



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RD 1 201.0.400
C	EM. 15 de 08 de 2000
C	Procurador Rep. da Faz. Nacional

Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627
Sessão : 24 de fevereiro de 2000
Recurso : 112.321
Recorrente : CARGILL CACAU LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

2º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 21 / 12 / 2000
C	Rubrica

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – OUTROS INSUMOS - Aquisições de outros insumos que não sejam matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não tenham sido adquiridas no mercado interno, ou não reste nos autos comprovação de que integraram o processo produtivo devem ser excluídas dos cálculos do crédito presumido em obediência aos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96.

CORREÇÃO MONETÁRIA – O instituto da correção monetária em relação a tributos e contribuições deixou de existir a partir de 01.01.95, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.981/95, quando os mesmos deixaram de ser apurados em UFIR e passaram a ser apurados em reais.

TAXA SELIC – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. **Recurso parcialmente provido.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

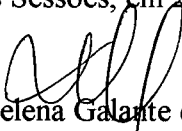
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

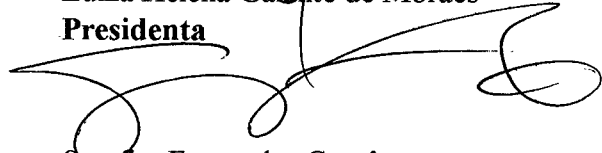
Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CARGILL CACAU LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos: I) em dar provimento ao recurso para admitir a inclusão das aquisições de cooperativas e pessoas físicas.** Vencido o Conselheiro Jorge Freire que apresentou declaração de voto; e **II) em dar provimento ao recurso quanto à Taxa SELIC.** Vencidos os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa (Relator), Jorge Freire e Luiza Helena Galante de Moraes que apresentou Declaração de Voto. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Ricardo Mariz de Oliveira. Ausente o Conselheiro Geber Moreira.

Sala das Sessões, em 24 de fevereiro de 2000


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Serafim Fernandes Corrêa
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valdemar Ludvig, Ana Neyle Olímpio Holanda, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.
cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627
Recurso : 112.321
Recorrente : CARGILL CACAU LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte solicitou Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Portaria nº 38/97, referente ao ano de 1996.

Em seguida, foi o processo baixado em diligência.

A Informação Fiscal de fls. 96, que relata a diligência, concluiu favoravelmente, em parte, ao pedido da contribuinte. Propôs a exclusão das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridas de pessoas físicas e cooperativas e de outros insumos (energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, água, lenha, insumos importados e IPI nas aquisições).

A DRF em Ilhéus - BA seguiu o entendimento da Fiscalização e reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da contribuinte, negando, por outro lado, correção monetária e Taxa SELIC.

O ressarcimento parcial foi efetivado através de Compensações de fls. 104, 108, 112 e 119, com as ressalvas da decisão.

De tal decisão, houve recurso à DRJ em Salvador - BA, questionando as exclusões. Pediu, ainda, que o crédito fosse acrescido da Taxa SELIC.

A DRJ em Salvador - BA considerou a solicitação improcedente.

De tal decisão, a contribuinte recorreu ao Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERAFIM FERNANDES CORRÊA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Do exame do processo, verifica-se que o litígio, objeto do presente recurso, abrange quatro itens: a) exclusão de aquisições de pessoas físicas e de cooperativas; b) exclusão de outros insumos; c) correção monetária; e d) Taxa SELIC.

A seguir, abordo item a item.

EXCLUSÃO DE AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

Sobre o assunto, tenho opinião formada, já manifestada em outros julgados e que, nesta oportunidade, reitero.

Adoto para o presente caso as mesmas razões expostas quando do julgamento do Recurso nº 107.591, Processo nº 10930.000570/97-31, a seguir transcritas:

“Como se sabe COFINS e PIS são contribuições que incidem em cascata e oneram as nossas exportações. O objetivo da lei é exatamente desonerar as exportações das Contribuições COFINS e PIS ocorridas durante toda a cadeia produtiva. Outra não foi a razão pela qual a lei estabeleceu o percentual de 5,37% quando a soma das duas alíquotas, à época da Medida Provisória que primeiro institui o benefício, era igual a 2,65% (2% de COFINS e 0,65% de PIS). Ou seja, esse percentual é presumido e não se refere a última aquisição mas às diversas aquisições durante todo o processo.

Tanto é assim que o artigo da Lei nº 9.363/96 previu:

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



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

Como se vê da leitura, o texto legal trata de valor total e sendo valor total não há o que discutir: estão abrangidas todas as aquisições, sem qualquer exclusão.

E nem se alegue a Instrução Normativa nº 23/97 que estabeleceu tal regra porque as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto legal estabelecendo exclusões que dele não constam, em virtude do que estabelece o artigo 100 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66 a seguir transcrito:

“Art. 100 – São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo Único – A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

Pela transcrição fica claro que os atos normativos, aí incluídas as Instruções Normativas, expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis. Como normas complementares que são, elas não podem modificar o texto legal que complementam. A lei é o limite. A Instrução Normativa não pode ir além da lei. Se, como no presente caso, a lei estabelece que a base de cálculo é o valor total, não pode a Instrução Normativa criar exclusões, fazendo com que o valor passe a ser parcial. Somente através de outra Lei, ou Medida Provisória, que tem efeito equivalente, tais exclusões poderiam ser criadas.

Outro não é o entendimento de Maria de Fátima Tourinho em **“COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL”**, Editora Forense, 2ª edição, página 207, ao comentar o art. 100, parágrafo único do CTN (Lei nº 5.172/66), a seguir transcrito:



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

“Quanto às normas enumeradas neste artigo, também integram o conceito de legislação tributária e obrigam nos limites de sua eficácia. Não podem transpor os limites dos atos que complementam, para ingressar na área de atribuição não outorgada aos órgãos de que elas emanam.

.....
“Não se confundem normas complementares com leis complementares.

.....
“Diz-se que são complementares porque se destinam a complementar as leis , os tratados, e as convenções internacionais e decretos. Não podem inovar ou modificar o texto da norma que complementa.”

Registre-se, ainda, que, nos moldes em que está redigido o art. 2º da Lei nº 9.363/96, o cálculo será feito tendo como ponto de partida a soma de **todas** as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que integrem o processo produtivo sobre a qual será aplicado o percentual decorrente da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. Isto significa dizer que até mesmo as aquisições que não se destinam à exportação integrarão o ponto de partida para encontrar a base de cálculo, de vez que a exclusão das mesmas se dará pela relação percentual.

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente em relação à inclusão das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nas quais não houve incidência de COFINS e PIS na última aquisição (caso das aquisições de pessoas físicas e cooperativas) no cálculo do benefício previsto na Lei nº 9.363/96.

EXCLUSÃO DE OUTROS INSUMOS

Nos cálculos originais, a recorrente considerou outros insumos como energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, água, lenha, insumos importados e IPI nas aquisições.

A Fiscalização, na diligência, excluiu tais valores. Tal exclusão foi mantida, quer pela DRF em Ilhéus - BA, quer pela DRJ em Salvador - BA.

Para o exame da matéria cabe, inicialmente, transcrever os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, a seguir:

“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, com o



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.” (grifei)

Da leitura do artigo 1º, destaque-se: “as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo”. E do art. 2º: “a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior.”

Resulta evidente, a meu ver, que serão computadas as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo.

Sendo assim, são três as condições, cumulativas: a) aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; b) no mercado interno; e c) utilizadas no processo produtivo.

No presente caso, as exclusões foram feitas corretamente, seja porque não se tratam de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, seja porque não foram adquiridos no mercado interno ou, ainda, porque não resta demonstrado no processo que integraram o processo produtivo.

E da mesma forma que dei provimento em relação às aquisições das pessoas físicas e cooperativas por não existir no artigo transcrito tal exclusão, nego provimento relativamente aos outros insumos, posto que não há previsão legal para a pretendida inclusão.



Processo : 10508.000203/97-18

Acórdão : 201-73.627

CORREÇÃO MONETÁRIA

Durante muitos anos o Brasil conviveu com a figura da correção monetária. Criada inicialmente para proteger a moeda da inflação, transformou-se, com o passar dos anos, no principal fator realimentador da mesma. Com isso, ocorreu a indexação indiscriminada da nossa economia.

Nos meados de 1994, através do Plano Real, foram implantadas medidas objetivando o combate à inflação e a principal delas foi a eliminação da indexação.

Os tributos e contribuições eram indexados à UFIR mas, a partir de 01.01.95, nos termos da Lei nº 8.981/95, isso acabou e, daí em diante, passaram a ser apurados em reais.

A respeito, cabe a transcrição dos artigos 5º e 6º da citada Lei:

“Art. 5º Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores ocorrerem até 31 de dezembro de 1994, inclusive os que foram objeto de parcelamento, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para Real com base no valor desta fixado para o trimestre do pagamento.
Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica também às contribuições sociais arrecadadas pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), relativas a períodos de competência anteriores a 1º de janeiro de 1995.
Art. 6º Os tributos e contribuições sociais, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, serão apurados em Reais.”

Como se vê, 01.01.95 marca o fim da correção monetária, de vez que os débitos em UFIR, fatos geradores até 31.12.94, foram reconvertidos em reais e os fatos geradores, a partir de 01.01.95, passaram a ser apurados em reais.

Dessa forma, não há que se falar em correção monetária.

TAXA SELIC

A recorrente pleiteia que o ressarcimento seja acrescido da Taxa SELIC, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

Para bem apreciar a matéria, cabe transcrever o artigo e o parágrafo citados, *in verbis*:



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

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

Parágrafo 4º - A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.” (os grifos não são do original)

Do transcrito, verifica-se que a previsão legal somente trata de compensação ou restituição de pagamento indevido ou a maior. A hipótese deste processo não é a prevista na lei, pois trata de ressarcimento de crédito presumido.

Sendo assim, em relação a este item, nego provimento ao recurso.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, unicamente, para admitir a inclusão das aquisições de cooperativas e pessoas físicas na base de cálculo do crédito presumido, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, e negando em relação à Taxa SELIC.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 24 de fevereiro de 2000

SERAFIM FERNANDES CORRÊA



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

A seguir transcrevo minhas razões, onde sou voto vencido nesta Primeira Câmara, em relação à questão de que se as aquisições feitas pelo produtor exportador no último elo da cadeia produtiva devem ser necessariamente, ou não, objeto da incidência dos tributos que visa a Lei ressarcir ao exportador (PIS e COFINS).

A Lei 9.363, de 13/12/96, assim dispõe em seus artigos 1º e 2º:

"Art. 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, com o 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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

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

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 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



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

....." (grifei).

Trata-se, portanto, o chamado crédito presumido de IPI, de um benefício fiscal, com conseqüente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente a Lei instituidora.

Da referida norma depreende-se que o objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, atendendo a dois objetivos de política econômica, mediante o ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo. Para tanto utilizou-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

Para a instituição do benefício fiscal em debate poderia o legislador ter se valido de inúmeras alternativas, mas entendeu que o favor fiscal fosse dado mediante o ressarcimento da COFINS e do PIS embutidos nos insumos que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Com efeito, a meu sentir, só haverá o ressarcimento das mencionadas contribuições sociais quando elas incidirem nos insumos adquiridos pela empresa produtora exportadora, não havendo que se falar em incidência em cascata e em crédito presumido independentemente de haver ou não incidência das contribuições a serem ressarcidas. E, se o legislador escolheu o termo **incidência**, não foi à toa. Atrás dele vem toda uma ciência jurídica.

E, como bem lembra Paulo de Barros Carvalho em sua obra *Curso de Direito Tributário* (Ed. Saraiva, 6ª ed., 1993), "*Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva*". Adiante, na mesma obra, averba o referido mestre que "*À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação*". E, naquilo que por hora nos interessa, arremata que "*Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito*

J



Processo : 10508.000203/97-18

Acórdão : 201-73.627

positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico”.

Assim, ao intérprete cabe analisar a norma sob o ângulo da ciência do direito. Ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, ensina o antes citado doutrinador, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito. Portanto, a linguagem e termos jurídicos colocados em uma norma devem ser perqueridos sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações, enfrente, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo “*incidência*” disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker¹ afirma: “*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 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.*”

E a norma, como sobredito, tratando de renúncia fiscal, deve ser interpretada restritivamente. Se seu art. 1º, supratranscrito, estatui que a empresa fará jus ao crédito presumido do IPI, **com o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo**, não há como alargar tal entendimento sob o fundamento da incidência em cascata.

Dessarte, divirjo do entendimento² que mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição é cabido o creditamento sob o fundamento de tais contribuições incidirem em cascata, onerando as fases anteriores da cadeia de comercialização, uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica, ou mesmo, como entende a recorrente, na presunção de sua incidência. A meu ver, a questão é identificar a incidência das contribuições nas aquisições dos insumos, e por isso foi usada a expressão incidência, e não desconsiderar a linguagem jurídica definidora do termo.

¹ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

² Nesse sentido Acórdãos 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

J



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter utilizado-se de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker³, *"na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha"*. (grifei)

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano⁴, ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

"402 – III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos".

Assim, não há que se perquerir da intenção do legislador, mormente analisando a exposição de motivos de determinada norma jurídica que institui benefício fiscal, com conseqüente renúncia de rendas públicas. A boa hermenêutica, calcada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita. E o texto da lei não permite que se chegue a qualquer conclusão no sentido de que se buscou a desoneração em cascata da COFINS e do PIS, ou que a alíquota de 5,37% desconsidera o número real de recolhimentos desses tributos realizados e, até mesmo, se eles efetivaram-se nas operações anteriores. Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o

³ op. cit, p. 133.

⁴ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12^a, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

ressarcimento das contribuições COFINS e PIS ***"INCIDENTES SOBRE AS RESPECTIVAS AQUISIÇÕES, NO MERCADO INTERNO, DE...."***.

