juros, que são adicionais, adventícios, adjacentes ao principal, com o qual não se confundem.

Sabe-se, segundo a mesma consulta, que a '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 acumulada ex post, embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços'

¹⁴ In, *Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários*, RT 33-59.



Processo nº : 10183.003392/98-71
Recurso nº : 121.771
Acórdão nº : 202-14.656

A correlação entre a taxa Selic e a correção monetária, na hipótese supra, é admitida pelo próprio Banco Central."

Por outro lado, cumpre salientar, a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária –, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

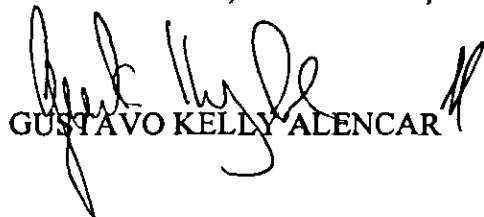
Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular de crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta pseudo extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame –, se garanta agora 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 enfraquecida, mas ainda sabidamente danosa e que continua a corroer o valor da moeda.

Tal convicção resta ainda mais arraigada quando se percebe que a incidência de juros sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido, nasceu, dê-se destaque, 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, fato raro, que o Governo Federal, neste particular, foi extremamente isonômico, pois adotou a mesma sistemática para os créditos fazendários e os dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido de tributos.

Assim, por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para determinar que no cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 sejam consideradas as aquisições realizadas de não-contribuintes; corrigidas nos termos da exposição supra.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2003


GUSTAVO KELLY ALENCAR