



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10980.015233/99-41
Recurso nº : 201-115731
Matéria : IPI – CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 08 de setembro de 2003
Acórdão nº : CSRF/02-01.416

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – 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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabeleceram que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS – Para que seja caracterizado como matéria prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função da ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização. A energia elétrica e os combustíveis no caso presente, não se enquadram nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário. TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.

Recurso especial provido parcialmente.

uy

Processo nº : 10980.015233/99-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.416

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, para excluir do ressarcimento os itens Energia Elétrica e Combustíveis, vencidos nestes itens os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Francisco Maurício de Albuquerque Silva, e, quanto aos itens crédito cooperativa e pessoa física, ficam vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Otacílio Dantas Cartaxo e Josefa Maria Coelho Marques, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 MAI 2005

Processo nº 10980.015233/99-41
Acórdão nº CSRF/02-01.416

Recurso nº : 201-115731
Interessada : MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA

RELATÓRIO

Trata o processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, que a empresa julga ter direito em decorrência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre insumos, adquiridos no período de abril a junho/1997, empregados na industrialização de produtos exportados.

A decisão de primeira instância indeferiu o pleito, considerando que - à luz do artigo 1º da Lei nº 9.363/96 - não integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores relativos aos insumos adquiridos pela empresa produtora exportadora diretamente de pessoas físicas e cooperativas. Outrossim, nos termos da legislação de regência do IPI, os conceitos de “matéria-prima”, “produto intermediário” e “material de embalagem” não abrangem os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive o combustível e lubrificantes necessários ao acionamento destes (fls. 109/117).

Em sessão plenária de 22/05/01, o Acórdão nº 201-74.618 - por maioria de votos do Colegiado - deu provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo no tocante às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, bem como no que se refere à questão da energia elétrica; e - por unanimidade de votos - reconheceu a aplicação da Taxa SELIC sobre os valores a serem ressarcidos; negando, porém, provimento ao recurso no tocante às aquisições de lenha e ao pagamento de fretes. A decisão de segundo grau encontra-se, pois, assim ementada (fls. 132/133):

“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO EM RELAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES (LEI Nº 9.363/96) - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS - Ao conceder esse benefício, calculando-o com uma alíquota duplicada (5,37%) em relação à incidência conjunta do PIS/PASEP e da COFINS que pretendeu ressarcir (à época, 2,65%), o legislador tomou em consideração as possíveis incidências dessas contribuições nas operações anteriores, elegendo o número médio de duas incidências para estabelecer uma presunção legal quanto à inclusão dessas contribuições no custo dos insumos dos produtos exportados, caminho presuntivo esse aplicável mesmo quando da não incidência dessas contribuições na última operação de aquisição de insumos, como ocorre no caso de serem pessoas físicas ou cooperativas os fornecedores. Outrossim, a base de cálculo do crédito presumido, nos estritos termos legais, resulta da aplicação sobre o valor total das aquisições de insumos do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, logo, qualquer exclusão desse "valor total das aquisições de insumos" fixado em lei, como as das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, só poderia ser veiculada por ato da mesma hierarquia normativa - lei, nunca por atos administrativos normativos, como as instruções

*normativas que o tentaram, em face da sua condição infralegal, que as impede, absolutamente, de inovar a ordem jurídica. TAXA SELIC - A determinação legal do seu acréscimo no caso das restituições alcança as hipóteses de ressarcimento, uma vez reconhecido que o ressarcimento constitui uma espécie do gênero restituição. AQUISIÇÕES DE LENHA E PAGAMENTO DE FRETES - Para a determinação da base de cálculo do crédito presumido - o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem -, tais conceitos serão os estabelecidos na legislação do IPI (critério subsidiário), até que a lei instituidora do incentivo ou as normas que regem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS venham a estabelecer outros (critério principal). Assim, não se identificando a energia elétrica, a lenha e os fretes com as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, de conformidade com a legislação do IPI, a sua aquisição ou o seu pagamento não compõem a base de cálculo do crédito presumido. ENERGIA ELÉTRICA - O art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que está abrangido dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário os produtos que, "embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". Assim, não provando o Fisco o contrário, também devem ser incluídos no cômputo dos cálculos do benefício fiscal os valores referentes à energia elétrica e combustíveis. **Recurso Voluntário parcialmente provido, no que tange às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, no que concerne à aquisição de energia elétrica e no que atine à Taxa Selic, e negado, no que diz respeito à aquisição de lenha e ao pagamento de fretes.**"*

