



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 26 / 06 / 2002
Rubrica

392

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276
Sessão : 20 de março de 2001
Recurso : 110.145
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA TRÊS FRONTEIRAS LTDA.
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

2°	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RD/2001/110.145
C	EM. de 04 de 2002
	Procurador Esp. da Faz. Nacional

IPI – LEI Nº 9.363/96 – CRÉDITO PRESUMIDO – EXPORTAÇÃO -
1) 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 materiais 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 SRF 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 às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF 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 SRF 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. 2) **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – ENERGIA ELÉTRICA** - A energia elétrica, embora não integre o produto final, é produto intermediário consumido durante a produção e indispensável à mesma. Sendo assim deve integrar a base de cálculo a que se refere o 2º da Lei nº 9.363/96. 3) **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 de restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: COOPERATIVA AGROPECUÁRIA TRÊS FRONTEIRAS LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos dos**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

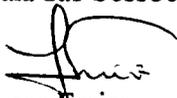
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93

Acórdão : 201-74.276

votos dos Relatores. Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que apresentou declaração de voto, no que se refere a inclusão na base de cálculo das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, e, no concernente à inclusão na base de cálculo das aquisições de energia elétrica, foram vencidos os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa (Relator), Jorge Freire e José Roberto Vieira. Designado o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto para redigir o acórdão na parte relativa à energia elétrica; e II) **por unanimidade de votos, em dar provimento quanto à Taxa SELIC.**

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001


Jorge Freire

Presidente


Serafim Fernandes Corrêa

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Gilberto Cassuli, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.

cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276
Recurso : 110.145
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA TRÊS FRONTEIRAS LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte solicitou Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, em relação ao período de apuração de 1995.

Em seguida, foi o processo baixado em diligência.

A Informação Fiscal de fls. 245/248, que relata a diligência, concluiu favoravelmente, em parte, ao pedido da contribuinte. Propôs a exclusão de aquisições de não contribuintes de PIS e de COFINS, pessoas físicas e cooperativas e energia elétrica.

A DRF em Foz do Iguaçu – PR seguiu exatamente o entendimento da Fiscalização e reconheceu, parcialmente, o direito creditório em favor da contribuinte.

De tal decisão, houve recurso à DRJ em Foz do Iguaçu – PR, questionando a exclusão das aquisições de pessoas físicas e cooperativas e energia elétrica. Pediu, ainda, o acréscimo da Taxa SELIC.

A DRJ em Foz do Iguaçu - PR manteve o indeferimento.

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

É o relatório.



Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERAFIM FERNANDES CORRÊA, VENCIDO
QUANTO AO ITEM ENERGIA ELÉTRICA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Do exame do processo, verifica-se que o litígio, objeto do presente recurso, abrange três itens: a) exclusão de aquisições de não contribuintes de PIS e de COFINS (cooperativas e pessoas físicas); b) exclusão de energia elétrica e derivados de petróleo; e c) 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 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 instituiu 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.”

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;

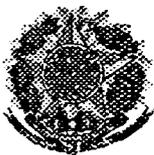
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, 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 acima, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

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 Ribeiro 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:

"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 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, nos quais não houve incidência de COFINS nem de PIS na última aquisição (caso das aquisições de pessoas físicas e cooperativas), no cálculo do benefício previsto na Lei nº 9.363/96.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10945.008245/97-93

Acórdão : 201-74.276

EXCLUSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E DERIVADOS DE PETRÓLEO

Sobre tal exclusão, cabe inicialmente transcrever o art. 2º da Lei nº 9.363/96, *in verbis*:

“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.”

Como se vê pela transcrição acima, o referido artigo trata de “aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem”. Ora, energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e gases industriais não são matérias-primas, não são produtos intermediários, muito menos materiais de embalagem. Não estão contemplados pela lei.

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

TAXA SELIC

Quanto à aplicação da Taxa SELIC, esta Câmara firmou o entendimento de que deve ser a mesma deferida desde o protocolo do pedido.

Sobre o assunto, entendo, inicialmente, ser oportuno transcrever o voto da ilustre Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes no Processo nº 13805.008515/96-31, Recurso nº 111.047, Acórdão nº 201-73.147, a seguir:

“A incidência da Taxa SELIC sobre restituição e compensação foi estabelecida pela Lei nº 9.250/95, art. 39, § 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 subsequentes.”

