



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 13805.007276/97-38
Recurso nº : 201-116198
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : GRANOL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S/A.
Sessão de : 24 de abril de 2006
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - BASE DE CÁLCULO - AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES - Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. A forma de cálculo prevista na norma legal estabelece uma ficção legal, aplicável a todas as situações, independentemente da efetiva incidência das contribuições na aquisição das mercadorias ou nas operações anteriores. ENERGIA ELÉTRICA - Não podem ser incluídos, na base de cálculo do incentivo de que trata a Lei nº 9.363/96, os valores de energia elétrica. TAXA SELIC - 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

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, para excluir da base de cálculo do crédito presumido os dispêndios com energia elétrica. Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim e Henrique Pinheiro Torres que proveram parcialmente o recurso

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

em maior extensão e a Conselheira Adriene Maria de Miranda que negou provimento ao recurso, 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.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



DALTON-CESAR CORDEIRO DE MIRANDA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 07 MAI 2007

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

Recurso nº : 201-116.198
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : GRANOL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S/A.

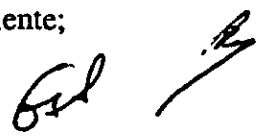
Relatório

A interessada formalizou pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI relativo às exportações – Lei nº 9.363/96, referente ao período de 01 de abril a 30 de junho de 1997, conforme pedido de fls. 01/02, no valor de R\$ 662.775,68, posteriormente alterado para R\$ 653.473,45, documentos de fls. 218/219. Posteriormente, solicitou a compensação do crédito pretendido com débitos próprios e de terceiros, conforme pedidos de fls. 261 a 265.

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa manteve a decisão da Delegacia da Receita Federal em São Paulo, através da decisão de fls. 313 a 321, onde indeferiu o pleito da recorrente nos termos da ementa de fl. 313.

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância, em 16/11/2000, a recorrente apresentou Recurso Voluntário a este Conselho de Contribuintes, alegando, em síntese, que:

- o fato da recorrente exportar produtos classificados na TIPI como NT não a impede de exercer o direito instituído pela Lei n 9.363/96, considerando que as suas aquisições anteriores foram oneradas pelas contribuições cumulativas do PIS e da COFINS, que é o que importa para tal benefício, cabendo revisão da decisão recorrida;
- os produtos a serem considerados, naquela Lei, como matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagens são todos aqueles empregados no processo industrial, que representam custo de produção;
- apesar da Legislação citada, em seu artigo 6º, ter outorgado ao Ministério de Estado da Fazenda competência para expandir as instruções necessárias à sua implementação, tal atributo não comporta a modificação, restrição ou negativa do alcance da Lei, visto não estar aquela autoridade investida na competência de legislar, devendo ser obedecida a divisão dos poderes da República, conforme Constituição Federal;
- o Parecer MF/SRF/COSTI/DITIP nº 139/1996, que orienta em sentido contrário, não pode inovar a ordem jurídica, no caso a Lei n 9.363, que não criou esta restrição, não exigindo a mesma que atividade da empresa fosse entendida como industrialização de produtos tributados pelo IPI, pois faz menção apenas à expressão “mercadorias nacionais”, citando jurisprudência sobre o tema deste Conselho;
- alega que a autoridade administrativa deveria seguir o entendimento do órgão administrativo superior, por conta do princípio da igualdade, cuja aplicação é obrigatória para contribuintes que se encontrem em situação equivalente;



Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

- a legislação do IPI tem aplicação subsidiária casão, não podendo ser utilizada para restringir a Lei, como argüi o parecer da fiscalização, ao referir-se à energia elétrica e combustíveis, devendo o crédito presumido ser deferido em relação a qualquer aquisição que represente custos de produção, tendo em vista a intenção da Lei em desonerar as exportações; e
- A IN nº 23/97 também não poderia restringir a utilização dos créditos, na forma do seu artigo 2º, por ser norma emanada do Poder Executivo, citando jurisprudência deste Colegiado sobre o assunto.

Cientificado da decisão do Segundo Conselho de Contribuintes em 08/04/2002, a Representante da Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração (fl. 382) ao Acórdão 201-74.321, alegando omissão com esteio no art. 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Anexo II da Portaria MF nº 55/1998).

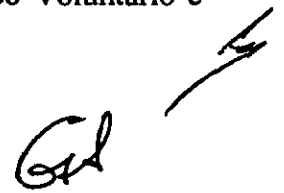
Pelo Despacho de fls. 416/417, após manifestação do relator do acórdão, foram acatados os embargos declaratórios, e submetidos ao plenário, onde foram acolhidos, por unanimidade de votos, os Embargos de Declaração para retificação da folha de rosto do acórdão.

Às fls. 424/444, a Representante da Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial, onde requereu que seja reformado o acórdão recorrido e restabelecida “a decisão de Primeira Instância Administrativa, que bem aplicou a legislação ao caso concreto destes autos (...)”. Justificando a necessidade do seu recurso, em síntese, sobre dois fundamentos: a) no julgamento da presente causa foram albergadas razões de fato e de direito contrárias à lei tributária, que rege a matéria em dissídio, ou melhor, quanto à exclusão de aquisições de contribuintes do PIS e COFINS (Cooperativas e Pessoas Físicas); e a exclusão da base de cálculo do benefício dos valores referentes às aquisições de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e gases industriais; b) existência ainda de divergências no posicionamento da Segunda Câmara do 2º CC, quanto à exclusão de produtos não tributados e quanto à taxa Selic.

Em suas Contra-Razões, a contribuinte requereu preliminarmente a inadmissão do Recurso Especial da Fazenda Pública, pois segundo o seu dizer “... após a manifestação dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre interpretação de determinado dispositivo da legislação tributária a jurisprudência administrativa já estaria uniformizada e não seria mais possível alegar contrariedade à lei, salvo se a decisão posterior contrariar o posicionamento firmado por aquele órgão julgador.”

No mérito, a contribuinte reiterou os argumentos citados no Recurso Voluntário e requereu que seja mantido o referido acórdão.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro **ANTONIO BEZERRA NETO**, Relator.

Do Juízo de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto com base no inciso I do art. 32, alcança dois aspectos do *dicisum* recorrido:

- 1) exclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI na exportação das aquisições efetuadas de pessoas físicas de cooperativas que não são contribuintes do PIS e da COFINS;
- 2) exclusão dos gastos com energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e gases industriais.

Por sua vez, o Recurso Especial de Divergência interposto com base no inciso II do art. 32, e parágrafo 2º do art. 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, alcança dois aspectos do *dicisum* recorrido:

- 3) exclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI dos insumos aplicados em produtos não tributados;
- 4) remuneração pela taxa Selic.

Na análise do Acórdão nº 201-74.321, vejo que Câmara Recorrida decidiu, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, com exceção da taxa Selic que foi dado provimento total, por unanimidade de votos.

Dispõe o art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes:

Art. 32. Caberá recurso especial a Câmara Superior de recursos Fiscais:

I- de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência de prova; e (grifei)

Já o § 1º do art. 33 do Regimento Interno estipula:

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do art. 32 deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência de prova, e havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional.

Outrossim, apesar de reconhecer, conforme afirmado pela empresa em suas contrarrazões, que a função do recurso especial interposto contra acórdão não unânime de Câmara de Conselhos de Contribuintes seja evitar que prevaleçam decisões contrárias à lei ou à evidência de prova, não se pode permitir daí se extrair a ilação de que existe previsão regimental para a partir de

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

determinadas decisões, mesmo que reiteradas e uniformes no sentido de que determinado entendimento está em conformidade com a lei proferidas pela CSRF, os julgados subsequentes não mais necessitariam passar pelo crivo dessa Câmara. Isso só seria possível se as referidas decisões reiteradas e uniformes fossem consubstanciadas em súmula, de aplicação obrigatória pela Câmara, que não é o caso. Portanto, rejeito a preliminar de inadmissão do recurso especial suscitada nas Contra-Razões da contribuinte.

Pelo exposto, concluo que o Recurso Especial da Fazenda Nacional, interposto com base no inciso I e II do art. 32 do Regimento Interno, deve ser admitido, pois todos os pressupostos de admissibilidade exigidos foram observados e, portanto, dele tomo conhecimento.