Ciente da decisão então proferida pela 1ª Câmara do 2º CC, manifesta-se o Procurador da Fazenda Nacional - via Embargos de Declaração (fls. 155/156) - alegando contradição entre tópicos da própria ementa do Acórdão nº 201-74.618 e entre a ementa e o resultado do julgamento expresso na folha de rosto do aresto. Ou seja, no tocante ao mesmo item ("energia elétrica"), a ementa registra comandos absolutamente opostos: a) "os valores correspondentes a aquisição/pagamento efetuado a título de energia elétrica não integram a base de cálculo do crédito presumido" (fl. 132); e b) "devem ser incluídos no cômputo dos cálculos do benefício fiscal os valores referentes à energia elétrica" (fl. 133). Prossegue o embargante, aduzindo que, além da contradição existente entre conteúdos da própria ementa, o resultado da decisão em epígrafe (pela inclusão dos valores relativos à energia elétrica na base de cálculo do crédito presumido de IPI) apresenta-se manifestamente contrário à ementa do acórdão no tocante ao referido conteúdo de fl. 132, conforme se pode verificar do texto expresso na letra "b" do item I (fl. 133), constante do entendimento firmado por maioria de votos do Colegiado.

Acolhidos os embargos declaratórios, por unanimidade de votos da 1ª Câmara do 2º CC, procedeu-se à retificação da ementa do Acórdão nº 201-74.618 em sessão plenária de 17/04/2002, nos seguintes termos (fls. 158/159):



“**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - IPI - CRÉDITO PRESUMIDO EM RELAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES (LEI Nº 9.363/96) - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS** - Ao conceder esse benefício, calculando-o com uma alíquota duplicada (5,37%) em relação à incidência conjunta do PIS/PASEP e da COFINS que pretendeu ressarcir (à época, 2,65%), o legislador tomou em consideração as possíveis incidências dessas contribuições nas operações anteriores, elegendo o número médio de duas incidências para estabelecer uma presunção legal quanto à inclusão dessas contribuições no custo dos insumos dos produtos exportados, caminho presuntivo esse aplicável mesmo quando da não incidência dessas contribuições na última operação de aquisição de insumos, como ocorre no caso de serem pessoas físicas ou cooperativas os fornecedores. Outrossim, a base de cálculo do crédito presumido, nos estritos termos legais, resulta da aplicação sobre o valor total das aquisições de insumos do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, logo, qualquer exclusão desse "valor total das aquisições de insumos" fixado em lei, como a das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, só poderia ser veiculada por ato da mesma hierarquia normativa - lei, nunca por atos administrativos normativos, como as instruções normativas que o tentaram, em face da sua condição infralegal, que as impede, absolutamente, de inovar a ordem jurídica. **TAXA SELIC** - A determinação legal do seu acréscimo no caso das restituições alcança as hipóteses de ressarcimento, uma vez reconhecido que o ressarcimento constitui uma espécie do gênero restituição. **AQUISIÇÕES DE LENHA E PAGAMENTO DE FRETES** - Para a determinação da base de cálculo do crédito presumido - o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem -, tais conceitos serão os estabelecidos na legislação do IPI (critério subsidiário), até que a lei instituidora do incentivo ou as normas que regem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS venham a estabelecer outros (critério principal). Assim, não se identificando a lenha e os fretes com as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, de conformidade com a legislação do IPI, a sua aquisição ou o seu pagamento não compõem a base de cálculo do crédito presumido. **Embargos de Declaração acolhidos.**”

Dessa decisão, o representante da Fazenda Nacional recorreu à instância especial - ao amparo do artigo 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes - sob a alegação de interpretação divergente da legislação tributária quanto ao entendimento firmado sobre a inclusão dos valores correspondentes a energia elétrica/combustíveis e às aquisições de pessoas físicas/cooperativas no cômputo da base de cálculo do crédito presumido de IPI, bem como no tocante à atualização monetária - pela Taxa SELIC - dos valores a serem ressarcidos (fls. 163/174).

