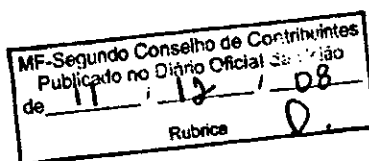




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749



Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. Não geram crédito de IPI as aquisições de produtos que não se enquadrem no conceito de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário, assim entendidos os produtos que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente, nos termos do PN CST nº 65/79.

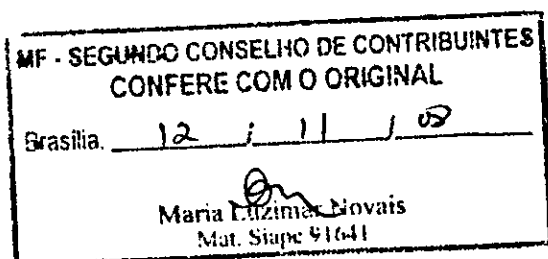
AQUISIÇÕES DE INSUMOS EM OPERAÇÕES ONDE NÃO HÁ INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. Tendo a Lei nº 9.363/96 instituído um benefício fiscal a determinados contribuintes, com conseqüente renúncia fiscal, deve ela ser interpretada restritivamente. Assim, se a lei dispõe que farão jus ao crédito presumido, com o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS, incidentes sobre as aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo, não há que se falar no favor fiscal quando não houver incidência das contribuições na última aquisição, como no caso de aquisições de pessoas físicas ou de cooperativas.

CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. CRÉDITO SOBRE A EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS PELO IPI. A receita de exportação de produtos não tributado (NT) pelo IPI deve ser considerada no cálculo da relação entre a receita de exportação e a receita bruta.

RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. O ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/02.0.708), pelo que deve ser aplicado o disposto no art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, aplicando-se a Taxa Selic a partir do protocolo do pedido.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso. Vencidos os Conselheiro Rodrigo Bernardes Carvalho quanto à energia elétrica, aquisição de pessoas físicas e cooperativas, Flávio de Sá Munhoz (Relator), quanto a aquisição de pessoas físicas e cooperativas, Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda que davam provimento total ao recurso, Henrique Pinheiro Torres, Nayra Bastos Manatta e Júlio César Alves Ramos quanto a exportação de NT. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005.


Henrique Pinheiro Torres

Presidente


Jorge Freire

Relator-Designado

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	12 / 11 / 05
 Marta Luzimar Novais Mat. Siage 916-11	



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 12 / 11 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Supte 416-11

2ª CC-MF
Fl.

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o Relatório da DRJ em Santa Maria - RS:

O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, depois convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS e Cofins incidentes nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados no 3º trimestre de 2000 no montante de R\$ 493.241,36, conforme pedido na folha 1.

1.1 De acordo com a Informação Fiscal das folhas 652 a 663, o requerente, no período em questão, teria direito a ressarcimento de R\$ 105.128,24. Conforme a referida Informação, a glosa de R\$ 388.113,12 no valor do pedido deveu-se aos seguintes ajustes:

- a) Exclusão do valor da Receita de Exportação do valor das vendas para o exterior de produtos não tributados (NT) pelo IPI;*
- b) Exclusão do valor do custo dos produtos adquiridos a pessoas físicas e cooperativas de produtores não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, e;*
- c) Exclusão do valor do custo de produtos que não se subsumem ao conceito de insumo esposado pela legislação do IPI (energia elétrica, combustível para caldeira, produtos para tratamento de água, graxa, combustível, óleo e lubrificantes, produtos de conservação e limpeza e material para laboratório).*

1.2 Amparada na Informação Fiscal, a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba, em 19-12-2002, deferiu parcialmente o pedido, conforme o Despacho Decisório nº 1.219/2002 (folhas 664 e 665), do qual o interessado teve ciência em 27-12-2002, conforme Aviso de Recebimento da folha 670.

2 Inconformado com o deferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, conforme relatado acima, o requerente apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade (folhas 1563 a 1581), subscrita por procurador devidamente habilitado nos autos (instrumento de mandato na folha 393), com os argumentos de defesa a seguir sintetizados.

2.1 A Defesa contesta inicialmente a exclusão da receita de exportação do valor das vendas para o exterior de produtos NT, com base no que entende ser uma equivocada interpretação da Lei nº 9.363, de 1996, que não contemplaria essa restrição e, ao contrário, estende o benefício a toda empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, conceito no qual estão incluídos os produtos NT. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

2.2 Com relação ao ajuste efetuado pela Fiscalização atinente aos insumos que não se subsumem ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, conforme relatado em 1.1. "c", objeta, em primeiro lugar, da exclusão dos custos de energia elétrica, que não teriam sido incluídos pelo requerente no relatório das aquisições de insumos do trimestre (folhas 352 a 367), no qual a Fiscalização se baseou para proceder à exclusão. Desse modo, requer os cálculos sejam refeitos, sob pena de se excluir da base de cálculo do CP algo que nela não estava incluído.

2.3 Contesta, da mesma forma, do mérito da glosa dos insumos tais como combustível para caldeiras, produtos para tratamento da água, graxa, óleos e lubrificantes, que, na sua concepção, são materiais equiparáveis a produtos intermediários, incluíveis na base



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	12 / 11 / 02
Marta Izidoro Novais Márcia Stepe 91611	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749

de cálculos do benefício, se se interpretar finalisticamente a legislação de regência. Nesse sentido, alega que o PN-CST nº 65, de 1979, inova na ordem jurídica, sendo portanto juridicamente inaplicável, vez que, enquanto ato administrativo, deveria restringir-se à fiel aplicação das leis e regulamentos que visa a explicitar. Cita acórdãos do Conselho de Contribuintes.

2.4 Combate de igual modo a exclusão do valor das aquisições de insumos de cooperativas e de pessoas físicas, dizendo que a Lei nº 9.363, de 1996, estabeleceu uma presunção absoluta, fixando a alíquota de 5,3% incidente sobre a base de cálculo definida no § 1º do artigo 2º, para evitar a tributação (em cascata) das contribuições para o PIS e Cofins nas exportações; que não cabe qualquer alteração no cálculo estabelecido na Lei, seja para majorar ou reduzir o valor do benefício; que, sendo cumulativas as citadas contribuições, embora a isenção na última operação, embutem em seus custos parcelas que incidiram em fases anteriores de comercialização dos insumos, mencionando Acórdãos do 2º Conselho de Contribuintes em defesa de sua tese.

2.5 Com relação aos atos normativos citados pela Fiscalização para amparar seu procedimento, referindo-se às IN-SRF nº 23, de 13 de março de 1997 e nº 103, de 30 de dezembro de 1997, afirma que os mesmos contrariam a disposição contida no artigo 100 do CTN e extrapolam os limites da Lei nº 9.363, de 1996, na medida em que restringem o cálculo do CP às aquisições de insumos utilizados na produção de produtos exportados. Cita acórdão do Conselho de Contribuintes.

2.6 Requer sejam reconsiderados os valores glosados, reformando-se a decisão recorrida e autorizando o ressarcimento do Crédito Presumido de IPI em conformidade com o Pedido da folha 1, acrescido de juros calculados com base na taxa Selic."

A DRJ em Santa Maria - RS manteve integralmente a decisão da DRF, em Acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – BASE DE CÁLCULO. Os insumos admitidos no cálculo do benefício são, apenas, as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, como tal conceituados na legislação do IPI, condição que não preenchem os insumos combustível para caldeira, produtos para tratamento de água, graxa, combustível, óleo e lubrificantes, produtos de conservação e limpeza e material para laboratório.

É descabida a exclusão, no cálculo do crédito presumido, do valor dos gastos com energia elétrica, se o produtor exportador não computou o valor desse insumo na base de cálculo do benefício

Exclui-se da base de cálculo do benefício as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de cooperativas e de pessoas físicas, por não terem sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins sobre o faturamento.

A fabricação e a exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT) não dão direito ao crédito presumido instituído para compensar o ônus do PIS e da Cofins.

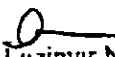
Solicitação deferida em parte.

Contra a referida decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário tempestivo. É o relatório.

4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	12 / 11 / 08
 Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 41641	

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ**

A Recorrente apurou crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições ao PIS e Cofins incidentes sobre aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, no período relativo ao 3º Trimestre de 2000.

A Fiscalização excluiu do valor apurado (i) o custo de produtos que não se subsumem ao conceito de insumo esposado pela legislação do IPI (energia elétrica, combustível para caldeira, produtos para tratamento de água, graxa, combustível, óleo e lubrificantes, produtos de conservação e limpeza e material para laboratório), (ii) o custo dos produtos adquiridos a pessoas físicas e cooperativas de produtores não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, e (iii) o valor das vendas para o exterior de produtos não tributados (NT) pelo IPI.

Vale ressaltar que o direito ao crédito de IPI se dá exclusivamente sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, nos termos do disposto no art. 147 do RIPI/98.

O Parecer Normativo CST nº 65/79 dispõe acerca dos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e esclarece que “geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, ‘stricto sensu’, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente”. Conclui, ao final, que “não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito”.

Portanto, há direito ao crédito ainda que os produtos não se integrem ao produto final, desde que atendam aos critérios acima indicados.

Assim, constatado que a Recorrente creditou-se de IPI em decorrência da aquisição de produtos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, devem ser excluídos do cálculo do valor a ser ressarcido o IPI incidente sobre tais produtos, mantendo-se a decisão recorrida.

A Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 11 de maio de 2004, já decidiu sobre o tema e deu a mesma solução aqui adotada, em relação à energia elétrica, como pode-se observar da ementa do Acórdão proferido:

IPI – Crédito Presumido – 1. Energia Elétrica – Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de calor ou de iluminação por não atuar diretamente sobre o produto em fabricação, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Recurso parcialmente provido. (Ac. CSRF/02-01.706, Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres).

As aquisições de insumos de entes não contribuintes do PIS e da Cofins devem ser computadas para efeitos de determinação da base de cálculo do crédito presumido de IPI como

 5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	12 / 11 / 08
Maria Luzimar Novais Mat. Signat. 91641	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749

forma de eliminar do valor das exportações, as quantias relativas às contribuições que incidem sobre os produtos ao longo de toda a cadeia produtiva.

Esta regra deve valer tanto na aquisição de insumos de pessoas físicas quanto de cooperativas. Este é o entendimento sedimentado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, como pode-se observar da ementa do Acórdão abaixo transcrita:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTA AO PIS E A COFINS.

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), sendo irrelevante ter havido ou não incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas estão amparadas pelo benefício. (Ac. CSRF/02-01.336, Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer).

No cálculo do crédito presumido de IPI devem ser incluídos os valores relativos à exportação de produtos não tributados (NT) pelo IPI. Isto porque, o crédito atribuído pelo legislador tem o intuito de incentivar a exportação, concedendo um benefício àqueles que exportarem. Apesar do benefício ter sido concedido por meio de um crédito presumido de IPI, não está vinculado à incidência deste imposto, até mesmo porque visa desonerar nas exportações as contribuições ao PIS e Cofins que incidiram durante o ciclo produtivo.

Neste mesmo sentido, vale destacar trecho da ementa do Acórdão proferido, por unanimidade em relação a este item, pela colenda Segunda Câmara deste Conselho:

(...)

EXPORTAÇÃO - Para fins de apuração da relação percentual entre a Receita de exportação e a receita operacional bruta, inclui-se o valor correspondente às exportações de produtos não-tributados (NT).

(...) (Ac. 202-14.887, Sessão de 1111/6/2003, Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres).

O ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido pela Eg. Segunda Turma da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF 02.0.708). Destarte, as regras atinentes à restituição também devem ser aplicadas ao ressarcimento.

Assim, incide a Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento, em decorrência do que dispõe o art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95.

A aplicação de juros calculados à Taxa Selic é entendimento sedimentado na jurisprudência da Eg. Segunda Turma da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se depreende do Acórdão CSRF/02-01.160, relatado pelo Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda. O voto proferido no referido processo é esclarecedor, pelo que são transcritos os seguintes trechos:

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 12 / 11 / 08	
Maria Luzimar Novais Mat. N° 91641	

2ª CC-MF
Fl.

Com efeito, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários. Tal direito é reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3o, do artigo 66, da Lei 8.383/91.

Todavia, com a desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa SELIC para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxas de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

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

Por outro lado, cumpre observar a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar possuir natureza híbrida - juros de mora e correção monetária -, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3o, da Lei 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do artigo 66, § 3o, da Lei 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária - e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame -, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4o, da Lei 9.250/95 - que determina a incidência da mencionada taxa sobre débitos tributários a partir do pagamento indevido -, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda.

A incidência de juros sobre débitos tributários a partir do pagamento indevido teve origem exatamente com o advento do citado art. 39, § 4o, da Lei 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o § único do art. 167, do Código Tributário Nacional, só ocorria "a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva" que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.

Com estas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para: (i) indeferir o ressarcimento sobre os produtos que não se enquadram



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes Brasília

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
12 / 11 / 08
 Maria Luzimar Novais Mat. 5140.91011

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749

no conceito de insumos; (ii) reconhecer o direito ao crédito sobre as aquisições de insumos de cooperativas e de pessoas físicas; (iii) reconhecer o direito à inclusão no cálculo da proporção entre a receita de exportação e a receita operacional bruta da receita de exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT); e (iv) reconhecer o direito à incidência da Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento, na forma do que dispõe o artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005.

FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 12 / 11 / 68	2ª CC-MF Fl. _____
Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 91641	

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO

JORGE FREIRE

Divirjo, com a devida *vênia*, do digno relator no que se refere às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, eis que entendo que deva ser negado provimento ao recurso, pelas razões a seguir deduzidas.

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

.....

Trata-se, enfim, de norma instituidora de um benefício fiscal, com conseqüente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente sua 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 de industrial interna, atendendo a dois objetivos de política econômica, mediante o ressarcimento das contribuições Cofins e 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 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 falar-se em incidência em cascata e em crédito presumido

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12/11/68
Maria Luzimar Novais
Mat. Supl. 91641

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749

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 professor 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 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 Becker 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, supra transcrito, 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 entendimento que mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição, que é o objeto da análise do caso concreto, seria 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 da recorrente foi equivocada, uma vez ter-se utilizado de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	12 / 11 / 08
Maria Luzimar Novais Mat. Signat. 91641	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749

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.

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 perquerir-se 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 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 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.

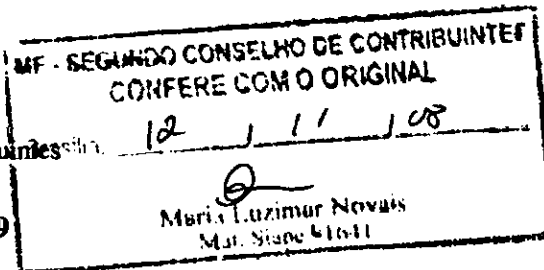
Demais disso, lendo-se o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, tem-se que também esse foi o entendimento do legislador quando refere-se à restituição ao fornecedor das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no transcrito artigo 1º.

Nada obstante tais considerações, já há manifestação do Poder Judiciário a respaldar meu entendimento, como deduz-se do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, conforme ementa a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000641/00-19
Recurso nº : 130.885
Acórdão nº : 204-00.749

PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURES AO CREDITAMENTO.

Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência....

O mesmo entendimento foi esposado pelo desembargador federal do TFR da 5ª Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-76, onde, a certa altura de seu despacho, averbou:

A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, 'o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nos 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem' utilizados no processo produtivo do pretendente.

Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remissão, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, Pasep, e Cofins, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a estas adquiridos pelo contribuinte do IPI possa ele se ressarcir do valor daquelas contribuições a fim de se compensar com o crédito presumido do imposto em referência.

Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96 tem por fundamento o ressarcimento daquelas contribuições, que são recolhidas pelas pessoas jurídicas....

Dessarte, ante o exposto, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da Cofins e 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), como é a hipótese das aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

CONCLUSÃO.

Forte em todo o exposto, nego provimento ao recurso no sentido de manter a glosa dos valores de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005.

JORGE FREIRE

A