



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

V - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 21 / 11 / 2002
Rubrica *OLV*

Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

2º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RP/201-114967
C	EM 21 de Maio de 2002
Procurador Rep. da F. Nacional	

Recorrente : CIA. CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - As Instruções Normativas são normas complementares das leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. **IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO** - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por: CIA. CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, que apresentou declaração de voto, e, quanto aos combustíveis e energia elétrica, os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa e José Roberto Vieira, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2001

Jorge Freire
Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Gilberto Cassuli, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf



Processo : 10930.000106/99-15

Acórdão : 201-75.501

Recurso : 114.967

Recorrente : CIA. CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 3.963/96.

Segundo a Informação Fiscal de fls. 176 e seguintes, a contribuinte pretendeu ver ressarcido crédito presumido originado de compras de cooperativas, de pessoas físicas, do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo, de combustíveis e de energia elétrica. Diz, ainda, que a empresa adquiria, para revenda ao exterior, produtos de terceiros e que incluiu estas indevidamente em sua receita de exportação.

Após tais constatações, refaz o cálculo, expresso à fl. 180 dos autos.

Em manifestação de inconformidade, a ora recorrente argumenta que a legislação pertinente à espécie não cogita da exclusão de qualquer produto contemplado, sendo irrelevante a incidência das contribuições nas fases precedentes de comercialização. Cita jurisprudência. Acusa, ainda, a legalidade da inclusão da receita originada das vendas de produtos adquiridos no mercado interno e destinadas à exportação. Refere que os requisitos para a fruição do benefício são: a) a mercadoria ser nacional; e b) destinar-se ao exterior. Refere, ainda, que o cálculo para obtenção do consumo das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem não se conforma com os termos da IN SRF nº 23/97 (art. 3º, § 5º).

A DRJ em Curitiba - PR indeferiu a manifestação de inconformidade, tendo a contribuinte interposto o presente recurso regulamentar, com os mesmos argumentos anteriormente expendidos.

É o relatório.



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Inicialmente, incumbe referir a questão relativa ao cálculo do consumo de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem contestada pela recorrente. Entendo não haver reparos ao critério utilizado pela autoridade administrativa, reforçado pela lacônica afirmativa da contribuinte de que o cálculo merece revisão, sem demonstrar qual o defeito encontrado.

Aduzo que tenho defendido a ilegalidade da alteração do sistema de cálculo baseado no consumo, por afronta à Lei nº 9.363/96, que, até hoje, determina a formação da base de cálculo sobre as aquisições. No entanto, como em processos precedentes, o beneficiário não alude a circunstância, certamente pela inexistência de prejuízo ao direito pretendido.

Prosseguindo, e para bem dispor as demais questões pertinentes ao presente processo, nomeio-as, uma a uma, com o entendimento que defendo em relação a cada uma delas.

Por *primeiro*, a questão das compras de cooperativas. Tenho acompanhado o bem postado entendimento defendido pelo ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, em diversos votos, onde reconhece o direito tanto do crédito aqui referido quanto das aquisições de pessoas físicas.

O insigne Conselheiro tem, reiteradamente, assim se manifestado:

“... entendo que o cerne da questão está na definição do alcance das Instruções Normativas. Isto porque, efetivamente, a Lei nº 9.363/96, ao definir a base de cálculo do crédito presumido, não fez qualquer exclusão. Muito pelo contrário, como se vê pela transcrição, a seguir, do seu art. 2º, 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.’



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

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.

Os fundamentos para tais exclusões são as Instruções Normativas nº 23/97 e nº 103/97 conforme se viu anteriormente.

E aí, no meu entender, o cerne da questão: Podem as Instruções Normativas transpor, inovar ou modificar o texto legal estabelecendo exclusões que do texto legal não constam?

A resposta vem do artigo 100 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66 a seguir transcrito:

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

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

Pela transcrição 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 criar exclusões fazendo com que o valor



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

passa a ser parcial. Somente através de outra Lei, ou Medida Provisória que tem efeito equivalente, tais exclusões poderiam ser criadas."

Por **segundo**, a questão das compras de pessoas físicas. Aplicam-se, *in totum*, os argumentos expendidos no item anterior, com as homenagens ao Conselheiro citado.

Por **terceiro**, A questão das compras junto ao Ministério da Indústria, Comércio e Turismo. Igualmente, não vejo onde, com base na argumentação transcrita, haja fundamento para a glosa efetuada. Basta ter havido a aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para que o direito exista.

Por **quarto**, a questão envolvendo a energia elétrica. Desde as primeiras decisões atinentes à espécie, tenho defendido o direito à fruição do benefício sobre a energia elétrica consumida no processo produtivo, até considerando, de forma subsidiária, a sua definição legal, na legislação do ICMS, como mercadoria.

Por **quinto**, a questão dos combustíveis consumidos no processo produtivo (Óleo combustível, óleo diesel e querosene). Igualmente, como reiteradamente venho manifestando, se entendo que a energia elétrica é beneficiária do direito ao crédito presumido, outro entendimento não posso defender quanto aos combustíveis utilizados no processo produtivo. Pensar de forma oposta seria agressão à lógica e à coerência.

Por **derradeiro**, a questão das compras de produtos destinados à exportação. Neste aspecto, com razão a douta autoridade julgadora recorrida. Equivoca-se o contribuinte quando afirma que os requisitos para a contemplação encontram-se esteados no fato de a mercadoria ser nacional e destinada à exportação.

Parece olvidar a requerente que a Lei de regência (nº 9.363/96), no artigo 1º, abaixo reproduzido, é clara ao estabelecer o pressuposto devidamente grifado para assegurar o benefício.

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



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

Penso desnecessário expender maiores considerações. Mercadoria adquirida para revenda não se utiliza no processo produtivo. A operação assim perpetrada conceitua a requerente como *trading company*, não contemplada pela regra, e sim quem lhe forneceu o produto exportado.

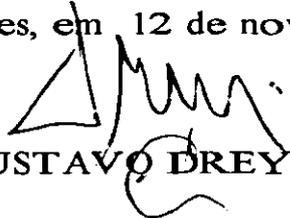
No entanto, assim como esta operação, por não contemplada, não pode fazer parte da receita de exportação, não pode igualmente compor a receita operacional bruta. Este procedimento representa distorção incompatível com os objetivos da norma e até com a sua interpretação literal. A receita operacional bruta deve guardar estreita intimidade com a atividade produtora e exportadora. É o que diz a parte final do artigo 2º da Lei já mencionada, que segue abaixo transcrito e referencialmente grifado:

“Art. 2º 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.”

Insisto: a receita operacional bruta é a decorrente da exportação de produção da empresa e não a decorrente da adição a esta de produtos simplesmente comercializados.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer: *a)* o direito ao crédito relativo às aquisições de matérias-primas e produtos intermediários de cooperativas; *b)* o direito ao crédito relativo às aquisições de produtos de pessoas físicas; *c)* o direito ao crédito relativo à energia elétrica consumida no processo produtivo; *d)* o direito ao crédito relativamente aos combustíveis relacionados; e *e)* a necessidade da adequação do cálculo para a determinação da base de cálculo do benefício, mediante a exclusão do valor das exportações de produtos adquiridos para revenda da receita operacional bruta, tudo sem prejuízo da verificação, por parte da autoridade executora, da liquidez e certeza do crédito deferido.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2001


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

Em síntese, a recorrente insurge-se contra a glosa das aquisições de cooperativas e pessoas físicas, bem como se os produtos que não se agregam, fisicamente, ao produto final, mas não são consumidos no processo industrial, podem ou não ser considerados como insumos adquiridos.

Passo a analisar as aquisições de cooperativas e de pessoas físicas.

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



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

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 à 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 postura 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 : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

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 perquiridos 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, divirjo do entendimento² de 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-se utilizado 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*

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

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

³ op. cit, p. 133.



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha". (grifei)

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

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

Assim, não há que se perquirir 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.

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



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

Demais disso, lendo-se o disposto no artigo 5^º 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 1^º.

Nada obstante tais considerações, já há manifestação do Poder Judiciário a respaldar meu entendimento, como dessume-se do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000 pela Quarta Turma do TRF da 5^a 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 PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURES AO CREDITAMENTO.

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

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

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TFR da 5^a Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-7^º, onde, a certa altura de seu despacho, averbou:

“A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1^º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, ‘o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991,

⁵ Dispõe o artigo 5^º da Lei 9.363/96: “A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no artigo 1^º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente”.

⁶ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

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 adquiriente 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, respaldado agora por decisões judiciais, fica evidenciado meu entendimento no sentido de 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), vale dizer, quando os tributos, objeto do ressarcimento, não incidirem na aquisição.

Forte no exposto, NEGÓ PROVIMENTO AO RECURSO PARA A INCLUSÃO, NO CÁLCULO DO BENEFÍCIO DA LEI Nº 9.363/96, DOS VALORES REFERENTES À AQUISIÇÃO DE INSUMOS EM CUJA OPERAÇÃO NÃO TENHA HAVIDO INCIDÊNCIA DE PIS E/OU COFINS

Sala das Sessões, 12 de novembro de 2001

JORGE FREIRE



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA
CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS

Trata-se de “... *crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados*”, concedido à “... *empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais*”, como ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS, “... *incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo*”, tudo nos termos da Lei nº 9.363, de 13.12.96, artigo 1º.

Para a determinação da base de cálculo do crédito presumido toma-se em conta o valor total das aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo (artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96). **O estabelecimento do conceito desses insumos será feito mediante a utilização subsidiária da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados**, nos termos do parágrafo único do artigo 3º do mesmo diploma legal.

Se a legislação do IPI consiste aqui num critério subsidiário, **resta determinar qual o critério principal**.

Uma alternativa, que ainda encontra eco no âmbito deste tribunal administrativo tributário, é a representada por decisão em que foi Relator o Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, assim em parte ementada: “*A utilização da legislação do IPI, para efeitos do conceito de ‘insumos’ (matérias-primas) tem caráter subsidiário (supletivo, auxiliar), não prevalecendo sobre a conceituação genérica adotada na ciência econômica*”; e segue o relator na manifestação do seu voto: “... *no que respeita ao conceito de ‘insumo’, o critério principal, o critério geral a ser adotado, antes de se chegar ao critério subsidiário, supletivo, auxiliar, da legislação do IPI, há de ser o contemplado pela Ciência Econômica ... na qual se inserem, naturalmente, todos os fatores utilizados no processo de industrialização ... E somente quando esse critério (principal) mostra-se insuficiente ou inseguro para o estabelecimento da correta conceituação de insumos é que o intérprete da norma legal deverá valer-se do critério subsidiário, secundário, auxiliar, supletivo, que é o oferecido pela legislação do IPI*”⁷.

⁷ Acórdão nº 202-09.744, de 09.12.97 (Processo nº 10930.001133/96-81), p. 1 e 9-10.



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

Não vemos com bons olhos esse caminho interpretativo, pois implica buscar, para uma interpretação jurídica, fatos e conceitos alheios ao mundo jurídico. É verdade que existem situações em que a própria lei absorve conceitos extrajurídicos, como bem o esclarece CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO: "... quando a lei não redefine conceitos e noções utilizados na linguagem corrente ou quando não especifica o conteúdo exato das expressões que utiliza, isto significa que encampa e absorve a significação comum, usual, que a palavra tem no uso diuturno, leigo" ⁸. Contudo, trata-se de recurso válido apenas e tão-somente diante do silêncio da lei. E, no caso, não é silente a lei, pois as normas do IPI enunciam os conceitos ora buscados, muito embora em caráter subsidiário.

O pecado, nessa opção hermenêutica, consiste em confundir o mundo fático e o mundo jurídico, como denunciou entre nós a pena jurídica privilegiada de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA⁹. E só existe um único e exclusivo caminho para transitar entre esses dois mundos: o do fenômeno da incidência jurídica, tema aliás que, na avaliação rigorosa e confiável de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, "... culmina com a obra científica de Pontes de Miranda ... a quem provavelmente se deve a construção científica mais profunda da teoria da incidência das normas jurídicas ..." ¹⁰.

Leciona PONTES DE MIRANDA que a juridicização de um conceito só se dá por força da incidência de uma norma jurídica, que, contemplando-o, promove a sua introdução no mundo jurídico, trazendo-o do mundo fático, ensinamento sobre o qual, na apreciação de PAULO DE BARROS CARVALHO, existe "... absoluta unanimidade" ¹¹. Trata-se aqui da função classificadora das normas jurídicas, selecionando os fatos e conceitos que interessam ao Direito, que lhe são relevantes (jurídicos), e aqueles que não lhe interessam, que não lhe são relevantes, que permanecem aquém ou além do jurídico (ajurídicos)¹². Só então esse conceito, uma vez revestido de juridicidade, torna-se apto a gerar efeitos jurídicos, uma vez que, na afirmação clássica de PONTES, só de fatos e de conceitos jurídicos é que pode derivar qualquer eficácia jurídica¹³. Por essa razão é que os teóricos gerais do direito costumam afirmar que o mundo jurídico é consequência exclusiva da incidência das normas jurídicas, como o fazem,

⁸ Controle Judicial dos Limites da Discricionariedade Administrativa, *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, nº 31, set/out 1974, p. 36.

⁹ *Tratado de Direito Privado – Parte Geral: Introdução – Pessoas Físicas e Jurídicas*, T. I, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954, p. XXI.

¹⁰ *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 175.

¹¹ *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 271.

¹² PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, p. 19-20. No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *op. cit.*, p. 177.

¹³ *Op. cit.*, p. 4, 17 e 22.



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

a título exemplificativo, MARCOS BERNARDES DE MELLO¹⁴ e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁵.

Determinar os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo critério principal da Ciência Econômica acaba, inevitavelmente, por redundar num desses dois resultados: ou fazer derivar efeitos jurídicos de conceitos que não ingressaram no mundo jurídico, não jurídicos, portanto, ou lançar-se na tentativa de juridicizar conceitos, introduzindo-os no mundo jurídico, sem a intermediação de qualquer norma jurídica, o único instrumento hábil para tal empreitada. Em ambos os casos, encontramos-nos perante **autênticas impossibilidades jurídicas, verdadeiros absurdos em termos de Teoria Geral do Direito**, donde só nos cabe, em sã consciência jurídica, abandonar a inviável sugestão desse critério principal para a identificação daqueles conceitos.

Permanece, pois, a indagação acerca do critério principal, do qual a legislação do IPI corresponderia ao critério subsidiário. **Boa parece-nos a alternativa** proposta pelo Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, quando relatava decisão da Segunda Câmara deste mesmo Colegiado: *"Hoje, entendo que o termo subsidiariamente ... significa que se utilizará, inicialmente, a própria lei criadora do incentivo para o estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem; não sendo possível o esclarecimento da dúvida com base na lei instituidora do benefício fiscal, será utilizada, secundariamente, a legislação do IPI, para suprir a deficiência daquela lei"* (grifamos)¹⁶.

E acreditamos poder ainda completar esse critério principal. A norma que determina a utilização subsidiária da legislação do IPI encontra-se no parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96, cujo *caput* estabelece que a apuração do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada *"... nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no artigo 1º"*. Parece-nos, portanto, transparente e cristalino que tanto a lei instituidora do crédito presumido quanto as normas que disciplinam a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS podem estabelecer os conceitos dos insumos buscados.

Se tais leis o fizeram ou não é questão diversa, o fato é que poderiam tê-lo feito. Efetivamente, compulsando a Lei nº 9.363/96 (instituidora do crédito presumido); a Lei

¹⁴ Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária, in JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (coord.), *Direito Tributário Moderno*, São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 17; *Teoria do Fato Jurídico*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1986, p. 86.

¹⁵ *Op. cit.*, p. 176.

¹⁶ Acórdão nº 202.10.702, de 11.11.98 (Processo nº 10930.000589/97-69), p. 14.



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

Complementar nº 70, de 30.12.91 (instituidora da COFINS); a Lei Complementar nº 07, de 07.09.70 (instituidora do PIS); a Lei Complementar nº 08, de 03.12.70 (instituidora do PASEP); ou a Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.95, ou a sua Lei de Conversão nº 9.715, de 25.11.98, ou, ainda, a Lei nº 9.718, de 27.11.98 (atinentes ao PIS/PASEP), e demais leis pertinentes, não se deparam os desejados conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. **Mesmo que insuficientes ou inexistentes tais conceitos, porém, sempre será assegurada a primazia dessa legislação para fixá-los, nos termos da Lei nº 9.363/96. Aqui o critério principal.**

Em face, contudo, da atual omissão dessas normas jurídicas, abrem-se as portas aos conceitos da legislação do IPI. E quando a Portaria MF nº 129, de 05.04.95, declara, peremptoriamente, que os conceitos daqueles insumos “... são os admitidos na legislação aplicável do IPI” (artigo 2º, § 3º), está a enunciar regra válida enquanto a lei criadora do crédito presumido e as leis que regem aquelas contribuições não fizerem valer sua condição de critério principal no estabelecimento desses conceitos, sobrepondo-se ao critério subsidiário da legislação do IPI.

Eis que adequado o “*mea culpa*” rezado pelo Conselheiro ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO, Relator de decisão da Segunda Câmara deste Conselho, quando reconhece: “... *tenho hoje a convicção de não ser apropriado se apegar à circunstância de a Exposição de Motivos em que foi justificada a expedição da Medida Provisória nº 948/95, que instituiu o incentivo em questão, ter utilizado o termo ‘insumo’ para designar, de forma simplificada e genérica, os produtos que se pretendia desonerar das contribuições sociais, de sorte a valer-se de seu conteúdo amplo no ramo da Economia para contrapor ao que está repetida e taxativamente expresso no texto legal como sendo matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.*” (grifamos)¹⁷.

Eis, portanto, que, plenamente válidos, por ora, os conceitos veiculados pela legislação do IPI quanto a esses insumos, que passamos, com brevidade, a resumidamente recordar. As **Matérias-primas** são os elementos imprescindíveis e essenciais à fabricação de um certo produto final, em cuja composição entram em maior proporção (a madeira para a fabricação dos móveis, o ferro ou o aço para a fabricação de máquinas, o fio para a fabricação do tecido, o tecido para a fabricação do vestuário, etc.). O **Material de Embalagem** abrange tudo o que se destine ao acondicionamento (pregos, barbantes, fitas, etc.). Os **Produtos Intermediários** incluem aqueles produtos secundários que se incorporam ao produto final (o parafuso em relação à cadeira, etc.), bem como incluem “... os que, embora não integrando o produto final, sejam

¹⁷ Acórdão nº 202-I 1.198, de 18.05.99 (Processo nº 10930.002204/97-43), p. 10.



Processo : 10930.000106/99-15
Acórdão : 201-75.501
Recurso : 114.967

consumidos ou utilizados no processo industrial" (lixas, lâminas de serra, catalisadores, etc.) – Regulamento do IPI, Decreto nº 2.637, de 25.06.98, artigo 488.

No que tange à dificuldade de caracterizar **o consumo dos produtos intermediários**, relembre-se a orientação do Parecer Normativo CST nº 65/79: *"A expressão 'consumidos'... há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto de fabricação, ou deste sobre o insumo"*. E o esclarecimento adicional do Parecer Normativo CST nº 181/74: *"... não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas ... bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento ..."*

Assim, **o produto intermediário que não se incorporar ao produto final deve ser consumido no processo de fabricação, por sua ação direta sobre o produto fabricado ou pela ação direta deste sobre o produto intermediário.**

Ora, a nós parece que, em face desses conceitos, **a energia elétrica e os combustíveis, definitivamente, não se identificam com produto intermediário, e muito menos com matérias-primas ou material de embalagem**, razão porque, a nosso sentir, a sua aquisição não compõe a base de cálculo do crédito presumido; e por isso negamos provimento ao recurso nesta parte.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2001


JOSE ROBERTO VIEIRA