Segundo a Fazenda Nacional, em se tratando de matéria que envolve renúncia fiscal, a norma instituidora do benefício correspondente há que ser interpretada restritivamente. Neste sentido, foram editadas as Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97, que restringiram o

11
5 *cu*

direito ao crédito presumido de IPI às aquisições de pessoas jurídicas, excluindo-se, pois, as aquisições efetuadas junto a pessoas físicas e cooperativas, por não estarem sujeitas às contribuições ao PIS e COFINS. Ademais, também não se incluem no cômputo da base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes às aquisições de energia elétrica e combustíveis, por não se caracterizarem como matéria-prima ou produto intermediário. Para comprovar suas alegações, o Procurador invoca as razões de decidir dos Acórdãos nºs 202-12.306 e 202-11.450, assim ementados, respectivamente (fls. 175 e 188):

*“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - I) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS - Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS, no fornecimento de insumos ao produtor exportador; II) ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - A Lei nº 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 produtos não sofrem essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. III) MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIRO - para efeito da determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta não deve ser considerada a receita de produtos adquiridos de terceiros para exportação. **Recurso parcialmente provido.**”;*

*“IPI - CRÉDITOS PRESUMIDOS - I - INSUMOS ADQUIRIDOS DE PRODUTORES, COOPERATIVAS E/OU MICT - Não integram a base de cálculo do crédito presumido devido a inexistência de gravame da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS nesta operação. II - ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - Para que seja caracterizado 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 e os combustíveis, no caso presente, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. **Recurso a que se nega provimento.**”*

Em suas considerações, o representante da Fazenda Nacional justifica a divergência argüida quanto à questão dos juros SELIC, sob o argumento de que a Lei nº 9.250/95 só prevê a utilização dos juros pela Taxa SELIC para a hipótese do gênero restituição, carecendo

Processo nº 10980.015233/99-41

Acórdão nº CSRF/02-01.416

de amparo legal, portanto, a aplicação sobre o ressarcimento de tributos. Como paradigma, reporta-se ao Acórdão nº 203-07.440, cuja ementa se transcreve (fl. 208):


“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - CORREÇÃO MONETÁRIA - A Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC tem natureza de juros e alcança patamares muito superiores à inflação ocorrida e, dessa forma, não pode ser utilizada como mero índice de correção monetária. Recurso negado.”

Pelo Despacho de fls. 214/218, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto pelo Procurador-Representante da Fazenda Nacional, vez que devidamente revestido dos requisitos de admissibilidade exigidos pela Portaria MF nº 55/98 (tempestividade do apelo, comprovação e demonstração da divergência argüida quanto às seguintes matérias: 1) inclusão, na base de cálculo do benefício pleiteado, das aquisições efetuadas de pessoas físicas e cooperativas não sujeitas à contribuição ao PIS/COFINS; 2) direito ao crédito decorrente das aquisições de energia elétrica/combustíveis x enquadramento destes insumos no conceito de matéria-prima ou produto intermediário; 3) atualização monetária, pela Taxa SELIC, dos valores objeto de ressarcimento).

Em tempo hábil, o sujeito passivo apresenta contra-razões ao recurso da Fazenda Nacional (fls. 222/229). Inicialmente, aduz que a decisão recorrida interpretou corretamente a norma instituidora do benefício fiscal em tela. Neste sentido, reportando-se ao artigo 2º da Medida Provisória nº 948/95, a contribuinte afirma que a lei faz referência ao valor total das aquisições e não somente àquelas em que o fornecedor é contribuinte de PIS/COFINS. Além do que, em se tratando de regras jurídicas hierarquicamente inferiores, as Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 não podem restringir o que a lei não restringiu. Alega, ainda, a interessada que o 2º CC já consolidou entendimento pela inclusão dos valores das aquisições de não-contribuintes de PIS/COFINS (pessoas físicas e cooperativas) na base de cálculo do crédito presumido de IPI, a exemplo do Acórdão nº 202-09.744 (fls. 224/225).

No tocante à questão da energia elétrica/combustíveis, a contribuinte contesta o recurso da Fazenda Nacional pela improcedência dos fundamentos apresentados. Ressalta que a norma instituidora do benefício fiscal do crédito presumido de IPI estabeleceu que os conceitos veiculados pela legislação do IPI fossem observados para uma interpretação - de forma subsidiária - da Lei nº 9.363/96. Deste modo, considerando que o artigo 147 do Decreto nº 2.637/98 admite que se efetue o crédito de IPI também dos bens consumidos no processo de industrialização (ainda que não integrem propriamente o produto final) e que o objetivo do benefício fiscal em tela consiste na redução da carga tributária incidente sobre os insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, a interessada conclui pelo enquadramento da energia elétrica e dos combustíveis no conceito de matéria-prima - e conseqüente inclusão na base de cálculo do crédito presumido - porquanto utilizados para movimentar máquinas e equipamentos absolutamente necessários ao processo de industrialização dos produtos a serem exportados. Neste sentido, a contribuinte invoca a decisão consubstanciada no Acórdão nº 202-09.744 (fl. 227).

Por fim, o sujeito passivo aduz que o Acórdão nº 201-74.618 não merece reparo algum quanto ao entendimento firmado sobre a aplicação de juros SELIC, argumentando que a

7 



Processo nº 10980.015233/99-41
Acórdão nº CSRF/02-01.416

Lei nº 9.250/95 determinou o acréscimo de juros SELIC sobre as restituições de tributos federais a partir de 1º/01/96, o que deve ser estendido aos ressarcimentos de incentivos à exportação, sob pena de desobediência ao artigo 39, § 4º, da referida Lei nº 9.250/95. Em seu favor, a contribuinte cita decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº CSRF/02-0.762, fls. 228/229).

É o relatório. //

VOTO VENCIDO

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

O recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional merece ser conhecido, por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como atestado pelo despacho de fls. 474/475, da lavra da Srª Presidenta da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes..

A teor do relatado, três 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 utilizada como força motriz e fonte de iluminação e com lenha utilizada como combustível; e, por fim, correção monetária do montante a restituir com base na Taxa Selic.

O Fisco, em 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 nas aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, enquanto a Recorrente entende que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as compras de insumos de não contribuintes dessas 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 dos contribuintes, dependendo da composição do colegiado.

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

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

O vocábulo *ressarcir*, do Latim *resarcire*, juridicamente têm 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

9 *cup*

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,

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

mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie.

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

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

Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições”. Em que pese a impropriedade na redação da norma,

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.

eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução “incidentes sobre as respectivas aquisições” exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.⁴

Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho⁵, “À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação”.

O termo incidência tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker⁶: “(...) quando o direito tributário usa esta expressão, 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,

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

⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

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

não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições "incidentes" sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.

O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.

Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.

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

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

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

Caj

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

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

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

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

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

⁷ In Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo,

intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha". (grifo meu)

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos "limites do sentido literal" e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: "o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra".⁸

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

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

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)

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

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."

No que pertine à controvérsia sobre a inclusão ou não na base de cálculo do crédito presumido dos valores relativos aos gastos havidos com energia elétrica e com lenha utilizadas como combustível, este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, pela não inclusão, por entender que, para efeito da legislação fiscal, ditos materiais não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

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

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

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

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

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem 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 decorrente do contato

||
cu

físico, ou de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, o 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: *“hã 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”*.

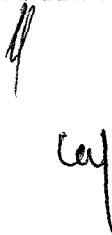
Diante disso, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica utilizada como força motriz ou como fonte de iluminação e com lenha utilizada como combustível, já que ditos produtos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

Por último, resta a controvérsia sobre a aplicação da taxa Selic no montante do crédito a ressarcir. Sobre essa matéria o conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro discorreu magistralmente, no voto vencedor proferido no acórdão nº 202.13.651, cujos excertos honra-me transcreve-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

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

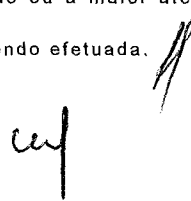
9 ART.39 - A compensação de que trata o art.66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art.58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais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

§ 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.



ressarcimento e o instituto da restituição, conforme assinalado pela decisão recorrida, aqui não pode mais se invocar os princípios da igualdade, finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa para também aplicar, por analogia, a Taxa Selic ao ressarcimento de créditos incentivados de IPI.