A seguir, passo a abordar cada um dos itens, em separado.

1) Aquisição de insumos às Pessoas Físicas e Cooperativas – Crédito Presumido de IPI

Antes de adentrar na especificidade da matéria, por tratar-se de interpretação ligada à concessão de benefício fiscal (Crédito Presumido do IPI), cabe sublinhar antes alguns pontos que reputo importantes para o deslinde da questão.

Do Direito Excepto

Há uma certa tendência à construção de exegeses que resultam, as mais das vezes, de considerações outras que não a propriamente jurídica, tal como as de natureza meramente econômica.

É preciso evidenciar que não cabe ao intérprete a tarefa de legislar, de modo que o sentido da norma não se pode afastar dos termos em que positivada, pena de, invadindo seara alheia, fugir de sua competência.

A interpretação econômica do fato gerador serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários. Ademais, sublinhe-se, que em se tratando de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o escólio de Carlos Maximiliano (In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 333/334):

“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 privada 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”.

Vê-se que a boa hermenêutica, baseada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita. Disse restrita, e não literal. Pois é claro que não desconhecemos que todo significado de uma expressão a ser interpretada parte sempre de um conjunto de suposições de base não encontrado na literalidade da mesma. É preciso buscar o contexto. Esclareça-se melhor através das considerações

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

do filósofo da linguagem John R. Searle que em seu livro “Expressão e Significado”, pág 188, deixou assente que: “num grande número de casos, a noção de significado literal de uma sentença só é aplicável relativamente a um conjunto de suposições de base e, mais ainda, que essas suposições de base não são todas, nem podem ser todas, realizadas na estrutura semântica da sentença. (...) Não há um contexto zero ou nulo de sua interpretação, e, no que concerne a nossa competência semântica, só entendemos o significado dessas sentenças sob o pano de fundo de um conjunto de suposições de base acerca dos contextos em que elas poderiam se apropriadamente emitidas.”(grifei). É a busca desse contexto que se irá procurar atingir com os próximos argumentos.

Feitas essas considerações iniciais, passo a decidir a matéria.

O crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e COFINS nas exportações foi instituído pela MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96, cujos arts. 1º e 3º determinam:

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

...

Vê-se que a Lei nº 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu, em seu art. 1º, que o crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e para a COFINS sejam “incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo” (g.n.).

O seu art. 2º, por sua vez, previu que “A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior”

Em razão dos termos em que vazada a aludida norma, qualquer interpretação que se lhe empreste não deve afastar-se das seguintes premissas: por primeiro, tratando-se de direito excepto, não comporta interpretação ampliativa, pois os benefícios tributários devem ser interpretados restritivamente, já que envolvem renúncia de receitas públicas; segundo, que os insumos que comporão a base de cálculo são aqueles em que houve a incidência daquelas contribuições sobre as respectivas aquisições; e, por último, e quem sabe o mais importante, a expressão “valor total das aquisições” deve ser interpretado em seu contexto correto, ou seja, a expressão “total das aquisições” está vinculada necessariamente ao total das aquisições, sim, mas apenas aquele total obtido como resultado da seleção efetivada pela restrição do art. 1º, qual, seja: somente aquelas aquisições em que seja possível a desoneração das contribuições, significando que o que mais importa é que tenha ocorrido a incidência jurídica, e não a econômica.

No tocante ainda à última das premissas delineadas, socorro-me do magistério do festejado jurista Pontes de Miranda, ensinando-nos que “é muito importante, no estudo de qualquer questão jurídica, a separação entre o mundo jurídico e o mundo dos fatos. Por falta de

atenção aos dois mundos, muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito. Os fatos do mundo ou interessam ao direito, ou não interessam. Se interessam, entram no subconjunto do mundo a que se chama mundo jurídico e se tornam fatos jurídicos, pela incidência das regras jurídicas, que assim os assinalam".(g.n)

Esse mesmo aspecto foi magnificamente abordado pelo conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis em voto irretocável proferido no Acórdão nº 203-09.899, que adoto também como razão de decidir:

"A expressão "incidentes", empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.

Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que "Todo o efeito tem de ser efeito após a incidência e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei ou fato."¹

Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado -, Alfredo Augusto Becker leciona:

"Incidência do tributo: 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: a relação 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."²

A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre incidência econômica e incidência jurídica do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a

¹ Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.
² Alfredo Augusto Becker, in *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

pessoa que a suporta, o chamado "contribuinte de fato", não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

(...)"

Fica então patente a confusão perpetrada por essa corrente de interpretação quando confunde repercussão prevista em normas jurídicas, e por elas alçada ao mundo jurídico, e uma repercussão ocorrida apenas no mundo dos fatos, mas que não integra o suporte fático de norma alguma e, por isso, não faz parte do mundo jurídico, sendo sem relevância para este.

Outrossim, vê-se, ainda, que a questão não é somente de lógica jurídica, mas também de bom-senso e de razoabilidade. Afinal, é próprio do senso comum se entender a figura do ressarcimento como uma recuperação daquilo que se pagou, pois senão, perde-se o objeto daquele. O ponto de partida de qualquer benefício que vise ao ressarcimento tem que ser algo factual e não presumido.

Só se presume aquilo que não se pode atingir de forma mais direta. Foi o que fez a lei. A base de cálculo é o valor total dos insumos sobre os quais há incidência das contribuições. O que se presume, por ser difícil a sua apuração efetiva é, por exemplo, no caso concreto, a quantidade de elos de uma cadeia produtiva em que ocorre a incidência tributária em cada um dos insumos: dessa forma o percentual 5,37 %, de fato, foi presumido pelo legislador para todos os insumos, sim, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de COFINS mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e *bis in idem* ($2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$).

Outrossim, existe uma particularidade matemática que envolve a fórmula do crédito presumido que cabe aqui um esclarecimento, no intuito de se evitar confusões conceituais. É sabido que em qualquer cálculo que envolva operações matemáticas, quando uma grandeza infinita é multiplicada por uma grandeza finita o resultado é uma grandeza infinita. O resultado da multiplicação de uma grandeza determinada por uma grandeza indeterminada tem como resultado uma grandeza indeterminada. Da mesma forma, o resultado da multiplicação de uma grandeza determinada por uma grandeza presumida tem como resultado uma grandeza presumida.

Assim, não desconheço que o crédito não deixa de ser "presumido", mesmo que parte de sua composição seja factual (insumos tributados), afinal, como mostrado no parágrafo anterior, ao se incorporar a qualquer fator factual, um fator presumido, por óbvio, que o resultado final, como que "contaminado" passa a ser também presumido, o que explica a denominação desse benefício (crédito presumido).

Por outras palavras, a presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Assim, é uma falácia, conhecida como da falsa causa, atribuir ao significado da denominação, por exemplo, que nasceu a partir de uma consequência do método utilizado pelo legislador, a causa ou justificativa para ampliação de sua base de cálculo (incidência econômica).

Por último, mas não menos importante, vai aí um argumento que espanca quaisquer dúvidas por ventura ainda existentes: o art. 5º da Lei nº 9.363/96 determina que *"a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente"*, pois ao determinar que o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador fornecido um

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

indício a mais de que condicionou o incentivo à existência de tributação na última etapa”, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes.

E não se venha alegar que esse argumento não pode ser utilizado pelo fato do sobredito artigo nunca ter sido regulamentado. Ora, sem adentrar no mérito de sua eficácia ou não, o que se quer demonstrar é que a lei forneceu mais um indicio de que o foco é na existência de tributação na última etapa. O teor desse artigo não deixa dúvidas quanto a isso.

Ademais, costuma ser encontrada nos textos que discorrem sobre Hermenêutica Jurídica a afirmação de que “a lei não contém palavras inúteis”, a qual, segundo se diz, vem a ser princípio basilar da disciplina. É dizer, as palavras devem ser compreendidas como tendo, ao menos, alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, 8a. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

Esse mesmo aspecto foi muito bem abordado pelo ilustre Conselheiro MARCUS VINICIUS NEDER DE LIMA em voto irretocável proferido no recurso nº 108.027, que adoto também como razão de decidir:

“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 as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negociação 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. 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 consta 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 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 Ministério da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (grifou-se)

À guisa de sumariar as idéias postas alhures, podemos sacar, nesse ensejo, as seguintes conclusões: geralmente se empresta uma importância exagerada à expressão valor total, empregada no art. 2º, esquecendo-se da referência expressa ao art. 1º; bem assim, comumente, faz-se, exageradamente, uma ligação entre o fato de o valor final do benefício ser presumido e a necessidade de a norma incorporar presunções de possíveis incidências econômicas mesmo que o insumo comprado não tenha sido tributado na etapa anterior, criando toda uma teoria de ampliação da base de cálculo, deixando o mundo do direito para adentrar ao mundo econômico, mesmo sabendo se tratar de um Direito excepto; e, por último, mas não menos importante, esquecem-se de avaliar o efeito pragmático casuado pela simples existência do art. 5º da Lei nº 9.363/99, como se o mesmo não existisse.

Interpretação Teleológica - inaplicabilidade

Ainda, em relação à interpretação Teleológica que muitos emprestam à questão, embora reconhecendo que a finalidade do crédito presumido seja estimular as exportações, desonerando-as da incidência do PIS e COFINS, referida interpretação não pode desfigurar a concepção final do incentivo, ao ponto de incluir em sua base de cálculo toda e qualquer aquisição.

Dessa forma, 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 do IPI.

2) Energia Elétrica, Combustíveis, Lubrificantes e Gases industriais

O crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento da COFINS e do PIS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, tem sua forma de cálculo prevista na Lei nº 9.363/96 e na Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997. Tal Portaria, juntamente com a IN SRF nº 23/97, que igualmente dispunha sobre o benefício, preceituava de modo expresso que "os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI".

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

Por sua vez, o art. 147, I do RIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998), bem como o art. 164, I, do RIPI/2002, incluiu no conceito de matéria-prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no conceito de ativo permanente.

É de se destacar que a discussão sobre o alcance da expressão “consumidos no processo de industrialização”, há muito já foi equacionada no âmbito da Secretaria da Receita Federal por meio do Parecer Normativo CST n.º 65/79, publicado no DOU de 06/11/79, do qual se extrai os seguintes excertos que muito bem resumem a questão:

“(…)

10.1 - Como o texto fala em ‘incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários’, é evidente que tais bens não 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.

10.2 - A expressão ‘consumidos’ sobretudo levando-se em conta que as restrições ‘imediate e integralmente’, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.(…)”(destaquei)

Como se vê, a posição da Secretaria da Receita é bem clara, no sentido de que, para que possam ser considerados como matéria-prima ou material intermediário, em sentido amplo, os insumos precisam satisfazer os seguintes requisitos: 1) devem ser consumidos (assim entendido, além do consumo normal, também o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas) em decorrência de uma ação (contato físico) direta com o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Frise-se que tal contato deve ser direto, como deixa bem claro o item 11.1 do PN 65/79; 2) não podem ser partes nem peças de máquinas e, finalmente, não podem estar compreendidos no ativo permanente.

A energia elétrica e os combustíveis utilizados como força motriz no processo produtivo não incidem diretamente sobre o produto, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do benefício tratado.

Cabe salientar antes de mais nada que dúvidas não há de quão importantes são a energia elétrica, os combustíveis e os gases industriais para qualquer processo produtivo, por fazerem o papel de força motriz necessária à operação das máquinas e equipamentos. Isso não se discute. No entanto, agiu com irreparável correção a autoridade fiscal ao subtrair do cálculo do favor fiscal em exame a parcela relativa a tais produtos, porque os mesmos não se subsumem ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem fixado pela legislação, analisada nos itens 13 a 23, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65, de 06 de novembro de 1979.

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

A vedação para utilização dos combustíveis, juntamente com os lubrificantes, na base de cálculo do benefício também já aparecia literalmente no item 13 do PN CST nº 181/74 quando esclareceu que não abrangeria os “produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento”.

Assim, além das matérias-primas, produtos intermediários “stricto-sensu” e material de embalagem que se integram ao produto final, o direito ao crédito também é garantido nas aquisições de outros bens, desde que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação(ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização), alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

O fato é que os combustíveis, lubrificantes e os gases industriais utilizados no processo produtivo da recorrente **não se consomem a partir de um contato direto com o produto fabricado, nem se integram ao produto final.** Daí a razão pela qual não podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI, não sendo considerada matéria-prima ou produto intermediário, nos termos da legislação pertinente.

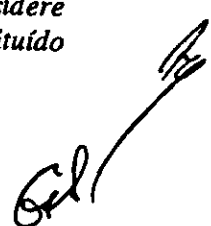
O caso da energia elétrica é mais gritante ainda, pelo simples fato de não se tratar nem do gênero “matéria”, *scriptu sensu*, o que dirá da espécie “matéria-prima”, ou mesmo “produto intermediário”, que é uma espécie de matéria-prima com um valor agregado maior. Na verdade matéria e energia são conceitos diametralmente opostos.

Por outro lado, a energia elétrica utilizada no processo produtivo seja como fonte de energia motriz, eletromagnética ou térmica, não se consome em decorrência de um contato físico direto, pois não sendo matéria não pode entrar em contacto físico com outra matéria. Contato físico implica em contato de matéria com matéria.

Tal aspecto foi minuciosamente elucidado no voto proferido no Acórdão nº 470, de 12 de dezembro de 2001, da DRJ/Juiz de Fora, cujos excertos honra-me transcrevê-los como fundamento de meu voto.

“De todo o já exposto, pode-se inferir que matéria-prima e produto intermediário se constituem em bens materiais, ou sejam, têm relação com a matéria. A distinção entre matéria e energia é perfeitamente nítida, porquanto só a matéria possui massa de repouso, isto é, apresenta-se sempre dotada de massa, ainda quando não esteja em movimento. A energia, ao contrário, não tem massa de repouso: só a velocidade pode conferir-lhe uma massa, chamada massa relativística, a qual só existe em função do movimento.

Em verdade, a energia é uma grandeza abstrata que nunca foi medida diretamente. Por exemplo: medimos velocidade e massa para o cálculo da energia cinética; medimos o número de moles de uma substância para a inferência de sua energia química; medimos a variação da densidade do mercúrio para a inferir sobre a transferência de calor. Frequentemente, a evidência principal da existência de um certo tipo de energia está no fato de a energia aparentemente não ser conservada, a menos que se considere alguma forma de energia não evidente. Um exemplo clássico é constituído



pela equação de Einstein, na qual a massa é considerada como uma forma de energia.

Nos termos do dicionário Aurélio, entende-se por energia:

Verbetes: energia

“ 5. Fís. Propriedade de um sistema que lhe permite realizar trabalho. [A energia pode ter várias formas (calorífica, cinética, elétrica, eletromagnética, mecânica, potencial, química, radiante), transformáveis umas nas outras, e cada uma capaz de provocar fenômenos bem determinados e característicos nos sistemas físicos. Em todas as transformações de energia há completa conservação dela, i. e., a energia não pode ser criada, mas apenas transformada (primeiro princípio da termodinâmica). A massa de um corpo pode-se transformar em energia, e a energia sob forma radiante pode transformar-se em um corpúsculo com massa.].”

Originalmente, o conceito de energia se liga à consciência que temos do nosso próprio trabalho muscular. Como existem outras ocorrências capazes de produzir trabalho, é natural que se tenham reunido todas elas sob um nome único, que é o de “energia”. Assim, o calor, a energia elétrica, a luz, etc. são formas de energia porque, mediante técnicas apropriadas, podem ser utilizados para produzir trabalho.

No caso específico da recorrente, a energia elétrica é a fonte externa responsável pelo aquecimento do forno até uma determinada temperatura exigida à ativação das reações químicas de produção do carvão de silício. Ou, em outros termos, tem-se que a energia elétrica se transforma em energia calorífica, revelada pelo aumento de temperatura, que desencadeia as reações químicas necessárias à obtenção do carvão de silício, tudo em obediência à “1ª Lei da Termodinâmica”, que diz que a energia não pode ser criada, nem destruída, porquanto a energia do universo é constante.

Assim, a energia elétrica utilizada no processo produtivo da interessada não se consiste em matéria consumida, e sim em trabalho realizado para produção do aumento de temperatura do forno. Outrossim, não há ação da energia elétrica exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, mas apenas trocas de energias em obediência à “1ª Lei da Termodinâmica”.

Veja que a conclusão que chegou o Acórdão acima para descaracterizar a energia elétrica como insumo idôneo a integrar a base de cálculo incentivo, foi extraída de situação em que a energia elétrica é utilizada, especificamente, de processo produtivo de eletrólise do alumínio, em que a passagem da corrente elétrica entre os eletrodos (anodo e catodo) possibilita a decomposição da alumina em alumínio e oxigênio. Ora, com muito maior razão é de se descaracterizar a energia elétrica que é empregada como força motriz ou fonte de calor, pois nesse caso, não há que se aventar, nem de longe, ser consumida diretamente em contato com um dos insumos, tampouco com o produto final.

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

Por fim, a Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer que o custo com a energia elétrica e os combustíveis utilizados no processo produtivo integram a base de cálculo do incentivo, está tratando de modalidade alternativa do incentivo em questão, inconfundível com aquela estatuída na Lei nº 9.363/96. A lei nova, ao mencionar expressamente os custos com energia elétrica e combustíveis, está na verdade tratando da diferença entre o incentivo na modalidade inicial e o alternativo.

Destarte, as regras deste último, consubstanciadas na Lei nº 10.276/2001, não podem ser empregadas para interpretar o primeiro, que continua sendo regido pela Lei nº 9.363/96. Ao contrário, vale dizer que, com o advento do precitado ato legal, foi vislumbrada prerrogativa antes inexistente, ou seja, o cômputo da energia elétrica na apuração do incentivo fiscal em causa, se adotado o sistema alternativo, que usa um **fator diferente (menor** que o utilizado pela Lei nº 9.363/96) aplicado na determinação do crédito presumido do IPI. O argumento é contrário ao propósito da recorrente, pois se o cômputo dos valores dos serviços de industrialização por encomenda estivessem incluídos na base de cálculo do benefício previsto pela Lei nº 9.363/96, não haveria razão para que o legislador expressamente viesse a prever esta alternativa, em lei posterior.

Nesse aspecto, é importante notar que uma lei nova sempre inova o ordenamento jurídico, apresentando algo novo e destinado à vigência apenas a partir da sua entrada em vigor, mas também projetando luzes sobre o passado, no sentido de que identifica um comando novo e distinto do comando que vigorava anteriormente a ela, ajudando assim a melhor compreender e interpretar as duas.

Dessa forma, dou provimento ao Recurso da Fazenda Nacional em relação à energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e gases industriais.

3) Insumos aplicados em produtos não tributados

A outra divergência apontada é quanto à averiguação de previsão legal ou não para a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI das aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem aplicados em produtos que estão fora do campo de incidência do IPI.

O crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e COFINS nas exportações foi instituído pela MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96, cujos arts. 1º e 3º determinam:

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

...

Art. 3º

(...)

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem."

É cediço à luz da legislação do IPI, que os produtos tributados, ainda que isentos ou tributados à alíquota zero estão no campo de incidência do IPI, e, portanto, considerados produtos industrializados. Em contraparte, os produtos não-tributados (NT), se situam fora do campo de incidência do imposto, não se inserindo no conceito de industrialização para fins de IPI, e por conseguinte também não, com relação ao conceito de produtos industrializados. É a dicção dos artigos 2º e 8º do Regulamento do IPI/98 (grifos acrescentados):

"Art. 2º (...)

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13)."

15. A Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, assim preceitua:

"(...)

Art. 13. O campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponda a notação "NT" (não tributado).(g.n.)

(...)"

Nesse passo, percebe-se que a contenda prende-se a verificar se o sentido de determinados vocábulos constantes da Lei nº 9.363/96 foram utilizados pelo legislador em seu sentido estrito ou amplo. Por outras palavras, cabe averiguar se os vocábulos que referenciam conceitos como "mercadoria", "empresa produtora", "processo produtivo" e "estabelecimento industrial" restringem ou não o alcance do incentivo fiscal apenas aos insumos aplicados em produtos industrializados e tributados na forma da legislação do IPI, ou a qualquer produto industrializado desde que seja exportado.

Passemos então a perscrutar o real alcance do referido preceptivo legal, não se descurando do fato de que o direito especial ou excepcional reclama sempre exegese restrita, em vista do interesse público envolvido, em que o elemento gramatical envolvido exerce uma certa preponderância.

A Lei nº. 9.363, de 13 de dezembro de 1996, fala em *empresa produtora exportadora de mercadorias nacionais (art. 1º)*, reclamando segundo o acórdão recorrido a interpretação de que o benefício está dirigido às empresas exportadoras de mercadorias. Como mercadoria é gênero e produto industrializado é espécie, o relator do acórdão recorrido chega à seguinte conclusão: "O

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

artigo, é portanto, abrangente. Se o legislador desejasse que o benefício fiscal ficasse restrito a produtos industrializados teria usado, ao invés de “mercadorias”. “produtos industrializados”.

Nesse ponto é curial se fazer uma digressão a respeito de certas nuances da linguagem que podem levar a confusões conceituais. O filósofo da Linguagem John R. Searle tratou também desse assunto, que não passou despercebido à sua argúcia:

“Há uma distinção, bem conhecida em filosofia da linguagem, entre o que uma sentença ou expressão significa e o que um falante quer significar quando emite essa sentença ou expressão. O interesse da distinção deriva não do fato relativamente trivial de que o falante pode ignorar o significado da sentença ou expressão, mas do fato de que, mesmo quando o falante tem competência lingüística perfeita, o significado literal da sentença ou da expressão pode não coincidir com o significado da emissão do falante.

(...) Às vezes, quando alguém se refere a um objeto, esse alguém está de posse de todo um rol de aspectos sob os quais, ou em virtude dos quais, poder ter-se referido ao objeto; escolhe porém referir-se ao objeto sob um aspecto. Normalmente, o aspecto selecionado será tal que o falante supõe que habilitará o ouvinte a selecionar o mesmo objeto. Em tais casos, como nos casos de atos de fala indiretos, quer se dizer o que se diz, mas também algo mais. Nesses casos, qualquer aspecto serve, contanto que habilite o ouvinte a selecionar o objeto. (Pode ser inclusive algo que tanto o falante como o ouvinte acreditem ser falso do objeto. Assim, alguém diz “o assassino de Smith”, mas quer dizer também aquele homem lá, Jones, o acusado do crime, a pessoa que está sendo agora interrogada pelo promotor público, a que está se comportando tão estranhamente, e assim por diante. Nesses casos, se o aspecto que se seleciona para fazer referência ao objeto não funcionar, pode-se recorrer a algum outro.

(...) O aspecto secundário é qualquer aspecto que o falante expresse numa descrição definida (ou outra expressão) e seja tal que o falante o emita como uma tentativa de garantir a referência ao objeto que satisfação seu aspecto primário, mas que o falante não pretenda que faça parte das condições de verdade do enunciado que tenta fazer. Dessa explicação, segue-se que a cada aspecto secundário deve corresponder a um aspecto primário. Todo uso referencial tem um aspecto primário subjacente.”

Nesse diapasão e forte em Searle, data máxima vênica, ousamos discordar do entendimento do relator do voto recorrido na medida em que se enfatiza um aspecto secundário do enunciado, o fato de ser mercadoria, em detrimento de seu aspecto primário: a condição daquele objeto ser destinado à exportação. Ademais, esquecendo-se de aquilatar que a sentença “exportadora de mercadorias nacionais” possui um contexto, possui uma suposição de base: é apenas a última de duas condições que a cabeça do artigo 1º da Lei nº 9.363/96 engloba. A última condição conforme já ressaltado, dar conta apenas de indicar da necessidade do produto ou mercadoria ser exportado, mercadoria sendo apenas a forma de garantir despretensiosamente a referência ao objeto. Ora, está claro que o simples vocábulo “mercadoria”, por si só, não pode anular a condição anterior, qual seja, a empresa ser produtora, de forma que se considerarmos que existe a necessidade de satisfazer às duas condições conjuntamente, é óbvio, que o vocábulo “mercadoria” passa a estar com a abrangência de sua acepção delimitada pela condição anterior, ser produto industrializado (para fins de IPI). E sendo produto industrializado (para fins de IPI), ainda se enquadra no conceito de mercadoria, não se podendo nem dizer que o legislador cometeu um ato falho ao se utilizar desse último vocábulo, ao invés do primeiro, pois apenas se valeu de um aspecto para se referir ao objeto.

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

Nesse caso cabe ao intérprete ficar atento a essas nuances e possibilidades da linguagem. Dessa forma, não se pode açodadamente concluir que o vocábulo “mercadoria”, por si só, delimite o escopo de abrangência do incentivo.

Mas, então, se levanta um outro questionamento: como se pode concluir que o produto ou a mercadoria em referência deva estar no campo de incidência do IPI, apenas pelo fato de a empresa ser produtora e dos insumos fazerem parte do processo produtivo, conforme consta expressamente da cabeça e do fecho do art. 1º do referido diploma legal, respectivamente?

De fato o incentivo fala da empresa produtora e exportadora incidentes sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que compõem a base de cálculo do incentivo são aqueles utilizadas no processo produtivo.

Que processo produtivo? O de industrialização, conforme deixa claro o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96, ao informar que, subsidiariamente, a legislação do IPI será empregada para estabelecer o conceito de produção.

Costuma ser encontradiço nos textos que discorrem sobre Hermenêutica Jurídica a afirmação de que “a lei não contém palavras inúteis”, a qual, segundo se diz, vem a ser princípio basilar da disciplina. É dizer, as palavras devem ser compreendidas como tendo, ao menos, alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, 8a. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

In casu, não se trata de algumas palavras inúteis, é todo um parágrafo. O artigo primeiro fala em empresa produtora e, logo adiante, em insumos aplicados no processo produtivo. Então, a dúvida sobrevém, qual processo produtivo? Qualquer processo produtivo? Ou o processo de industrialização previsto na legislação do IPI? Então, como não encontramos a explicação, logo no artigo seguinte vem o esclarecimento: no que se refere ao conceito de produção, se não encontrar em primeira mão na própria norma que rege o benefício fiscal (Lei nº 9.363/96), então procure, subsidiariamente, na legislação do IPI. Ora, pragmaticamente falando, apenas a simples existência desse parágrafo já responde a questão, sem ao menos carecer que se adentre no teor específico da legislação do IPI. Ademais, o termo - “produção” -, empregado tão-somente no referido parágrafo e não repetido em qualquer outro trecho da Lei nº 9.363/96, é sinônimo de “processo produtivo”, referido no art. 1º. O conceito de ambos, assim como os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem constantes no art. 2º, devem ser extraídos da legislação do IPI. Assim, produção ou processo produtivo quer significar processo de industrialização, típico contribuinte do IPI.

Note-se ainda que, o valor do crédito presumido é o resultado da aplicação do coeficiente da relação entre a receita das exportações e a receita operacional bruta, sobre as compras de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem empregados na fabricação dos produtos exportados, insumos estes característicos do processo de industrialização do qual resulta produto industrializado.

Crédito Presumido como crédito escritural

Processo nº : 13805.007276/97-38

Acórdão nº : CSRF/02-02.268

Tanto é assim, que a IN/SRF nº. 21/95 estava embasada no art. 99 do RIPI/82, que manda a Secretaria da Receita Federal baixar normas especiais de escrituração e controle aos estabelecimentos industriais para aproveitamento dos créditos como incentivo.

Outro forte argumento no sentido de provar que a própria Lei nº 9.363, de 1996, fez a referida restrição está no teor dos seu art. 2º, §§ 3º e 4º, que só admite o ressarcimento em moeda corrente, no caso de impossibilidade de compensação com o IPI devido por saídas para o mercado interno.

A Lei nº 9.363/1996, arts. 2º e 4º, assim dispõe:

"Art. 2º Omissis

(...)

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente." (Grifou-se).

Já o art. 4º da Portaria MF nº 38, de 27.02.1997, ao tratar da Utilização do Crédito Presumido, assim dispõe:

"Art. 4º O crédito presumido será utilizado pelo produtor exportador para compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno, relativo a períodos subsequentes ao mês a que se referir o crédito." (Grifou-se).

Ou seja, a lei deixou bem claro que antes da existência da possibilidade do ressarcimento em dinheiro, há uma exigência de que primeiro se abata o IPI devido por saídas no mercado interno, descartando assim a hipótese de que a lei estendeu o benefício a todas as empresas produtoras-exportadoras. Por outras palavras, se a lei exige que primeiro se abata o IPI devido por saídas no mercado interno, indica que essa é a regra geral. E essa é a regra geral como concilia-la com a possibilidade de qualquer estabelecimento exportador ter direito ao crédito, mesmo não sendo contribuinte do IPI. Sendo assim é óbvio que só está contemplado pela lei os estabelecimentos contribuintes do IPI.

Pelo exposto, voto no sentido dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda nacional com relação a este item.

Da Atualização Monetária

Por fim, a última divergência apontada, trata do tema ligado à remuneração do do referido incentivo pela taxa Selic.

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

A argumentação expendida no Especial atinente à falta de previsão legal da indigitada atualização sobre créditos escriturais é procedente. De fato, o ressarcimento não se equipara à restituição, os institutos não se confundem e não mantêm relação de gênero e espécie. De acordo com o art. 165 do CTN, tem direito à restituição o sujeito passivo que pagou tributo indevido. Já o ressarcimento que trata a Lei nº 9.779/99 é uma forma de incentivo fiscal concedido ao sujeito passivo, para manter em sua escrita fiscal créditos do IPI relativos a determinados bens, produtos ou operações, para utilização mediante compensação na própria escrita fiscal com os débitos escriturados ou, de forma residual, para serem ressarcidos em espécie (NOTA MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 165).

A lei estabelece que apenas nos casos de compensação ou restituição de tributos e contribuições pagos indevidamente ou a maior haverá a incidência de juros equivalentes a Taxa Selic a partir de 1º de janeiro de 1996. Em se tratando de ressarcimento, não existe previsão legal específica para essa incidência.

Em relação à correção monetária dos valores pleiteados a título de ressarcimento do IPI, é pacífico o entendimento neste Colegiado de que essa atualização visa apenas restabelecer o valor real do incentivo fiscal, para evitar o enriquecimento sem causa que sua efetivação em valor nominal adviria à Fazenda Nacional.

Entretanto, a atualização do ressarcimento não pode se dar pela variação da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, que tem natureza de juros e alcança patamares muito superiores à inflação efetivamente verificada no período, e que se adotada no caso causaria a concessão de um “plus”, que só é possível por expressa previsão legal.

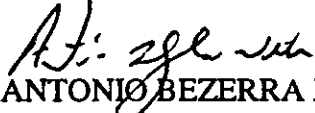
No processo administrativo o julgador restringe-se à lei, pela sua competência estritamente vinculada. Se impossibilitado de adotar a Selic como índice de atualização monetária, não pode fixar outro índice, sem que haja previsão legal para tanto.

Logo, também dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional com relação a utilização da taxa Selic como índice de correção monetária no ressarcimento pleiteado.

Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É assim como voto.

Sala das Sessões -DF, em 24 de abril de 2006.


ANTONIO BEZERRA NETO



Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Redator.

O recurso é tempestivo, e tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, deles tomo conhecimento.

A recorrente, Fazenda Nacional, pretende seja revisto e reformado o acórdão recorrido que reconheceu o direito do contribuinte a incluir, na base de cálculo do incentivo fiscal de que se tratam, os valores das aquisições de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS; bem assim os insumos aplicados em produtos NT, energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e gases industriais.

Aquisições de Pessoas Físicas e Cooperativas

Neste diapasão, entendo como corretas as decisões de decidir sustentadas naquele acórdão recorrido. A esse propósito, cito voto da lavra do Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, que bem respalda minhas razões de decidir:

"Aquisições de matérias-primas de pessoas físicas, cooperativas e de órgãos governamentais.