Ora, entender que também faz jus ao benefício do ressarcimento das citadas contribuições, mesmo que elas não tenham incidido sobre os insumos adquiridos para utilização no processo produtivo, uma vez que incidiram em etapas anteriores ao longo do processo produtivo, é, estreme de dúvidas, uma interpretação liberal, não permitida, como visto, nas hipóteses de renúncia fiscal.

Isto posto, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da COFINS e do PIS, quando tais tributos nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo). Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto à glosa das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas uma vez não haver incidência de PIS/COFINS em tais operações, devendo, portanto, tais aquisições serem desconsideradas para efeito de cálculo do favor fiscal.

Sala das sessões, em 24 de fevereiro de 2000

JORGE FREIRE



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

**VOTO DA CONSELHEIRA LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES,
VENCEDORA QUANTO À TAXA SELIC**

A incidência da Taxa SELIC sobre restituição e compensação foi estabelecida pela Lei nº 9.250/95, art. 39, parágrafo 4º, a seguir transcrito :

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

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.”

Posteriormente , em 29.01.97, foi editado o Decreto nº 2.138/97 do seguinte teor:

“DECRETO Nº 2.138, DE 29 DE JANEIRO DE 1997

Dispõe sobre a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, a ser efetuada pela Secretaria da Receita Federal.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996,

DECRETA:

Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto.

Art. 2º O sujeito passivo, que pleitear a restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, pode requerer que a Secretaria da Receita Federal efetue a compensação do valor do seu crédito com débito de sua responsabilidade.

Art. 3º A Secretaria da Receita Federal, ao reconhecer o direito de crédito do sujeito passivo para restituição ou ressarcimento de tributo ou contribuição, mediante exames fiscais para cada caso, se verificar a existência de débito do requerente, compensará os dois valores.

Parágrafo único. Na compensação será observado o seguinte:

- a) o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição respectiva;
- b) o montante utilizado para a quitação de débitos será creditado à conta do tributo ou da contribuição devida.

Art. 4º Quando o montante da restituição ou do ressarcimento for superior ao do débito, a Secretaria da Receita Federal efetuará o pagamento da diferença ao sujeito passivo.

Parágrafo único. Caso a quantia a ser restituída ou ressarcida seja inferior aos valores dos débitos, o correspondente crédito tributário é extinto no montante equivalente à compensação, cabendo à Secretaria da Receita Federal adotar as providências cabíveis para a cobrança do saldo remanescente.

Art. 5º A unidade da SRF que efetuar a compensação observará o seguinte:

I - certificará:

- a) no processo de restituição ou ressarcimento, qual o valor utilizado na quitação de débitos e, se for o caso, o valor do saldo a ser restituído ou ressarcido;

- b) no processo de cobrança, qual o montante do crédito tributário extinto pela compensação e, sendo o caso, o valor do saldo remanescente do débito;

II - emitirá documento comprobatório de compensação, que indicará todos os dados relativos ao sujeito passivo e aos tributos e contribuições objeto da compensação necessários para o registro do crédito e do débito de que trata o parágrafo único do artigo 3º;



Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

III - expedirá ordem bancária, na hipótese de saldo a restituir ou ressarcir, ou aviso de cobrança, no caso de saldo do débito;

IV - efetuará os ajustes necessários nos dados e informações dos controles internos do contribuinte.

Art. 6º A compensação poderá ser efetuada de ofício, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, sempre que a Secretaria da Receita Federal verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração.

§ 1º A compensação de ofício será precedida de notificação ao sujeito passivo para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de quinze dias, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

§ 2º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, a Unidade da Secretaria da Receita Federal efetuará a compensação, com observância do procedimento estabelecido no art. 5º.

§ 3º No caso de discordância do sujeito passivo, a Unidade da Secretaria da Receita Federal reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.

Art. 7º O Secretário da Receita Federal baixará as normas necessárias à execução deste Decreto.

Art. 8º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 29 de janeiro de 1997; 176º da Independência e 109º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Pedro Malan"

Como se vê da leitura do transcrito Decreto o tratamento dado à restituição é o mesmo dado ao ressarcimento, razão pela qual tornou-se inquestionável que se a Taxa SELIC incide sobre restituição ou compensação, e através de Decreto ficou estabelecido o mesmo tratamento para a compensação de valores decorrentes de restituição ou ressarcimento, igualmente a referida Taxa incidirá sobre ressarcimento.

Acresça-se a isso que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao aprovar, à unanimidade, o voto do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no Processo nº 10825.000730/93-33, Recurso RD/201-0.285, Acórdão CSRF/02-0.708, formalizado em 04.06.98, reconheceu que o ressarcimento é espécie do gênero restituição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10508.000203/97-18
Acórdão : 201-73.627

Por todo o exposto, dou provimento ao pedido da Taxa SELIC, a partir de 1º de janeiro de 1996, não podendo ser cumulada com qualquer índice de correção.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 24 de fevereiro de 2000


LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES