



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo n° 11610.005874/2002-61
Recurso n° 138.647 Voluntário
Matéria Ressarcimento de IPI
Acórdão n° 202-18.628
Sessão de 12 de dezembro de 2007
Recorrente GRANOL INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S/A
Recorrida DRJ em Ribeirão Preto - SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NT.

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT. Súmula nº 13 do Segundo Conselho de Contribuintes.

AQUISIÇÕES 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.

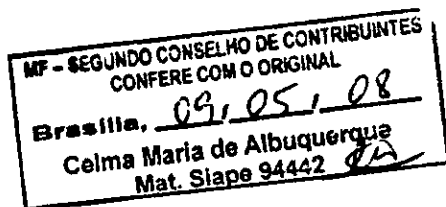
ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. NÃO-CABIMENTO.

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 concessão de um "plus" que não encontra previsão legal.

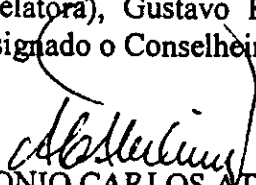
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES em negar provimento ao recurso: 1) por unanimidade de votos, quanto à inclusão do valor dos insumos tributados aplicados na fabricação de produto NT no cálculo do crédito presumido; 2) pelo voto de qualidade, quanto à inclusão das aquisições de insumos de não-contribuintes do PIS e da Cofins no cálculo do crédito presumido e quanto à correção do ressarcimento pela taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa



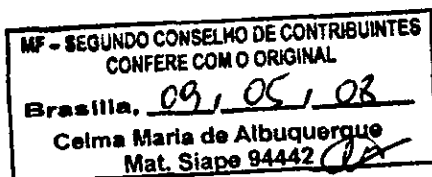
Martínez López (Relatora), Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente) e Antonio Lisboa Cardoso. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.


ANTONIO CARLOS ATULIM

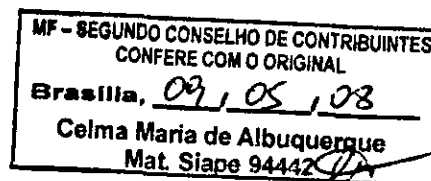
Presidente


ANTONIO ZOMER

Relator-Designado



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



Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI referente ao quarto trimestre calendário de 2001 de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

Por bem expor a matéria, reproduzo o relatório que compõe a decisão recorrida:

"A interessada protocolizou, em 19/03/2002, pedido de ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no valor de R\$ 5.455.801,66, referente ao quarto trimestre-calendário de 2001, instruído com a documentação pertinente, incentivo fiscal de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

Para o trimestre-calendário em pauta, foi adotada pela solicitante a apuração referente ao regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, e regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 69, de 6 de agosto de 2001, posteriormente revogada pela IN SRF nº 315, de 3 de abril de 2003.

Em despacho decisório, a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo (DERAT/SP), com base em relatório fiscal juntado aos autos, deferiu parcialmente o pedido no valor de R\$ 1.635.585,17, sendo glosada a parcela restante do benefício fiscal (R\$ 3.820.216,49) correspondente à exclusão da respectiva base de cálculo de insumos importados e insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, não-contribuintes de PIS e COFINS, bem como à exclusão das exportações de produtos não tributados, com a notação 'NT' na Tabela de Incidência do IPI - TIPI; e, ademais, foi indeferido o pedido de atualização monetária pela taxa Selic, posteriormente adicionado a este processo.

As compensações, convertidas em Declarações de Compensação, com o advento da Lei nº 10.637, de 2002, art. 49, que alterara a redação da Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, foram homologadas até o limite do valor deferido relativamente ao pleito de ressarcimento.

Irresignada com a decisão administrativa de cujo teor teve ciência em 14/02/2006, conforme aviso de recebimento no autos, a contribuinte ofereceu, em 16/03/2006, manifestação de inconformidade, subscrita pelo patrono da pessoa jurídica, Dr. Laércio Antonio Geraldi, conforme instrumento legal anexado à peça de defesa.

São os seguintes, em síntese, os pontos abordados na contestação:

Conforme a exposição de motivos relativa à Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, o objetivo do benefício fiscal é atenuar a incidência em cascata da carga tributária sobre todas as etapas do processo produtivo, e assim, presume-se a incidência de PIS e Cofins nas etapas anteriores, dispensada a prova quanto ao pagamento nessas etapas, e inclusive sobre produtos nacionais exportados;

Foi excluída da base de cálculo do incentivo, pela decisão recorrida, parcela referente aos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, com fundamento exclusivamente nas Instruções Normativas nº 23 e 103, de 1997, sendo que, pela Lei nº 9.363, de 1996, não há necessidade de incidência das contribuições já referidas imediata e diretamente sobre as aquisições realizadas pelo produtor exportador, e não há menção a nenhuma exclusão de tais aquisições, consoante, inclusive, julgados do Conselhos de Contribuintes;

As exportações de produtos NT devem compor a receita de exportação, pois a Lei nº 9.363, de 1996, não restringiu as receitas a serem consideradas como de exportação, conforme entendimento assente no Conselho de Contribuintes;

O ressarcimento, que se assemelha à restituição de indébito, também segundo entendimento do Conselho de Contribuintes, deve ser acrescido de juros Selic, como meio de evitar um verdadeiro esvaziamento do benefício, ou seja, um confisco disfarçado, ou, o enriquecimento sem causa da Fazenda;

Por derradeiro, como conclusão, a manifestante pede que seja reconhecido o direito ao ressarcimento no montante pleiteado, com o acréscimo de juros Selic."

Por meio do Acórdão nº 14-14.019, os Membros da Segunda Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, indeferiram a solicitação da interessada. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 10/10/2001 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas, não-contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, pois, conforme a legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NT.

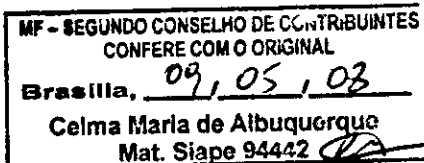
Inexiste previsão legal para a inclusão de exportações de produtos NT, quanto à quantificação da receita de exportação para a determinação da base de cálculo do crédito presumido.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 10/10/2001 a 31/12/2001

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, com



a aceitação tácita da interessada, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 10/10/2001 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

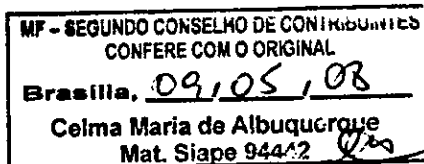
É incabível a concessão do estímulo Fiscal acrescido de juros de mora pela taxa Selic, por ausência de autorização legal."

A interessada, inconformada com a decisão de primeira instância, apresenta recurso, no qual, em síntese, se revela contra a glosa correspondente à exclusão da base de cálculo de insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas, não contribuintes de PIS e de Cofins, bem como à exclusão das exportações de produtos não tributados com a notação "NT" na tabela de incidência do IPI – TIPI, e, por último, insurge-se contra o indeferimento do pedido de atualização monetária pela taxa Selic. Traz jurisprudência dos Conselhos favorável ao seu pleito.

É o Relatório.

P

20



Voto Vencido

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A recorrente protocolizou, em 19/03/2002, pedido de ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), referente ao quarto trimestre-calendário de 2001, instruído com a documentação pertinente, incentivo fiscal de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

As matérias que dizem respeito ao recurso podem ser assim sintetizadas:

- (i) da glosa correspondente à exclusão da base de cálculo de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, não contribuintes de PIS e da Cofins;
- (ii) da exclusão das exportações de produtos não tributados com a notação "NT" na tabela de incidência do IPI – TIPI, e;
- (iii) do indeferimento do pedido de atualização monetária pela taxa Selic.

Passo à análise dos itens discriminados, na ordem acima.

(i) CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES.

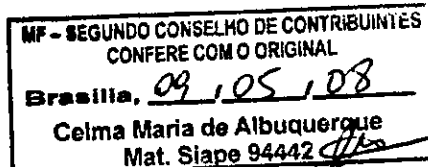
Muito embora o assunto já se encontre analisado de forma favorável aos contribuintes, pelo Judiciário, a matéria não encontra ainda uma posição tranqüila no âmbito dos Conselhos de Contribuintes.

Desta forma, penso ser pertinente trazer as conclusões do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira em trabalho divulgado em 2000, quando o assunto era ainda novidade.¹ Para melhor clareza, peço vênica para reproduzir as suas conclusões como se minhas fossem:

"VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO.

De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.

¹ Em 20/06/200, sob o título: Crédito presumido de ipi para ressarcimento de PIS e COFINS - direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas.



Isto porque, e em síntese:

- a expressão legal 'contribuições incidentes' não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;

- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;

- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção 'juris et de jure', não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;

- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;

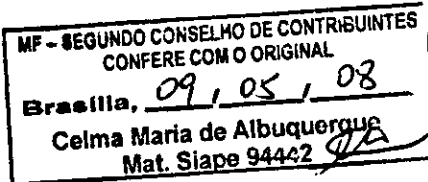
- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;

- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;

- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;

- 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;

- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação



que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;

- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.

Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas)."

O Superior Tribunal de Justiça também tem se manifestado nesse sentido, conforme, a título de exemplo, noticia o Recurso Especial nº 529.578-SC (2003/0072619-9).² Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF vem reiteradamente se pronunciando nesse sentido³, motivo pela qual penso acertado o entendimento externado pela recorrente.

(II) PRODUTOS EXPORTADOS, CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.

A priori, vinha me manifestando de forma favorável ao contribuinte por entender que o objetivo da lei é incentivar as exportações de produtos industrializados brasileiros, atribuindo-lhes melhores condições de competitividade, e para isto, percebendo que a isenção da contribuição ao PIS e da Cofins seria insuficiente, outorgou adicionalmente um crédito presumido (nesse sentido é a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 948/95⁴). Contudo, a ausência de tributação não altera a essência da norma especial, que visa a fornecer um crédito presumido.

No entanto, não era esta a posição majoritária do Segundo Conselho de Contribuintes. Na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007 foi aprovada a Súmula nº 13, que possui a seguinte redação:

"Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT."

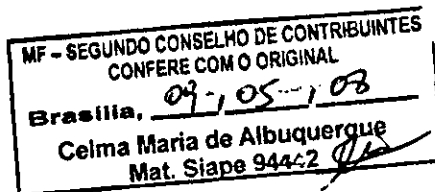
Como se sabe, as Súmulas aprovadas vinculam as decisões das câmaras que julgam os processos dentro de cada Conselho.

Curvo-me assim ao entendimento externado pelo Segundo Conselho de Contribuintes, razão pela qual, com relação a este item (produto NT), nego provimento, de

² Revista Dialética de Direito Tributário nº 128, p. 225.

³ CSRF/02-01.666 e CSRF/02-01.653, informação extraída do sites dos Conselhos de Contribuintes.

⁴ "... permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos."



forma a não reconhecer o direito da recorrente ao crédito presumido dos produtos fabricados e exportados que não sejam tributados pelo IPI (NT).

(III) TAXA SELIC

A controvérsia suscitada cinge-se ao entendimento firmado acerca da aplicabilidade ou não da taxa Selic dos valores correspondentes ao ressarcimento de créditos de IPI (Lei nº 9.779/99, art. 11, c/c a IN SRF nº 33/99).

O cerne da questão diz respeito à respectiva atualização monetária pela taxa Selic, a partir da protocolização do pedido de ressarcimento de créditos de IPI.

Ressalto conhecer da existência de jurisprudência cristalina dos Tribunais Superiores no sentido de que crédito escritural não deve ser sujeito à atualização. Não é o caso dos autos em que a recorrente pede a atualização a partir do protocolo do pedido administrativo de ressarcimento de crédito de IPI.

Aliás, a partir do protocolo de pedido de restituição de determinada importância, passa a ser a referida importância uma dívida. Como dívida, ressalva-se um outro aspecto importante. A demora própria do andamento fiscal e a correspondente defasagem monetária do crédito não podem ser carregadas como ônus do contribuinte, sob pena de ficar comprometido, pelo menos em parte, o valor ressarcido, que se busca preservar.

Cabe também asseverar que não se discute se correção monetária é mera recomposição do poder aquisitivo da moeda, fato este constatado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, a exemplo dos seguintes julgados: RE nº 93.415/RS, RE nº 89.383-7/RJ, RE nº 77.803/RS.

Penso, na linha defendida pela recorrente, que a partir da data de protocolização do respectivo pedido e o do efetivo ressarcimento, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que à contribuinte titular do direito ao crédito de IPI garanta-se o direito à atualização monetária pela Selic, nesse período, nos moldes aplicáveis na cobrança, na restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais.

A negativa de aplicação da taxa Selic, nos ressarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, com o entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo contudo a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não comungo de nenhum desses entendimentos, pois sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência da taxa Selic sobre os ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indébitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indébitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente com a protocolização do pedido de ressarcimento, pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.

Alguns, poderiam questionar o porquê da escolha da taxa Selic. Penso que a sua aplicação vai de encontro ao adotado na legislação, nos pedidos de restituição, compensação e cobrança de créditos da União.

Em verdade, o Fisco exige ou paga ao contribuinte aquilo que a União paga para tal captação. Nesse sentido, "os juros" são devidos por representarem remuneração do capital, que permaneceu à disposição da empresa, e não guardam natureza de sanção.

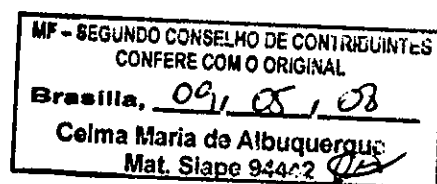
Por esses motivos, a exemplo do ocorrido na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais, é que entendo que a escolha da taxa Selic reflete a melhor opção. Devida assim a atualização monetária, a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento, com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.

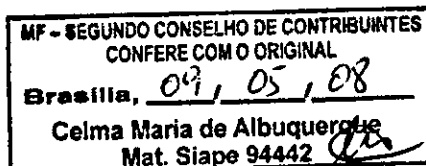
CONCLUSÃO:

Em face ao acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ





Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, 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 nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo." (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."⁵

⁵ *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.”⁶ (negritei)

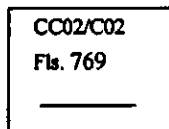
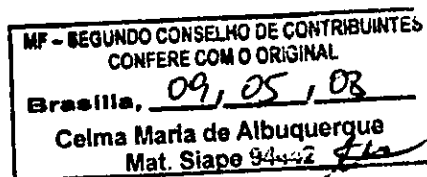
Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições 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 de 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

⁶ *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.



com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levaria à conclusão absurda de que o 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.

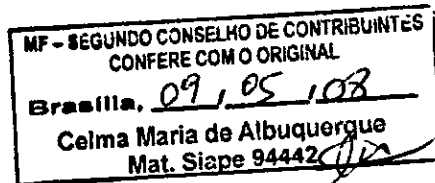
Portanto, o que se vê é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em 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 JURES 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 2000.05.00.056093-7,⁷ que, à certa altura do seu despacho, asseverou:

"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 débitos 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,

⁷ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.

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 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 débitos 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 à atualização dos valores ressarcidos com base na taxa Selic.

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.


ANTONIO ZOMER