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

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

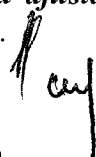
Em primeiro lugar, manifesto minha discordância com o entendimento manifestado, inclusive nos tribunais superiores, de que a taxa SELIC possuiria a natureza mista de juros e correção monetária, o que se depreenderia da definição a ela conferida pelo Banco Central e da aferição de sua metodologia, consoante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

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

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

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

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



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

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

(...)

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

Em verdade o emprego da Taxa SELIC como juros de mora, no ambiente econômico de uma economia desindexada, está em consonância com o imperativo econômico de inibir os contribuintes a adiarem o adimplemento de suas obrigações tributárias como forma alternativa de se financiarem junto ao sistema bancário.

¹⁰ Circulares Bacen nºs 2.868 e 2.900 de 1999.

Com isso, mais uma vez impende gizar que a natureza da Taxa SELIC é exclusivamente de juros e como tal é a lógica econômica de seu uso para fins tributários, o que tornam prejudicadas as ilações extraídas a partir do falso pressuposto de ela estar mesclada com um componente de correção monetária.

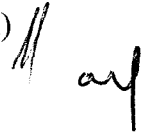
Quanto à incidência da Taxa SELIC sobre débitos tributários a partir do pagamento indevido, instituída pelo art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, é indisfarçável a motivação isonômica dessa medida ao garantir o mesmo tratamento, neste particular, para os créditos da Fazenda Pública e aos dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido ou a maior de tributos, chegando, inclusive, a preponderar sobre a disposição do parágrafo único do art. 167, do Código Tributário Nacional, que faculta à Fazenda Pública restituir o débito com vencimento de juros não capitalizáveis a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

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

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

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

De se ressaltar, ainda, que a extensão da correção monetária, sem expressa previsão legal, ali defendida também se escorou no entendimento do Parecer da Advocacia Geral da União nº GQ – 96 e na jurisprudência dos tribunais superiores, no sentido de que *“a correção monetária não constitui ‘plus’ a exigir expressa previsão legal.”* (negritei) //



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

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

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

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

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.

2001	19,05	3,724424	7,25	1,428526	2,627586
-------------	-------	----------	------	----------	----------

FONTE:
BACEN/IBGE

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

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

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões – DF, em 08 de setembro de 2003.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Processo nº : 10980.015233/99-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.416

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

Destaco, por oportuno, que este voto foi elaborado a partir de estudo da matéria realizado pelo Dr. Eduardo da Rocha Schmidt, Conselheiro da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Antes de adentrar no exame da questão propriamente dita, faz-se necessário 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 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 utilização 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.

Este pequeno intróito buscou ressaltar o fato de 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 às 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"*.

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, a Fazenda Nacional, com sustento no entendimento da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, afirma 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.

Processo nº : 10980.015233/99-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.416

E tal entendimento se baseia no disposto no inciso I , do 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 Ic correspondente*", pois como o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, não haveria como incluir no cômputo do benefício fiscal em questão as aquisições feitas de não contribuintes.

Os demais fundamentos defendidos pela Fazenda Nacional, com base na jurisprudência da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, neste particular, notadamente no que se refere à necessidade de se "*simplificar os mecanismos de controle*", não se prestam a sustentá-la, como a seguir restará demonstrado.

A questão a meu ver não se apresenta simples. Com efeito, como se pode perceber das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentar o citado artigo 5º da Lei nº 9.363/96.

Esta lacuna regulamentar. acredito. não é fruto do acaso. mas muito ao contrário, tem fácil explicação, qual seja o fato de o comando no artigo 5º da Lei n. 9.963/96 ser simplesmente inaplicável, haja vista contrariar frontalmente toda a sistemática estabelecida no citado diploma legal.

Em nosso Direito, friso, só cabe a restituição de tributo pago a maior ou indevidamente. Isto porque, 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 calculado 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, pois o crédito é calculado de forma presumida e estimada, não levando em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS, impossibilitando, assim, a realização do estorno, pois em tal caso estar-se-ia admitindo a realização de estorno decorrente da restituição de valores pagos indevidamente e que,



Processo nº : 10980.015233/99-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.416

portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor. o que não se afigura jurídico.

Todavia, inaplicável ou não, permanecem válidas as disposições do citado artigo 5º, que por isso não podem ser simplesmente desconsideradas pelo julgador, de tal modo que a única maneira de conferir alguma efetividade ao mencionado dispositivo legal, é interpretá-la de forma que o montante a estornar deve corresponder ao PIS e à COFINS que incidam diretamente sobre as aquisições de insumos pelo titular do crédito, provado que a restituição incidiu sobre estes mesmos valores.

Outros métodos de apuração do montante a estornar podem conduzir a situações não jurídicas, contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

(i) 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 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 afronta a Lei nº 9.363/96;

(ii) 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 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

(iii) como sustentado pelo patrono da Interessada: *"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 : 10980.015233/99-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.416

Tal sistemática deve ser também aplicada para o cálculo do crédito quanto a insumos adquiridos de não contribuintes, pois é a única que está de acordo com o espírito da Lei.

Pelo exposto, tem a Interessada 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.

No que se refere especificamente aos insumos adquiridos de cooperativas, ao argumento de que as mesmas não se sujeitariam à incidência de PIS e COFINS sobre o faturamento ou a receita, e de que a IN-SRF nº 23/97 vedaria o creditamento com relação a insumos adquiridos de não contribuintes, afirma a Recorrente que tais aquisições não ensejariam o nascimento de crédito passível de ressarcimento.

Discordo. A uma porque a premissa de que parte Fazenda Nacional não é de toda correta, pois a Lei nº 9.430/96 revogou a isenção de COFINS para as Cooperativas de que cuidava o art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91.

A duas porque se afiguram equivocadas as argumentações da Fazenda Nacional, equívocos estes que parecem decorrentes de uma equivocada compreensão do papel desempenhado pelas cooperativas na cadeia produtiva.

Com efeito, em recentes julgamentos (recursos 109742, 110248 e 109933), firmou entendimento a 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes que as cooperativas, quando realizam vendas, agem, na realidade, não em nome próprio, mas sim em nome de seus cooperados.

Ou seja, as vendas, na verdade, são realizadas pelo cooperado, atuando a cooperativa como uma intermediária entre o comprador final e seus associados, razão pela qual no momento em que apropriada por estes a receita resultante de tais vendas, incidiriam PIS e COFINS.

Ora, são os cooperados, e não a cooperativa a que se encontram vinculados, que suportam o PIS e a COFINS incidentes sobre as vendas por esta realizadas, pois esta atua como mera intermediária e, portanto, venda alguma realiza em nome próprio, mas sim por conta, ordem e nome de seus associados.



Processo nº : 10980.015233/99-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.416

Tem-se, pois, que o alegado fato de as cooperativas não serem contribuintes de PIS e COFINS não é razão suficiente para negar-se à Interessada o direito ao crédito de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, pois quando esta adquire insumos de tais pessoas jurídicas, está, na realidade, adquirindo insumos de seus associados, que podem ou não estar sujeitos à incidência das citadas, contribuições sociais.

Deste modo, não havendo a demonstração de que os associados às cooperativas que negociaram com a Interessada se encontram fora da incidência de PIS e COFINS, é de se concluir que os insumos delas adquiridos dão nascimento ao crédito objeto do pedido de ressarcimento sob análise.

No que diz respeito a questão da energia elétrica e combustíveis, filio-me ao posicionamento do Dr. Henrique Pinheiro Torres, uma vez que também entendo necessária a parcial revisão e reforma do acórdão recorrido neste particular, pois a energia elétrica e combustíveis consumidos não devem ser conceituados como matéria prima e produto intermediário, uma vez que os mesmos não agem de forma direta no produto em industrialização, conforme diversos precedentes deste Colegiado.

Entendo, por derradeiro, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da efetivação do pedido de ressarcimento.

Com efeito, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei 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 8.383/91.

Todavia, com a dexindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei 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.



Processo nº : 10980.015233/99-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.416

Tal entendimento, entretanto, merece uma melhor reflexão. Tal necessidade decorre de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, em recente estudo sobre a matéria¹³, o Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, expressamente demonstrou que a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil.

Por outro lado, cumpre observar 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 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei 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 do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei 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 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 minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

A incidência de juros sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria "*a partir do trânsito em, julgado da decisão*

¹³ "*Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários*",




Processo nº : 10980.015233/99-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.416

definitiva" que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, nos exatos termos em que acima fundamentado.

Sala das Sessões, em 08 de setembro de 2003



DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA