



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 10920.000255/2001-33
Recurso nº 137.123 Voluntário
Matéria IPI
Acórdão nº 202-17.896
Sessão de 28 de março de 2007
Recorrente DOHLER S/A
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 21 / 05 / 2007
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

Ementa: RESARCIMENTO. LEI Nº 9.363/96. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Não se incluem na base de cálculo do incentivo os insumos que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins na operação de fornecimento ao produtor-exportador.

CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA. CUSTOS. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se incluem na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de energia elétrica.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. NÃO-CABIMENTO.

A taxa Selic é imprestável como instrumento de correção monetária, não se justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar a concessão de um "plus" que não encontra previsão legal.

Recurso negado.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21 / 05 / 2007

Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Siapc 1377389


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo n.º 10920.000255/2001-33
Acórdão n.º 202-17.896

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>2007</u> <i>Andrezza</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siape 1377389

CC02/C02 Fls. 2 _____

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator), Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López, quanto à taxa Selic e às aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas, e o Conselheiro Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente) apenas quanto à energia elétrica. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.



ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente



ANTONIO ZOMER

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>2007</u> <i>Ansch</i> Andreza Nascimento Schimcikal Mat. Siapc 1377389
--

Relatório

“O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei n.º 9.363, de 16 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao quarto trimestre do ano de 2000, no valor de (...) conforme Pedido de Ressarcimento da fl. 01, apresentado em 28 de fevereiro de 2001. O valor foi retificado para (...) através da apresentação de pedido de ressarcimento da fl. 217. Houve a apresentação de pedidos de compensação, folhas 211 e 403.

Despachos Decisórios

2. O pedido foi decidido, pelo Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal em Joinville – SC, de 25 de março de 2002, fls. 381/383, com ciência do interessado em junho de 2002 (não consta o dia da ciência, conforme verso da fl.402), que indeferiu parcialmente o pedido, autorizando o ressarcimento no valor de (...) e autorizando a compensação pedida até o limite do crédito reconhecido, pelo motivo relatado a seguir:

2.1 Foram subtraídas da base de cálculo as aquisições de energia elétrica e o respectivo ICMS, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos do Parecer Normativo CST n.º 65, de 30 de outubro de 1979.

2.2 A DRF/Joinville retificou o Despacho Decisório das fls. 381/383, referido no item 2, pelo Despacho Decisório de fls. 463/465, de 20 de dezembro de 2005, alterando o valor do crédito reconhecido para (...) e determinando a retificação das compensações efetuadas com suporte no Despacho Decisório anterior (fls. 381/383), limitando-as ao novo valor do crédito reconhecido, e determinando a cobrança dos débitos remanescentes. Dessa nova decisão o contribuinte foi cientificado em 19 de janeiro de 2006 (Aviso de Recebimento na fl. 474).

2.3 Nesse novo Despacho Decisório, foram excluídos da base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores correspondentes à aquisição de matéria-prima adquirida de produtores rurais pessoas físicas, sob a alegação de que, não estando esses produtores rurais sujeitos ao recolhimento das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins, não há o que ressarcir ao adquirente, neste caso o próprio impugnante. Tal alegação tem como fundamento os artigos 1º e 3º da Lei n.º 9.363, de 1996, o art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa n.º 23, de 13 de março de 1997, e o Parecer PGFN/CAT/N.º 3092/2002, de 27 de setembro de 2002.

2.4 Houve, também, a exclusão da base de cálculo dos gastos decorrentes de aquisição de energia elétrica, que, no entendimento da autoridade administrativa, não se enquadra no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos do Parecer Normativo n.º 65/79.

Brasília, 21, 05, 2007

Andrezza Nascimento Schmeikal
Mat. Siapc 1377389

Manifestações de Inconformidade

3. Discordando do indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento pelo primeiro Despacho Decisório (fls. 381/383), o requerente apresentou manifestação de inconformidade, em 09 de julho de 2002, fls. 411 a 431, firmada pelo representante (instrumento de procuração na fl. 433), que deve ser considerada tempestiva, visto que não consta dos autos a data da ciência, como referido no item 2 (o contribuinte informa, na fl. 412, que tomou ciência do primeiro despacho decisório em 13 de junho de 2002), alegando, em síntese o seguinte:

3.1 Inicialmente, diz o interessado que, após a apresentação do pedido de ressarcimento da fl. 01, por uma divergência interpretativa, calculou o crédito em montante inferior ao que teria direito, o que motivou a retificação daquele pedido, através da apresentação de novo pedido (fl. 217), que incluiu, além do valor inicialmente apresentado, as diferenças apuradas em todos os outros trimestres do exercício de 2000.

3.2 Prosseguindo, diz que a Receita Federal acolheu o pedido inicial e desconsiderou os valores complementares referentes aos demais processos, de n.ºs. 10920.000589/00-37, 10920.001125/00-10 e 10920.001573/00-32, o que lhe causou grave prejuízo.

3.3 Citando a Lei n.º 9.363, de 1996, afirma que por insumo entende-se tudo aquilo que se emprega na produção, integrando-se ao produto final ou sendo consumido durante o processo, e que a lei não determinou a exclusão, da base de cálculo, de nenhuma espécie de insumo, e que Instruções Normativas, por serem complementares, não podem modificar o texto legal que complementam. Entende que somente lei de igual hierarquia e efeito equivalente tem o poder de restringir situações ou excluir valores da base de cálculo do crédito presumido.

3.4 Quanto às exclusões, da base de cálculo, dos valores correspondentes à aquisição de energia elétrica, diz que não pode prosperar o entendimento do Fisco, visto que essa energia reveste caráter de elemento essencial ao processo produtivo.

3.5 Sobre as aquisições de gás natural, afirma que, à semelhança da energia elétrica, o gás natural é utilizado para fomentar a produção fabril, alimentando o maquinário e possibilitando a operacionalização da atividade-fim.

3.6 Transcreve acórdãos do Conselho de Contribuintes, que, no seu entendimento, respaldam sua argumentação a respeito da impossibilidade de instruções normativas modificarem o texto da norma que complementam, e também da inclusão na base de cálculo, dos valores correspondentes às aquisições de energia elétrica e gás natural.

3.7 Ao final dessa primeira manifestação de inconformidade, requer a reforma do despacho decisório, com o reconhecimento do direito ao ressarcimento integral do crédito pleiteado.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21, 05, 2007
Andreza Nascimento Schmcikal
Mat. Siapc 1377389. A.

4. Em 17 de fevereiro de 2006 o contribuinte apresentou, tempestivamente, nas fls. 477 a 490, manifestação de inconformidade contra o segundo despacho decisório, referido no item 2.2, alegando, em síntese, o que segue.

4.1 Diz, em relação às aquisições de energia elétrica, que o Regulamento do IPI, em seu art. 147, inciso I, determina, de forma categórica, que se incluem no grupo das matérias-primas e materiais intermediários, aqueles materiais que, embora não se integrem ao produto final, se consomem no processo de industrialização.

4.2 Prosseguindo, afirma que a energia elétrica é um insumo imprescindível para sua atividade, não podendo prosperar o entendimento fiscal de não classificá-la como matéria-prima, ou material intermediário, visto que ela se consome por inteiro na alimentação do maquinário.

4.3 Quanto às aquisições de matéria-prima adquirida de produtores rurais pessoas físicas, argumenta que a Lei nº 9.363, de 1996, em seu art. 2º, refere-se a valor total de aquisições, não prevendo qualquer exclusão, e que as Instruções Normativas (23/97 e 103/97), editadas pela Receita Federal, inovaram indevidamente o texto da Lei nº 9.363, de 1996, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI seria calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de Pessoas Jurídicas, sujeitas às contribuições do PIS e Cofins. Diz, ainda, que tal procedimento deturpou a própria Constituição Federal, pois ignorou a hierarquia das Normas Jurídicas, solidificada em seu art. 59.

4.4 No seguimento, manifesta seu entendimento sobre o cabimento da atualização dos créditos pela taxa SELIC, dizendo que, se o fisco cobra os seus créditos com SELIC, da mesma forma deve proceder quando a situação é inversa, transcrevendo acórdãos do Conselho de Contribuintes, que vão no mesmo sentido do seu entendimento.

4.5 Ao final, requer o acolhimento de sua manifestação de inconformidade, no sentido de autorizar os ressarcimentos apresentados, atualizados pela taxa SELIC." (destaques do original)

Remetidos os autos à DRJ em Porto Alegre - RS, foi o indeferimento mantido, em decisão assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

Ementa: Crédito Presumido de IPI

- As compras de produtos de pessoas físicas, ainda que para emprego na industrialização, não se incluem no cálculo do benefício, porque não sofrem a incidência do PIS e da COFINS.

- Não se inclui, no cálculo do benefício, o gasto com energia elétrica, que não reveste a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, únicos insumos admitidos pela lei.

Processo n.º 10920.000255/2001-33
Acórdão n.º 202-17.896

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 21 / 05 / 2007 Andreza Nascimento Schmicikal Mat. SIAPE 1377389

CC02/C02
Fls. 6

- É incabível, por falta de previsão legal, a atualização dos valores pela taxa SELIC, no ressarcimento do crédito presumido do IPI.

Solicitação indeferida".

Inconformada, apresenta a contribuinte recurso voluntário, essencialmente repisando os argumentos antes informados.

É o Relatório.

CS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COMO ORIGINAL Brasília, 21 / 05 / 2007 Andreza Nascimento Schincikal Mat. SIAPE 1377389
--

Voto Vencido

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

Conheço do recurso por tempestivo.

Antes, com efeito, de adentrar no exame do mérito recursal, parece-me pertinente tecer algumas breves considerações sobre a Lei nº 9.363/96, cuja correta interpretação determinará a solução da lide.

Pelo referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou 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 volátil capital financeiro internacional.

Trata-se de necessidade antiga, atual e, certamente futura, que já levou o Presidente da República Fernando Henrique Cardoso a afirmar que "é exportar ou morrer", por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

Ainda a propósito, confira-se a seguinte passagem do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio ao ensejo do julgamento da Adin nº 600:

"A este propósito, seria interessante que, decorridos cerca de cento e setenta anos, os Estados prestassem atenção às palavras de José Caetano Gomes, Tesoureiro-Mor do Erário do Rio de Janeiro que, em representação dirigida ao Príncipe Regente, advogou a abolição dos impostos de exportação, acrescentando tratar-se de 'um tributo estabelecido contra todos os princípios da Economia Política e que as nações mais esclarecidas, e que conhecem seus verdadeiros interesses, não têm; antes animam a exportação com prêmios' (apud VIVEIROS DE CASTRO, História Tributária do Brasil, Ed. Mm. da Fazenda, Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1989, 22 edição, p. 32)."

Releva notar, ainda, 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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>2007</u> Andreza Nascimento Schmeikal Mat. Siape 1377389

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do art. 5º da Lei de 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”.

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 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.

Produtos adquiridos de não contribuintes.

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, defende-se 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 nem de Cofins.

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos deste entendimento:

“... verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ‘ao ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições’. Em que pese a impropriedade da redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege 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.

(...)

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTABILIDADE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21 / 05 / 2007
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. SIAPE 1377389

ressarcimento de contribuições 'incidentes' sobre aquisições de terceiros que compõe a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e do exportador previstas no art. 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 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.

Brasília, 21 / 05 / 2007

Ansel.
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Siapc 1377389

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, foram assim expressos: '(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fruir 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."

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21 / 05 / 2007
Ansd
Andreza Nascimento Schmickal
Mat. Siapc 1377389

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no art. 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 tal entendimento, ousou divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o art. 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 regulamentaram 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 art. 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 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 art. 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

Brasília, 21 / 05 / 2007

Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Sijape 1377389

~~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 da 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*), “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, sob pena de se contrariar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96.

Sendo a norma do art. 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.

Brasília, 21 de 05 de 2007

Andrezza Nascimento Schnickal
Mat. Sjape 1377389

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

Sendô, 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 art. 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 destinam 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 a 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 de Cofins, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir os fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

Aquisições de energia elétrica

Pretende a recorrente sejam utilizados no cômputo do incentivo fiscal os valores despendidos na aquisição de energia elétrica.

Brasília, 21 / 05 / 2007

Anschi
Andreza Nascimento Schmcikal
Mat. Sjapec 1377389

Decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, no sentido de que a energia elétrica utilizada como força motriz, fonte de calor, ou de iluminação não se constitui em insumo para fins de créditos do IPI está assim ementada:

"IPI - Crédito Presumido - 1. Energia elétrica. Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de calor ou de iluminação por não atuar diretamente sobre o produto em fabricação, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário." (Acórdão CSRF/02-01.362, Recurso 201-116.029, 2ª Turma, Recurso do Procurador, Sessão em 13/05/2003).

Da 1ª e 2ª Câmaras deste Colegiado, resgatamos, respectivamente, os seguintes Acórdãos, abrangendo a análise também para os combustíveis:

"IPI - Crédito Presumido - Lei n.º 9.363/96 - A energia elétrica utilizada no processo produtivo não dá direito ao creditamento básico do IPI por não se enquadrar no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, pelo que, com base no parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363/96, não dá direito ao ressarcimento previsto no art. 1º da citada Lei. Recurso voluntário a que se nega provimento." (Acórdão n.º 201-73.153).

"IPI - Crédito Presumido - I); II) ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - A Lei 9.363/96 enumera taxativamente as espécies de insumos, cuja aquisição dá direito ao crédito presumido de IPI, são elas: as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. Para a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados somente se caracterizam como tais espécies os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos não sofrem essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário; III) ..." (Acórdãos n.ºs 202-12.303, 202-12.305 e 202-12.306).

Pretendesse o legislador estender a abrangência do incentivo estatuído pela Lei n.º 9.363/96 aos custos com energia elétrica, teria aproveitado a edição da Lei n.º 10.276/2001 ou outro momento qualquer para fazê-lo, já que, por meio desse ato legal superveniente instituiu nova modalidade, alternativa, de incentivo, igualmente denominada de "crédito presumido de IPI", em que são, sim, permitidos, dentre outros, os custos com energia elétrica na composição de sua base de cálculo.

Se não o fez, é porque desejou manter os dois sistemas: um, em que são considerados os gastos com energia elétrica (Lei n.º 10.276/2001), e, outro, em que não o são (Lei n.º 9.363/96). Não há, portanto, que se valer das regras consubstanciadas na Lei n.º 10.276/2001 para interpretar as regras daquele incentivo tratado pela Lei n.º 9.363/96.

Concluindo sobre o tema, embora utilizada no processo produtivo, total ou parcialmente, o consumo de energia elétrica se deu de modo indireto, razão pela qual considero não possa ser aproveitada para fins de crédito do IPI, devendo manter-se intacta, portanto, a exclusão feita pela autoridade fiscal em relação aos custos desse material no cálculo do crédito presumido.

Incidência da taxa Selic.

Entendo, ainda, ser devida a incidência da denominada 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.

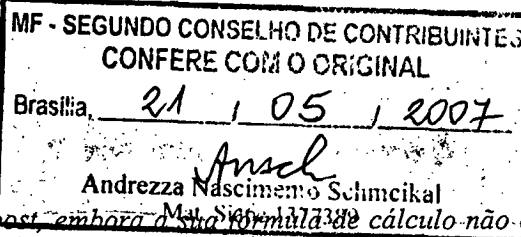
Todavia, com a (pretensa) desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei nº 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional, havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária dos créditos de IPI, objeto de pedidos de ressarcimento, 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 vênia dos ilustres Conselheiros que o adotam, penso merecer uma maior reflexão. Tal necessidade decorre, a meu ver, 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 matéria¹, 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 se não disfarçada, no mínimo obscura, é mera cláusula de readaptação do valor da moeda corroida 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

¹ In, *Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários*, RT 33-59.



~~acumulada ex post, embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços.~~

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 de 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, dá-se 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, garantia-se, 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 –, garanta-se 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 indébitos 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 indébitos 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 nº 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.

Trata-se, ademais, da única medida consentânea ao princípio constitucional da moralidade administrativa.

Conclusão:

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para determinar: (i) sejam incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes do PIS e da Cofins; (ii) sejam incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de energia elétrica; (iii) que a atualização monetária do crédito presumido, a partir da data de protocolização do respectivo pedido, segundo e por aplicação analógica do disposto no art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, observados os mesmos índices utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários, até a sua revogação pelo art. 39,

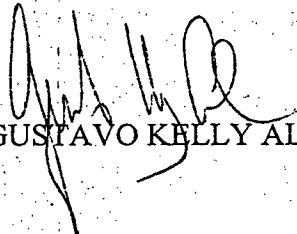
Processo n.º 10920.000255/2001-33
Acórdão n.º 202-17.896

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTABILIDADE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21 / 05 / 2007
Ansch
Andrezza Nascimento Schmicikal
Mat. SIAPE 1377389

CC02/C02
Fls. 17

§ 4º, da Lei nº 9.250/95, quando a partir de então deverão incidir juros calculados pela taxa Selic, segundo e por aplicação analógica do disposto neste último dispositivo legal.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007.


GUSTAVO KELLY ALENCAR



Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator-Designado

Cuido neste voto apenas da possibilidade de inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, para ressarcimento da Contribuição para o PIS e da Cofins, dos insumos adquiridos de não-contribuintes (pessoas físicas ou cooperativas) e da correção dos valores ressarcidos com base na taxa de juros Selic.

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96, com a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas e visando permitir maior competitividade destes no mercado internacional.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo, *verbis*:

"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 nºs 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." (negritei)

O Crédito Presumido é um benefício fiscal, e sendo assim, a sua lei instituidora deve ser interpretada restritivamente, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Com efeito, tratando-se de normas nas quais o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. Nesse sentido, Carlos Maximiliano, discorrendo sobre a hermenêutica das leis fiscais, ensina:

"402 - III. O rigor é maior em se tratando de disposição 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. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos."²

² *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.

Destarte, a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a quantia desembolsada sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.

O art. 1º, retrotranscrito, restringe o benefício ao "ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições", referindo-se o legislador ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor não sofreram a incidência das contribuições, não há como enquadrá-las no dispositivo legal.

Há quem sustente que o percentual de cálculo do incentivo (5,37%) é superior ao empregado no cálculo das contribuições que visa ressarcir e que, por isso, o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive aquelas que não sofreram a incidência das referidas contribuições. Entretanto, o fato de o crédito presumido visar a desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte. Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:

*"... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, 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."*³ (negritei)

Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.

Desta forma, se em alguma etapa anterior da cadeia produtiva do insumo houve o pagamento de PIS e da Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança esse pagamento específico. Se fosse assim não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador.

Reforça tal entendimento o fato de o art. 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 de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor que obteve a restituição ou compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levaria à conclusão absurda de que o

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

Brasília, 21 / 05 / 2007

Andrezza Nascimento Schmckal
M. S. nº 1173388

legislador considera, no cálculo do incentivo, o valor dos insumos adquiridos de fornecedor não-contribuinte, que não pagou a contribuição, e nega esse direito quando há o pagamento com posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria direito ao incentivo sem que houvesse o ônus do pagamento da contribuição e na segunda não.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 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 da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor-exportador.

A vinculação legal 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 devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363/96, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Portanto, o que se vê 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, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando o incentivo fiscal para hipóteses não previstas.

Ademais, o Poder Judiciário já se manifestou contrariamente à inclusão das aquisições de não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI, conforme se depreende do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, cuja ementa tem o seguinte teor:

"TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURIS AO CREDITAMENTO.

1. Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

2. Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência ..."

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, no AGTR 33341-PE, Processo nº 2000.05.00.056093-7,⁴ que, à certa altura do seu despacho, asseverou:

⁴ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.

“A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida; ‘o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nos 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 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’ utilizados no processo produtivo do pretendente.

Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remissão, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a estas adquiridos pelo contribuinte do IPI possa ele se ressarcir do valor daquelas contribuições a fim de se compensar com o crédito presumido do imposto em referência.

Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96 tem por fundamento o ressarcimento daquelas contribuições, que são recolhidas pelas pessoas jurídicas”

Essas decisões judiciais evidenciam o acerto do entendimento aqui exposto, no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins, quando estas contribuições não forem exigíveis nas operações de aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo da empresa produtora e exportadora.

No que diz respeito ao pedido de atualização do crédito presumido pela taxa Selic, o pleito está fundamentado na interpretação analógica do disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, que prescreveu a aplicação da taxa Selic na restituição e na compensação de indébitos tributários.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou-se no sentido de que a atualização monetária, segundo a variação da UFIR, era devida 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 metodologia de cálculo explicitada no Acórdão CSRF/02-0.723, válida até 31/12/1995.

Entretanto esta jurisprudência não ampara a pretensão de se dar continuidade à atualização desses créditos, a partir de 31/12/1995, com base na taxa Selic, consoante o disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, apesar de esse dispositivo legal ter derogado e substituído, a partir de 1º de janeiro de 1996, o § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que foi utilizado, por analogia, pela CSRF, para estender a correção monetária nele estabelecida para a compensação ou restituição de pagamentos indevidos ou a maior de tributos e contribuições ao ressarcimento de créditos incentivados de IPI.

Com efeito, todo o raciocínio desenvolvido no aludido acórdão, bem como no Parecer AGU nº 01/96 e nas decisões judiciais a que se reporta, dizem respeito exclusivamente

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21 / 05 / 2007
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. SIAPE 1377389

à correção monetária como *“...simples resgate da expressão real do incentivo, não constituindo 'plus' a exigir expressa previsão legal”*.

Ora, em sendo a referida taxa a média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, é evidente a sua natureza de taxa de juros e, assim, a sua desvalia como índice de inflação, já que informado por pressuposto econômico distinto.

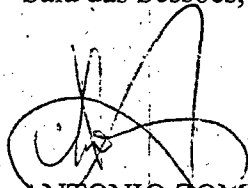
Por outro lado, o fato de o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 ter instituído a incidência da taxa Selic sobre os indébitos tributários a partir do pagamento indevido, com o objetivo de igualar o tratamento dado aos créditos da Fazenda Pública aos dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido ou a maior de tributos, não autoriza a aplicação da analogia, para estender a incidência da referida taxa aos valores a serem ressarcidos, decorrentes de créditos incentivados do IPI.

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, subordina-se aos termos e condições do poder concedente e necessariamente deve ser objeto de estrita delimitação pela lei, que, por se tratar de disposição excepcional em proveito de empresas, como é consabido, não permite ao intérprete ir além do que nela estabelecido.

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”), sem a necessária previsão legal, condição inarredável para a outorga de recursos públicos a particulares.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso quanto ao pedido de inclusão dos insumos adquiridos não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI e no tocante ao pedido de atualização dos valores ressarcidos com base na taxa Selic.

Saía das Sessões, em 28 de março de 2007.


ANTONIO ZOMER

CA