§ 1º (VETADO)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

§ 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 29.11.97, foi editado o Decreto nº 2.138/97, do seguinte teor:

“DECRETO Nº 2.138, DE 29 DE JANEIRO DE 1997

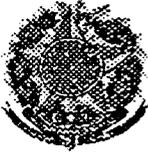
Dispõe sobre a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, a ser efetuada pela Secretaria da Receita Federal.

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

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;

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

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.

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.”

Igualmente, transcrevo o voto do ilustre Conselheiro Jorge Freire, sobre o assunto, no Processo nº 13808.002368/97-00, Recurso nº 114.964, como segue:

“(VENCIDO EM RELAÇÃO ÀS AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM, QUANDO NÃO HOUVER INCIDÊNCIA DE COFINS E NEM DE PIS NA ÚLTIMA AQUISIÇÃO)

Sem reparos a decisão recorrida, no que tange aos insumos em estoque em 31/12/1996, por óbvio que seus valores não devem ser computados no cálculo do benefício, pois o benefício é para a exportação. Assim, se há insumo em estoque ao final do período, resta hialino que tais insumos não foram absorvidos pelos produtos exportados, de sorte que não dão margem a serem incluídos no cômputo do benefício.

Quanto à questão da glosa dos valores dos insumos adquiridos de produtores rurais e cooperativas, minha posição já é conhecida desta Câmara, no



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

sentido de que é descabido o aproveitamento de insumos, quando da compra destes não houver incidência dos tributos que visa a lei ressarcir. E nesse sentido sempre manifestei-me. Mas passo a analisar a questão.

A Lei nº 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

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

.....” (grifei).

Trata-se, portanto, o 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 COFINS e da Contribuição ao PIS 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 da Contribuição ao PIS embutidos nos insumos que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Com efeito, 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 normativa, 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

“Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito 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 indole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações, enfrento, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter utilizado-se de processo de interpretação extensivo. 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 Maximiliano, 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, no caso vertente, 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 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 da Contribuição ao 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o ressarcimento da **COFINS e da Contribuição ao 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, como *in casu*.

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 da Contribuição ao 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).

Quanto à aplicação da Taxa SELIC desde o protocolo do pedido, é de ser a mesma deferida, conforme entendimento já firmado por esta Câmara.

Inicialmente, debatia com meus ilustres pares nesta Câmara quanto à aplicação da referida Taxa SELIC, posto que em tal taxa está embutido juros remuneratórios. Também havia a posição adotada pelo eminente Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa de que a partir de 01/01/996 a legislação teria desindexado a economia como um todo, desta forma, não permitindo a atualização de tributos. No entanto, minha divergência com o referido ilustre Conselheiro é no sentido de que pode ter havido desindexação da economia, mas não fim da inflação, a qual, uma vez existindo, retira o poder de compra da moeda. Em síntese, entendo que, havendo inflação, esta deve ser reposta nos casos de ressarcimento de incentivo fiscal, como definiu a CSRF, e mesmo o Parecer AGU nº 01/96. A questão é qual índice a ser aplicado após a extinção da UFIR, de molde a assegurar o real valor de compra da moeda.

Sem embargo, a jurisprudência do STJ é farta no sentido de que a Taxa SELIC traz embutida em si não só índice de reposição da perda do valor da moeda, como também juros. É aí minha divergência quanto à aplicação da Taxa SELIC, já que entendo não ser legítimo o pagamento de juros pela moeda



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : **10945.008245/97-93**

Acórdão : **201-74.276**

nos ressarcimentos decorrentes de créditos incentivados, onde há renúncia fiscal pela Fazenda Pública.

No entanto, embora mais recentemente a Segunda Turma do STJ venha pugnando, inclusive, pela inconstitucionalidade da Taxa SELIC sob o fundamento de que para que ela pudesse ser albergada para fins tributários haveria imperiosa necessidade de lei estabelecendo os critérios para sua exteriorização, essa é a taxa que vem sendo aplicada em repetições de indébito, entendendo nela estarem embutidos tanto a correção monetária como os juros moratórios, estes aplicados em créditos repetíveis, que, registre-se, não se identificam, em sua natureza jurídica, com créditos ressarcíveis. Assim, fica negada a aplicação cumulada da Taxa SELIC com correção monetária.

Porém, à míngua de permissão legal para utilização de outro índice de correção monetária, venho, desde a votação dos Recursos nºs 114.029, da lavra do eminente Conselheiro Antônio Mário de Abreu Pinto, e 106.200, por mim relatado, acatando o entendimento majoritário desta Câmara de que os créditos a serem ressarcidos devem ser atualizados monetariamente de acordo com o atado ato administrativo da SRF. Todavia, como dantes colocado, mantenho meu entendimento pessoal de que é descabida a aplicação de juros moratórios em ressarcimento de créditos incentivados.

Ex positis, DOU PROVIMENTO AO RECURSO PARA O FIM ÚNICO DE QUE AO VALOR A SER RESSARCIDO, CONFORME DEMONSTRATIVO DE FLS. 335, SEJA APLICADA A TAXA SELIC DESDE 10/06/1997 (DATA DO PROTOCOLO DO PEDIDO).

É assim que voto.”

Após a transcrição dos dois votos, manifesto o meu entendimento sobre a matéria.

De início, reafirmo a minha convicção de que, nos termos dos artigos 5º e 6º da Lei nº 8.981/95, a partir de 1º de janeiro de 1995, deixou de existir a correção monetária em nosso País.

Permitam-me transcrever as interessantes considerações históricas extraídas do site da SRF (receita.fazenda.gov.br) sobre a origem e a evolução da correção monetária, a seguir:

“Origem da Correção Monetária



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

Desvalorização acelerada da moeda, dificuldade para obtenção de empréstimos públicos, especialmente os de longo prazo, e necessidade de alongamento de prazo para pagamento de dívida pública mobiliária são fatores que podem contribuir para que um país venha a introduzir no seu ordenamento jurídico a correção monetária.

Objetivando alongar prazo de pagamento da dívida pública mobiliária e ao mesmo tempo garantir aos investidores indexação dos valores por eles emprestados, foi autorizado o Poder Executivo Federal, pela Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, a emitir Obrigações do Tesouro Nacional até o limite de títulos em circulação de setecentos bilhões de cruzeiros, observadas, entre outras condições, vencimento entre 3 e 20 anos e juros mínimos de 6% ao ano, calculados sobre o valor nominal atualizado, periodicamente, em função das variações do poder aquisitivo da moeda nacional (art. 1º, § 1º).

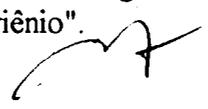
Nascia, assim, a correção monetária no Brasil.

Mas, para que não ficassem desequilibrados os dois lados da balança, num dos pratos as dívidas da União e no outro seus créditos tributários, revelou-se conveniente estender a correção monetária aos tributos pagos após vencidos os prazos fixados em lei.

A correção monetária só alcançou, inicialmente, a dívida pública mobiliária (Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional) e, quanto a tributos, passou a ser (a) obrigatória sua incidência sobre o valor original dos bens do ativo imobilizado das pessoas jurídicas; (b) permitida sobre o custo de aquisição de imóvel, na venda por pessoa física (Lei nº 4.357, de 1964, art. 3º); e (c) obrigatória sobre débitos fiscais decorrentes de não-recolhimento na data de vencimento, inclusive contribuições previdenciárias, adicionais ou penalidades, que não fossem efetivamente liquidados no trimestre civil em que deveriam ter sido pagos (Lei nº 4.357, de 1964, arts. 7º e 8º).

Evolução da Correção Monetária

A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, prescreveu, em seu art. 3º, que, a partir do exercício financeiro de 1965, os valores expressos em cruzeiros, na legislação do Imposto de Renda, "serão atualizados anualmente em função de coeficientes de correção monetária estabelecida pelo Conselho Nacional de Economia, desde que os índices gerais de preços se elevem acima de 10% ao ano ou de 15% em um triênio".





MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

Por sua vez, a Lei nº 4.380, de 21 de agosto de 1965, permitiu, em seu art. 5º, a incidência de correção monetária nas prestações e nas dívidas provenientes de contratos de vendas ou construção de habitações ou de empréstimo para aquisição ou construção de habitações.

Logo a seguir, a Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, estatuiu, no seu art. 1º, § 3º, que, "A partir do exercício financeiro de 1967, os limites das classes de renda líquida de que trata este artigo serão atualizados, anualmente, em função de coeficiente de correção monetária estabelecidos pelo Conselho Nacional de Economia, na conformidade da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964". No seu art. 2º, determinou que "As importâncias expressas na legislação do Imposto de Renda, em função do mínimo de isenção estabelecido para a tributação da renda líquida percebida pelas pessoas físicas, serão atualizadas, anualmente, de acordo com o disposto no art. 1º, aplicando-se aos demais casos a norma estabelecida no art. 3º da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964".

O Decreto-Lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, facultou ao Ministro de Estado da Fazenda atualizar monetariamente os valores expressos em cruzeiros na legislação tributária (art. 29).

Nos anos que se seguiram, a correção monetária foi-se estendendo paulatinamente aos diversos setores da economia, abrangendo quase todos os ramos de atividade e atos negociais e contratuais que envolvessem dívida, de tal maneira que o pagamento de valor, a prazo, ou após o vencimento, sem o respectivo reajuste monetário, poderia representar enriquecimento sem causa do devedor, em prejuízo do credor.

Nesse contexto de indexação quase plena da economia, o Poder Judiciário passou a acolher ações em que se pedia correção monetária, como, por exemplo, em caso de indenização por desapropriação e restituição de tributo pago a maior ou indevido.

Em face de tal realidade, em 1981, a Lei nº 6.899 determinou a incidência de correção monetária sobre qualquer débito resultante de decisão judicial, inclusive sobre custas e honorários advocatícios.

Nessa trajetória da correção monetária na legislação brasileira, são registrados alguns intervalos sem sua aplicação, como por exemplo os verificados na vigência do Plano Cruzado em 1986, Plano Bresser em 1987, Plano Verão em 1989 e Plano Collor em 1990.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

A partir do Plano Real, em 1994, foram criadas as condições necessárias à desindexação da economia, em virtude da estabilidade da moeda e de inflação baixa, em níveis declinantes, permitindo que tanto os títulos da dívida mobiliária interna da União quanto os valores previstos na legislação tributária federal, inclusive créditos tributários recebidos com atraso, deixassem de ser corrigidos monetariamente.

É possível verificar que ao longo do tempo, desde o início (1964) até o presente momento, tem havido coerência nas regras de aplicação, ou não, de correção monetária. Incidia a correção sobre os débitos da fazenda pública federal, oriundos das denominadas ORTN, bem assim sobre seus créditos tributários recolhidos após o vencimento do prazo para pagamento. Havia correspondência de indexação nas duas pontas: dívida pública mobiliária e créditos tributários da União, todos eram atualizados monetariamente.

Hoje, está totalmente extinta a correção monetária de todos os débitos de tributos federais pagos com atraso (art. 30 da Lei nº 9.243, de 26 de dezembro de 1995), e da Dívida Pública Mobiliária Federal interna, representada pelas Letras Financeiras do Tesouro - LFT (Decreto nº 3.540, de 11 de julho de 2000, art. 2º, que regulamenta a Medida Provisória nº 1.974-81, de 29 de junho de 2000, e a Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998). Nos dois casos (dívidas e haveres da União) há apenas acréscimo de juros, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos públicos federais. Verifica-se, portanto, que continua a existir igualdade de tratamento quanto aos créditos tributários da União pagos fora do prazo e às suas dívidas mobiliárias internas. Não há previsão legal de correção monetária, e assim nenhum deles pode ser atingido por indexação.

Imposto de Renda das Pessoas Físicas a partir de 1º de janeiro de 1989

A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, previu a correção monetária de valores de dedução, tabela e montante do Imposto de Renda das pessoas físicas, calculada aos mesmos índices aprovados para reajustar as Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1989.

Por sua vez, a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, instituiu a Unidade Fiscal de Referência - UFIR, como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos e de valores expressos em cruzeiros na legislação tributária federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

A referida lei determinou a conversão dos valores expressos em cruzeiros em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR, pelo valor desta no mês do pagamento ou no mês em que tiverem sido consideradas na base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto de Renda na Fonte. Com isso, não só o imposto apurado, mas também os valores em moeda corrente, considerados na apuração da base de cálculo do imposto, passaram a ter reajuste monetário automático a cada mês. Portanto, dispensou-se a edição periódica de lei para corrigir valores que compõem a base de cálculo, integram a tabela progressiva ou referentes ao montante do imposto a ser pago ou restituído.

Esse regime de correção monetária automática, com os valores da legislação tributária federal fixados em UFIR, perdurou até 31 de dezembro de 1994, ano de início de implantação do Plano Real.

No que refere à tributação das pessoas jurídicas, em 1º de janeiro de 1996 foi extinta, definitivamente, a correção monetária de suas demonstrações financeiras. Também foram desindexados na mesma data todos os valores constantes da legislação tributária federal (arts. 4º e 30 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995).

Verifica-se, portanto, que, no tocante aos tributos federais, a desindexação foi e continua sendo total. Todos os valores previstos na legislação tributária federal são expressos em reais e não podem sofrer incidência de correção monetária por falta de previsão legal.”

Concordo com o ilustre Conselheiro Jorge Freire de que a inflação continua existindo. Isto é verdade. No entanto, a correção monetária, que foi uma invenção Brasileira, deixou de existir.

Entrando na questão da Taxa SELIC propriamente dita, cabe, inicialmente, transcrever os artigos 13 da Lei nº 9.065, de 20.06.95, e 39 da Lei nº 9.250/95, a seguir:

Lei nº 9.065/95:

“Art. 13 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

.....”

Lei nº 9.250/95:

“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.”

Pelo transcrito acima, constata-se que, a partir de 01.04.95, os valores a receber pela Fazenda Nacional, quando pagos pelo contribuinte fora do prazo, passaram a ser acrescidos da Taxa SELIC. E, a partir de 01.01.96, a mesma regra passou a valer em favor do contribuinte, quando este tenha direito à restituição e/ou à compensação.

Estabeleceu-se, então, a mesma regra para os dois lados.

Em princípio, salvo melhor juízo, não há muito o que discutir. No entanto, há quem entenda que a Lei contemple restituição ou compensação mas, no caso, trata-se de **ressarcimento** de IPI previsto pela Lei nº 9.363/96, que seria um **subsídio** à exportação e não uma **restituição**.

Sobre essa questão, cabe registrar, de início, que o Brasil é signatário da Organização Mundial de Comércio, e como tal sujeita-se às suas regras que estabelecem a concorrência leal. Sendo assim, como membro da OMC, o Brasil não pode admitir, por força de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

tratado internacional, que, inclusive, se sobrepõe à legislação interna, nos termos do art. 98 do CTN (Lei nº 5.172/66), a prática de subsídio. É bom relembrar que o crédito-prêmio de IPI às exportações foi extinto, exatamente por essa razão.

A Lei nº 9.363/96 teve origem na MP nº 948/95. Na Exposição de Motivos da referida MP o Exmo. Sr. Ministro da Fazenda deixou claro que o objetivo era desonerar as exportações de COFINS e PIS dentro da linha existente no mundo inteiro de que não se exporta tributos. A opção pelo crédito presumido de IPI, como a primeira forma de realizar a desoneração das contribuições em cascata, foi a dificuldade de caixa do Tesouro Nacional.

Por oportuno, transcrevo trechos da citada Exposição de Motivos, a seguir:

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

“Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, em lugar do ressarcimento de natureza financeira, melhor e de efeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor resultante da aplicação das alíquotas com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título.”

Pelo transcrito, resulta evidente que seja qual for o nome dado – desoneração, restituição, compensação ou ressarcimento – o Tesouro Nacional está devolvendo, restituindo, ressarcindo valores relativos a COFINS e PIS incidentes nas etapas anteriores da produção com o objetivo de evitar a exportação de tributos, já que na última operação, qual seja, a exportação, COFINS e PIS não incidem. Nessas condições, a meu ver, não há dúvida de que deve ser obedecida a regra do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

Por outro lado, como bem lembrou a ilustre Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes em seu voto anteriormente transcrito, “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.”

Por último, entendo que, se alguma dúvida restava sobre a aplicação da Taxa SELIC nos valores a serem ressarcidos, esta foi definitivamente dirimida pela Portaria nº 38, de 27.02.97, do Ministro da Fazenda. Tal Portaria “Dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10945.008245/97-93

Acórdão : 201-74.276

presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996”, e estabelece, em seus artigos 5º, 8º e 9º, o seguinte:

“Art. 5º - A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigado ao pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor equivalente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

Art. 8º - Os valores a que se referem o *caput* e o § 1º do art. 5º, quando não forem pagos no prazo previsto no § 2º do mesmo artigo, serão acrescidos, com base no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos, pela empresa produtora vendedora, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Art. 9º - O crédito presumido aproveitado a maior ou indevidamente será pago com o acréscimo de multa de mora e juros calculados à taxa a que se refere o artigo anterior, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do aproveitamento até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”

Ora, se a partir da Lei nº 9.250/95 o princípio é o de que a Taxa SELIC incide sobre restituição e compensação da mesma forma que anteriormente já incidia sobre a cobrança dos créditos tributários, por força da Lei nº 9.065/95, ou seja, vale para os dois pólos, a teor do art. 9º da Portaria nº 38, que estabelece que, quando o crédito presumido aproveitado for maior ou indevido, deverá ser pago acrescido da Taxa SELIC, não pode haver dúvida, a meu sentir, que a mesma taxa incidirá quando o contribuinte tiver direito a receber de volta o que foi pago ao PIS e à COFINS.

Por todo o exposto, sou de opinião que a Taxa SELIC incide sobre os valores a serem ressarcidos, devendo ser calculada nos termos da Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.

CONCLUSÃO

Sendo assim, dou provimento parcial ao recurso para admitir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93

Acórdão : 201-74.276

a) 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

b) a incidência da Taxa SELIC, calculada segundo as regras estabelecidas pela NORMA DE EXECUÇÃO CONJUNTA SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001

SERAFIM FERNANDES CORRÊA



Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO
RELATOR-DESIGNADO QUANTO AO ITEM ENERGIA ELÉTRICA

O recurso é tempestivo dele tomo conhecimento.

Trata-se recurso voluntário interposto ante decisão que indeferiu o pedido de ressarcimento de IPI oriundo da inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, de valores referentes a energia elétrica.

Preceitua o art. 2º da Lei n.º 9.363/96, *verbis*:

“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 de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.”

Deflui-se da análise do comando normativo acima transcrito que o cerne da questão consiste em verificar se energia elétrica está abrangida pelos conceitos de matéria-prima e/ou produtos intermediários.

Produtos intermediários e matéria-prima são definidos pela doutrina pátria como aqueles que são consumidos pelo desgaste no processo produtivo, que não se integram ao produto final e nem ao ativo fixo da empresa.

Inobstante, estabelece o parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363/91 que tais conceitos serão fornecidos subsidiariamente pela legislação do IPI.

Por sua vez, determina o inciso I do art. 82 do RPI/82 que estão abrangidos, dentro do conceito de produtos intermediários, os produtos que *“embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.”*

Corroborando com o entendimento ora exposto, o Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de outubro de 1979, defende a interpretação do art. 82, I, acima transcrito, de forma



Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

ampla, com o fito de alcançar quaisquer produtos que sejam consumidos na operação de industrialização, como ocorre *in casu*.

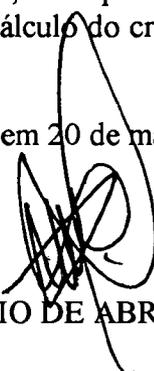
Destarte, não há como afastar o entendimento segundo o qual é tratada como produto intermediário a energia elétrica, porquanto é utilizada no processo produtivo e, conseqüentemente resta patente o direito à inclusão deste produto na base de cálculo do crédito presumido de IPI, havendo, inclusive, uma presunção de que sem energia elétrica inexistiria o processo produtivo.

Por fim, convém mencionar que impedir a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, de valores referentes a energia elétrica ensejaria tratamento anti-isonômico, porquanto empresas que utilizam em maior grau este tipo de produto restariam prejudicadas, em detrimento das demais, em situações equivalentes.

Note-se, ainda, que a *mens legis* contida na Lei n.º 9.363/96 era justamente estimular a exportação, o que é feito através da utilização do crédito presumido, devendo, portanto, serem afastadas as restrições para obtenção de tais créditos.

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso para reconhecer o direito de a Recorrente incluir na base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes a energia elétrica.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001


ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

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 nº 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

compensação com o Imposto sobre Produtos 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 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



Processo : 10945.008245/97-93

Acórdão : 201-74.276

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, enfrento, 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, dirirjo 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.

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)

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.

³ op. cit, p. 133.



Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

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 ressarcimento da COFINS e da Contribuição ao 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 da Contribuição ao 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,

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008245/97-93
Acórdão : 201-74.276

voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto à glosa das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, uma vez que não há incidência de PIS nem de COFINS em tais operações, devendo, portanto, tais aquisições serem desconsideradas para efeito de cálculo do favor fiscal.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Jorge Freire', written in a cursive style.

JORGE FREIRE

A large, stylized handwritten signature in black ink, possibly belonging to a different official, located in the bottom left corner of the page.