(...)

A glosa feita pela fiscalização, é importante que se registre, atende ao comando de normas administrativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, no sentido da impossibilidade da inclusão de tais aquisições na base de cálculo do incentivo em tela. No caso de aquisição de bens de pessoas físicas, a proibição está contida na IN SRF nº 23/97, art. 2º, §2º, que tem a seguinte redação:

"Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º (...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

Com relação às cooperativas, a proibição de inclusão na base de cálculo do incentivo decorre da norma contida na IN SRF n. 103/97, como segue:

"Art. 2º- As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido."



Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

Essa orientação também constou do Boletim Central nº 147/98, no qual foram publicadas "Perguntas e Respostas sobre Crédito Presumido do IPI", mais especificamente na pergunta de número 10:

"10) Tendo-se em vista que o índice de 5,37%, utilizado para cálculo do benefício, corresponde a duas operações sucessivas sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS, ocorrendo a hipótese de mercadorias fornecidas na segunda operação terem sido adquiridas de pessoas físicas, produtor rural, sociedades cooperativas (ou outros não sujeitos ao pagamento daquelas contribuições), ou seja, tendo havido apenas uma operação com pagamento de PIS/COFINS, qual o procedimento a adotar para corrigir o aumento indevido no montante do benefício?"

R) Não há nenhum procedimento específico a ser adotado em função do número de etapas anteriores. O índice a ser adotado é sempre de 5,37%. No caso de o insumo ser fornecido por pessoa jurídica não sujeita ao PIS/PASEP e COFINS, ou pessoa física, não há direito ao crédito presumido destes insumos (ainda que em etapas anteriores a estes fornecedores tenha havido incidência das contribuições). Deve ser observada a regra do § 2º, do art. 2º da IN 23/97."

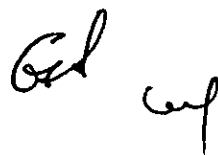
As demais glosas de outros não-contribuintes estão sendo feitas seguindo uma regra geral, que serviram de fundamento para as normas antes transcritas, segundo a qual, se o incentivo visa ao ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as operações anteriores, de forma a não onerar os produtos exportados com tais contribuições, o fato de não haver a incidência dessas contribuições sobre o vendedor das mercadorias, daria ao ensejo o registro de um crédito indevido.

Penso que tal raciocínio decorre de um exame equivocado das normas que regulam o incentivo fiscal tratado, da falta de compreensão dos mecanismos de apuração da sua base de cálculo, que parte de uma ficção legal, e, finalmente, da transposição incorreta de preceitos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

O incentivo aqui analisado foi instituído pela Lei nº 9.393/96, decorrência da conversão da Medida Provisória nº 1.484 e suas reedições, esta, por sua vez, antecedida pela Medida Provisória nº 948 e suas reedições. Em sua essência, o cálculo do incentivo fiscal, tal como previsto nas normas citadas, não guarda maiores complexidades.

Segundo a lei, a empresa produtora-exportadora deve apurar a relação percentual da receita de exportação do período em relação ao valor da receita bruta total. O percentual apurado deve ser aplicado sobre o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Tal procedimento visa segregar o custo dos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados. E aqui, é bom que se registre desde logo, estamos diante de uma ficção legal³, qual seja, a de que

³ Importante para o tema é a distinção entre presunção legal e ficção legal. Segundo Paulo Celso Bonilha, "a presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inequívoco, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva que resulta do raciocínio do julgador é a presunção". Gilberto Ulhoa Canto, por sua vez, diz que, "na presunção, toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque, na grande maioria das hipóteses análogas, determinada situação se retrata ou define de um certo



o custo de fabricação dos produtos exportados e dos produtos destinados ao mercado interno guardam relação com o preço de venda.

Sabe-se que o mercado internacional é muitas vezes mais competitivo que o mercado interno, e que as empresas exportadoras operam com uma margem de lucro bem inferior ao praticado no mercado nacional. Ainda que tivéssemos uma empresa fabricante de um produto apenas, de custo de fabricação único, as exigências do mercado internacional fazem com que os custos (com embalagem, seguros, cartas de créditos, etc.) superem os custos com as operações internas. Portanto, a lei, ao determinar a segregação dos custos a partir do rateio das receitas brutas, distancia-se da realidade dos fatos e assume, mesmo sabendo ser falso, que os custos com a fabricação de produtos exportados guarda relação com a proporção entre a receita de exportações e a de venda no mercado interno.

Sobre o valor resultante da aplicação desse percentual apurado sobre o preço de aquisição (portanto, sobre o custo dos produtos exportados), a lei determina que se aplique o percentual de 5,37%. O valor assim apurado é o valor a ser ressarcido (ou compensado com o IPI devido de outras operações, como faculta a lei). A aplicação desses 5,37% é a segunda ficção legal. Estabelece o legislador que a carga tributária da COFINS e do PIS existente no valor das mercadorias adquiridas corresponde a 5,37% do preço final de aquisição.

Note-se que os 5,37% correspondem à aplicação cumulativa da alíquota de 2,65% ($1,0265 \times 1,0265$). Esses valores sequer correspondem às alíquotas atuais da COFINS e do PIS, que são, respectivamente, 3% e 0,75%⁴. Há quem afirme, em face da aplicação cumulativa dos referidos valores, que a lei pretendeu ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas últimas operações. Essa informação consta, inclusive, na exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 como segue:

“Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponde não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim das duas para 5,37% (...)”.

modo e passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexos causal lógico que o liga aos dados antecedentes”. Segundo Antônio da Silva Cabral, “as ficções, ao contrário das presunções, não se baseiam no que ordinariamente acontece, mas naquilo que se sabe não ter acontecido. A função da ficção é criar a aparência de realidade, quando se sabe que a realidade é outra... A ficção consiste em a lei atribuir a determinado fato, coisa, pessoa ou situação um predicado que não possuem no mundo real. O legislador sabe que as coisas não existem no mundo real, conforme a situação descrita na norma; apesar disso, finge que realmente existem conforme previsto na norma. Enquanto na presunção se parte de um fato conhecido para se chegar a um fato desconhecido, mas real, na ficção já se sabe que o fato não existe, mas a lei o considera como se existisse”.

⁴ A alíquota de 2,65% não decorre de uma vontade aleatória do legislador como possa parecer à primeira vista. Ela corresponde à soma da alíquota de 2% da COFINS (vigente desde a sua criação pela Lei Complementar nº 70/92, até a criação do adicional de 1% compensável com o imposto de renda), com a alíquota de 0,65% do PIS, exigível a partir dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (com a declaração de inconstitucionalidade, a alíquota do PIS voltou a ser a prevista na Lei Complementar nº 07/70, de 0,75%).

Guardando coerência, aliás, se coubesse a glosa dos valores correspondentes a aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS, pelos mesmos motivos deveria a autoridade fiscal investigar a etapa anterior à última, glosando, igualmente, os valores correspondentes às operações realizadas com não contribuintes dessas exações, já que, como ficou expresso na exposição de motivos da lei, o ressarcimento alcança também a etapa que antecede a aquisição dos insumos. Não se tem notícias, contudo, de glosas realizadas em razão da participação de não contribuintes na operação que antecede à aquisição, pelo estabelecimento incentivado, dos insumos aplicados em produtos exportados.

Cabe destacar, também, que, apesar de ter sido a intenção do legislador ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas etapas anteriores ao processo produtivo, como revela a leitura da exposição de motivos, a norma criada gera outros efeitos, diferentes dos imaginados pelo elaborador da norma, pois o percentual de 5,37%, como foi dito, não guarda relação com as alíquotas efetivamente vigentes das contribuições. Além disso, esse percentual previsto pela lei incide sobre o preço de aquisição dos insumos, e portanto, atinge pelo menos a margem de lucro da última operação. O ressarcimento, portanto, mesmo contemplando alíquotas inferiores às efetivamente previstas para as contribuições a serem devolvidas (2,65% para a COFINS e PIS, quando deveria ser 2,75%⁵), pode resultar em um valor maior que o encargo efetivo de PIS e COFINS incidente nas duas últimas operações de compra e venda, dependendo da margem de lucro praticada pelo vendedor da última etapa.

A constatação desse fenômeno é simples, e basta alguns cálculos para sua comprovação. Imagine-se uma determinada matéria-prima que foi vendida por um fabricante a um distribuidor por \$100,00, e este o revendeu ao estabelecimento produtor-exportador com um acréscimo de 50%, por \$150,00, portanto. As contribuições recolhidas nessas duas operações correspondem a \$2,75 (\$100,00 x 2,75%)⁶ e \$4,12 (\$150,00 x 2,75%), o que totaliza \$6,87 (\$2,75 + \$4,12).

O ressarcimento, segundo o critério legal, contudo, seria de \$8,05 (\$150,00 x 5,37%), valor bastante superior ao encargo incidente sobre as duas operações anteriores⁷. Evidentemente esses números variam de acordo com a estrutura de preços praticados nas operações anteriores à aquisição, e exatamente aí reside a dificuldade do ressarcimento pretendido. Por se tratar de tributos cumulativos, e que não permitem um controle sobre a sua incidência em cada fase (ao contrário dos impostos indiretos, como IPI e ICMS, que possuem registros detalhados em cada etapa), não é possível apurar-se o valor efetivamente cobrado nas etapas anteriores.

Não por outro motivo que o legislador lançou mão da ficção legal antes referida, porque impossível, na prática, precisar o valor pago acumuladamente dos referidos tributos na aquisição dos insumos aplicados nos produtos exportados. Uma primeira conclusão, entretanto, é possível se extrair de tudo o que foi dito até o momento: o incentivo, na

⁵ Abstraindo-se, evidentemente, o adicional de 1%, recuperável por meio do Imposto de Renda.

⁶ Equivalente à soma das alíquotas de 2% da COFINS (desprezado o adicional de 1% compensável com o IR) e de 0,75% do PIS.

⁷ O ressarcimento será sempre maior que o encargo efetivo das contribuições nas operações (considerados os critérios da nota anterior), desde que a margem de lucro na segunda operação seja superior a 5%.

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

forma como foi instituído, visa ressarcir as contribuições incidentes sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem nas suas diversas etapas (e não apenas na última), e que o percentual de 5,37% corresponde ao ressarcimento das contribuições incidentes em mais de duas etapas anteriores.

Ora, se a lei determinou a aplicação de um percentual que não guarda relação direta com as alíquotas efetivamente aplicadas, que incide sobre uma base de cálculo também irreal, e, finalmente, que a aplicação conjunta desses critérios leva à apuração de um valor que supera ao efetivamente pago pelo menos nas duas etapas anteriores, é claro que o legislador não pretendia o ressarcimento apenas do valor incidente na última aquisição. E mesmo que pretendesse apurar um valor que se aproximasse da realidade, buscando ressarcir o encargo tributário incidente sobre as duas últimas operações, conforme evidenciou na exposição de motivos, utilizou um critério fixo, não fazendo qualquer distinção para os casos em que há uma ou dez operações anteriores, e se essas operações estavam ou não sujeitas à incidência das contribuições que se pretende ressarcir.

Aliás, se a lei visasse apenas o ressarcimento das contribuições incidentes sobre a última operação, não haveria motivos para modificar a legislação, já que a Medida Provisória nº 725/94, vigente até a edição das normas atuais, previa o ressarcimento de exatos 2,65% incidentes sobre os insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, mediante, ainda, a apresentação, pelo exportador, das correspondentes guias de recolhimento pelo seu fornecedor imediato⁸.

A lei nova veio exatamente para corrigir essa distorção, qual seja, o ressarcimento apenas das contribuições incidentes sobre a última aquisição, de forma a ampliar o seu alcance. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 (da qual originou-se a Lei nº 9.393/96) é clara no sentido de que o ressarcimento visa a desoneração das diversas

⁸ A redação da referida Medida Provisória era a seguinte:

Art. 1º. Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais 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, que incidirem sobre o valor das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.

Art. 2º. A base de cálculo do crédito fiscal será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem referidos no artigo 1º, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.

Art. 3º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no artigo 2º.

(...)

Art. 5º. O benefício, ora instituído, é condicionado a apresentação pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento, pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas nos termos das Leis Complementares nºs 07 e 08/70 e 70/91.

(...)

§2º. A eventual restituição das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições que serviram à comprovação prevista neste artigo, inclusive quando sob a forma de compensação mediante crédito, implica a imediata devolução, por parte do exportador beneficiário do crédito, do valor correspondente à restituição ou compensação, acrescido de atualização e de juros, calculados de acordo com as normas que regem o atraso de pagamento das referidas contribuições.

etapas anteriores e não apenas da última operação. A referida exposição de motivos tem a seguinte dicção:

"(...) 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. (...)

Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponde não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim das duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37% atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade do ajuste fiscal."

E para alcançar as operações anteriores à última, cujo valor, repita-se, é impossível de ser apurado, o legislador lançou mão de um critério que não guarda relação com a realidade, uma ficção legal, portanto. E mais: criou um critério único, aplicável a todos os casos indistintamente.

Pouco importa, por conseguinte, que a empresa exportadora adquira insumos que percorram 20 etapas anteriores, ou apenas 2. O critério para apuração do crédito a ser ressarcido será sempre o mesmo, qual seja, a aplicação do percentual de 5,37% sobre o valor total de insumos aplicados na fabricação dos produtos exportados, estes, por sua vez, apurados a partir do rateio dos custos, apurado segundo a relação percentual das receitas de exportação e de vendas no mercado interno.

Irrelevante, igualmente, que tenha havido incidência da COFINS e do PIS na aquisição dos insumos feita pelo estabelecimento exportador. Não há, na lei, qualquer referência a esse requisito (ao contrário da legislação anterior, que expressamente o exigia). E a interpretação da norma, assim levada a efeito em todos os seus aspectos, especialmente o histórico-integrativo, conduzem à conclusão diversa à contida no lançamento.

Quando o legislador quis auferir a efetiva incidência das contribuições na operação anterior, ele o fez de forma expressa. Havia, como já foi destacado, a exigência da comprovação do efetivo recolhimento das contribuições naquela oportunidade. A reforma legislativa teve como pressupostos básicos a simplificação do incentivo, pela criação de um percentual fixo, e o atingimento das operações anteriores à última.

Não cabe ao intérprete da norma jurídica estabelecer distinção onde o legislador não o fez. Ao excluir as aquisições, cuja última operação não esteja sujeita à incidência das contribuições por haver um distanciamento do critério legal de apuração da carga de contribuições contida nos insumos, automaticamente estar-se-ia legitimando o pleito de um ressarcimento maior que o previsto em lei para os casos em que a carga de contribuições contida no valor das mercadorias fosse maior que o valor resultante da aplicação do critério previsto em lei, em razão do maior número de etapas que tenha percorrido.

O erro da exigência da efetiva incidência das contribuições na última operação decorre, na minha opinião, de dois fatores. A tentativa da administração de barrar o benefício dado pela lei às empresas

Processo nº : 13805.007276/97-38

Acórdão nº : CSRF/02-02.268

que adquiram produtos sem a incidência das contribuições, em razão do evidente ganho que auferem pela critérios contidos na lei. O outro é a decorrente da transferência indevida das regras vigentes na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a presente sistemática de apuração dos créditos de COFINS e PIS a serem ressarcidos.

Como é sabido, a legislação do IPI, como regra geral, expressamente proíbe o registro do crédito do imposto, se a operação de aquisição não está sujeita à incidência do referido imposto. Em razão do nome “crédito presumido de IPI” a Secretaria da Receita Federal deu ao incentivo fiscal o tratamento de crédito de IPI (conforme fica evidenciado pelas diversas normas administrativas expedidas por aquele órgão), como é o caso das mercadorias classificadas como “Não Tributadas” (ou NT) na tabela de incidência do IPI, hipótese em que as considera fora do incentivo fiscal em tela. O crédito passível de registro nos livros fiscais do IPI foi apenas uma forma criada pelo legislador para o ressarcimento mais rápido das contribuições, e seu valor não pode ser confundido com o IPI. Por outro lado, a lei autoriza que se utilize os conceitos da legislação do IPI apenas no que se refere aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96). O fato de ser ressarcido mediante a compensação com créditos de IPI não lhe altera a natureza jurídica, que permanece sendo de contribuição para o PIS e COFINS.

Finalmente, não cabe à autoridade administrativa tentar corrigir eventuais distorções contidas na lei, como é o caso do ressarcimento das contribuições nos casos em que não houve essa incidência na operação anterior por não ser praticada por contribuinte, como nos casos de pessoas físicas e cooperativas, entre outros. Da mesma forma como a lei beneficiou as empresas que adquirem mercadorias de não contribuintes do PIS e PASEP, ao estabelecer um critério uniforme de apuração do crédito a ser ressarcido para todas as situações, igualmente prejudicou aquelas, cujos produtos percorrem várias etapas, sendo oneradas pelas contribuições de forma mais intensa, pela cumulação da incidência tributária, lhes retirando a competitividade, especialmente no mercado internacional, onde a regra é a não exportação de tributos.

Entendo que a lei deva ser aplicada da forma como foi concebida pelo legislador, e que somente a este compete aprimorá-la. Evidentemente, por todas razões expostas, sou da opinião de que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, mesmo que adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, ou que, por outro motivo, essas contribuições não tenham incidido na aquisição dessas mercadorias, os valores correspondentes a essas operações devem compor a base de cálculo do incentivo fiscal em tela, sendo, portanto, incorreta a glosa aplicada pela fiscalização.”

Em face do até aqui exposto, **voto pela negativa de provimento ao apelo interposto pela Fazenda Nacional**, pois o entendimento acima transcrito, friso novamente e por relevante, muito bem reflete meu posicionamento pessoal sobre a matéria em debate.

Energia Elétrica, Combustíveis, Lubrificantes e Gases Industriais

Grd
ay

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

E, quanto ainda a este recurso interposto, entendo que melhor sorte atende a parte do referido apelo e naquilo que diz respeito às supostas possíveis inclusões de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e Gases Industriais para fins de creditamento do IPI. Explico, assim também o fazendo com fundamento nas razões de decidir sustentada pelo Conselheiro Renato Scalco Isquierdo:

"Valores referentes a (...), combustíveis e mercadorias revendidas sem industrialização.

Relativamente aos valores de (...) combustíveis, também não há correções a serem feitas na decisão recorrida. Conforme já referido nesta decisão, a lei que criou o incentivo remeteu expressamente à legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI no que tange ao conceito de matéria-prima. Não se admite, em relação ao IPI o registro do crédito do imposto em relação a essas mercadorias, porquanto não integram, nem entram em contato direto, com o produto final. Além disso, impossível segregar os valores relativos a essas mercadorias que foram utilizados em outras atividades que não o processo produtivo, como, por exemplo, as atividades administrativas da empresa."

Ainda no tocante a impossibilidade de se incluir na base de cálculo do crédito presumido do benefício em debate a energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e Gases Industriais, afirmo minha concordância com as razões de recurso da Fazenda Nacional neste particular, votando pelo provimento do apelo especial da recorrente quanto a este tópico.

E assim procedo lastreado na vasta jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes sobre a matéria, valendo inclusive citar, nesta oportunidade, que no Poder Judiciário tal entendimento também vem sendo decidido nestes moldes e em situações análogas à ora enfrentada, como no caso dos pleitos de energia elétrica. Veja-se, por exemplo, o acórdão que consubstancia decisão a que chegou a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região:

"TRIBUTÁRIO. IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE

Não representa a energia elétrica insumo ou matéria-prima propriamente dito, que se insere no processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada. Sendo assim, incabível aceitar que a eletricidade faça parte do sistema de crédito escritural derivado de insumos desonerados, referentes a produtos onerados na saída, vez que produto industrializado é aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados neste processo."

Insumos aplicados em Produtos NT

Como já por diversas vezes decidido nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, a finalidade da Lei nº 9.363/96 foi a de desonerar as exportações de mercadorias nacionais e, como consequência, melhorar o balanço de pagamentos. Aliás, tal entendimento está em linha com o que doutrinariamente defendido por José Erinaldo Dantas Filho, "O espírito do citado diploma legal foi o de incentivar a exportação de produtos nacionais, tentando diminuir o chamado 'custo Brasil' para

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

os produtos pátrios, de maneira que sejam 'exportados tributos para o exterior'. O legislador federal visualizou a extrema necessidade de desonerar a exagerada carga tributária para os produtos exportados, bem como visou a combater o acentuado déficit da balança comercial de nosso País, assim gerando mais empregos e maior arrecadação.”.

Creio, ainda, abrindo aqui parênteses a bem ilustrar o debate, que do exame do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que trata dos conceitos de industrialização (transformação; beneficiamento; montagem; acondicionamento; e renovação e recondicionamento), entendendo possível afirmar que as “mercadorias” exportadas pela recorrente, são sim objeto ou resultante de um processo produtivo, mesmo que classificados como NT.

Neste sentido, vale citar trechos de artigo de Júlio M. de Oliveira, intitulado “A Constituição, A Lei e o Regulamento do IPI – Hipóteses de Conflito”³:

“(…)

Ao nosso ver, o objeto do imposto não consiste meramente no ato de produzir acima delineado, pelo contrário, a materialidade da hipótese de incidência reside no resultado final deste ato – o produto.

Assim não fosse, estaríamos diante de um imposto sobre industrialização e não sobre o produto industrializado. Neste sentido, cabe lembrar as sempre lúcidas considerações do mestre Geraldo Ataliba, verbis:

“... Pela sua utilização (desse conjunto de componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante do IPI, mas de tributo diverso.”⁸

Porém, esgotar-se na existência de produtos industrializados a materialidade da hipótese de incidência do IPI, em outras palavras, o mero surgimento de um produto industrializado é suficiente para caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto?

Quer nos parecer que não. (...).”

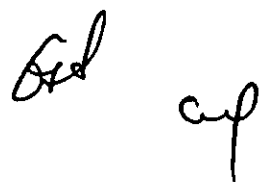
Feitas essas considerações, é possível afirmar que as “mercadorias” exportadas pela contribuinte são sim “produtos industrializados”, mesmo que parte deles não tributados. Mas, a meu entender, não é essa a questão que se encontra em debate.

E a propósito da discussão travada nestes autos, necessária se faz reafirmar que o benefício do crédito presumido está expressamente direcionado à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

O artigo de lei é abrangente, portanto, daí não ser possível restringir o debate entre a distinção entre “produto industrializado não tributado” e “produto industrializado tributado”, pois tanto um como outro são “mercadorias”⁴ e, conseqüentemente, abrangidos pela Lei nº 9.363/96.

Aliás, o crédito presumido em análise tem por objetivo o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, no caso o PIS e a COFINS, não importando se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída final.

Dessa forma, nego provimento ao recurso para manter a declaração do direito da recorrente ao crédito presumido dos produtos fabricados e exportados que não sejam tributados pelo IPI (NT).



Atualização Monetária

Entendo, por derradeiro e quanto a outra parte do recurso da recorrente, 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.

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 matéria⁹, 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 indêbitos 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 indêbitos 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

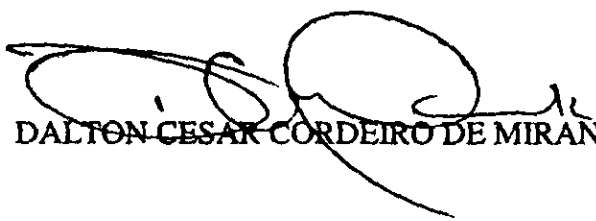
⁹ "Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários", RT 33-59.

Processo nº : 13805.007276/97-38
Acórdão nº : CSRF/02-02.268

incidência dos mesmos, segundo o § único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria "*a partir do trânsito em, julgado da decisão definitiva*" que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso especial da Fazenda Nacional, para tão somente reconhecer como indevido o creditamento de IPI referente às aquisições de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e gases industriais.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2006.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

GD