



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº RD/201-111665

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

Sessão : 22 de março de 2001
Recurso : 111.665
Recorrente : CARGILL AGRÍCOLA S.A.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

2º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	EM. de de
C	Procurador Rep. da Faz. Nacional

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 08 02 / 2002
Arca 009

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO – TRADING COMPANIES – As exportações efetuadas através de empresas comerciais exportadoras, anteriores a 23.11.96, devem integrar o cálculo do crédito presumido, juntamente com as demais “receitas de exportação”, em face do que determina o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72. **REGISTROS SISCOMEX INVÁLIDOS** – Comprovado que as irregularidades apontadas nada mais eram do que escusáveis erros formais no preenchimento dos DCPs, bem como que foram atendidos os requisitos legais para o gozo do benefício fiscal, devem os valores das exportações serem considerados. **AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de MP, PI e ME, referidas no art. 1º da Lei nº 9.363/96, 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 mencionada refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. As IN SRF nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363/96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN SRF nº 23/97), bem como que as MP, PI e ME, adquiridas de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, tendo em vista que as Instruções Normativas são normas complementares das Leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto das normas que complementam. **COMBUSTÍVEIS** - O art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que estão abrangidos dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário 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”. **EMBALAGENS DE PAPELÃO E GASES UTILIZADOS EM BENS DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE AO MERCADO INTERNO** - Deve ser mantida a parte da decisão que excluiu do cálculo do benefício as embalagens de papelão e os gases utilizados no processo produtivo de bens destinados exclusivamente ao mercado interno. **ÓLEO DEGOMADO** – Insumo utilizado na produção de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

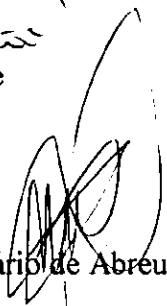
produto exportado deve ser considerado na apuração do crédito presumido, mesmo que parte dele seja destinada à produção de produto vendido no mercado interno, em face do princípio da praticabilidade. **TRANSFERÊNCIAS** – O estabelecimento produtor exportador pode considerar na base de cálculo do crédito presumido os valores relativos aos insumos recebidos de outro estabelecimento da mesma empresa (Portaria MF nº 38/97 e Instrução Normativa SRF nº 23/97). **JUROS** – O valor do crédito presumido deve ser acrescido de juros calculados segundo a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CARGILL AGRÍCOLA S.A.**

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.** Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 22 de março de 2001


Jorge Freire
Presidente


Antonio Mário de Abreu Pinto
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli, José Roberto Vieira e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

Recurso : 111.665
Recorrente : CARGILL AGRÍCOLA S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI, incidente sobre insumos adquiridos pela RECORRENTE, empregados em produtos por ela exportados, diretamente ou indiretamente, através de empresas comerciais exportadoras.

Às folhas 89/94, constam a Informação Fiscal e o Despacho da DRF em Curitiba - PR, que indeferiu, parcialmente, o pedido de ressarcimento do crédito presumido. Fato este que deu ensejo à apresentação da Impugnação de fls. 98/114, instaurando a fase litigiosa.

A RECORRIDA, DRJ em Curitiba – PR, apresentou Decisão de fls. 185/196, indeferindo a reclamação, por falta de amparo legal, sob os seguintes argumentos:

- a) *os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento;*
- b) *não farão jus ao crédito presumido do IPI as matérias-primas, produtos intermediários, e materiais de embalagem adquiridos diretamente de produtores rurais, pessoas físicas e de cooperativas;*
- c) *na vigência da IN SRF nº 21/1995, editada com fundamento na MP nº 948/1995, não se encontravam abrangidas pelo favor fiscal as vendas efetuadas a "trading companies";*
- d) *diversas exportações que possuíam registro no Siscomex como inválido deveriam ser excluídas da apuração do benefício fiscal;*
- e) *as embalagens, os gases e o óleo degomado não podem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI, quando utilizados no processo produtivo de produção de produtos vendidos no mercado interno; e*



Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

f) deve-se excluir do cálculo do referido benefício os valores correspondentes às matérias-primas recebidas através de transferência de outros estabelecimentos da Recorrente.

A RECORRENTE apresenta Recurso Voluntário de fls. 199/230, alegando que calculou corretamente o valor do benefício fiscal previsto na Lei nº 9.363/96, afirmando, em sua defesa, o seguinte:

- a) não restam dúvidas de que os valores referentes às exportações realizadas pela Recorrente através de "trading companies" devem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI;*
- b) a documentação trazida aos autos comprova que as irregularidades apontadas nos registros do Siscomex eram escusáveis erros formais no preenchimento da DCP, bem como que ditos registros referem-se às mesmas exportações constantes do pedido de ressarcimento;*
- c) a aquisição de insumos efetuada junto a pessoas físicas e sociedades cooperativas integra o cálculo do benefício fiscal;*
- d) o texto legal é inequívoco. A empresa produtora exportadora deve computar na apuração do benefício fiscal as matérias-primas, o material de embalagem e os produtos intermediários adquiridos no mercado interno utilizados no processo produtivo;*
- e) o estabelecimento produtor exportador pode computar, na base de cálculo do benefício fiscal, os valores relativos aos materiais de embalagens recebidos de outro estabelecimento da mesma empresa;*
- f) o crédito presumido de IPI deve ser acrescido de juros calculados de acordo com o previsto na legislação tributária.*

Em vista do que, requer a RECORRENTE seja dado provimento ao presente recurso para o fim de ser reformada a decisão recorrida, de maneira a que lhe seja reconhecido o direito a ressarcimento do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, na forma originalmente pleiteada.

Requer, ainda, que lhe seja reconhecido o direito ao ressarcimento acrescido de juros pela Taxa SELIC.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO

O Recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A RECORRENTE pleiteou ressarcimento em moeda corrente pelo valor correspondente ao crédito presumido do IPI a que teria direito, visto que ela não realizava operações, no mercado interno, sujeitas a esse tributo, que sejam suficientes para o total aproveitamento deste benefício fiscal.

O seu pleito foi parcialmente indeferido, sendo excluídos da base de cálculo do benefício os valores relativo a:

- a) exportações efetuadas através de "trading company", no período anterior a 23.11.1996;
- b) diversas exportações que possuíam registros no Siscomex inválidos;
- c) matérias-primas adquiridas de produtores rurais - pessoas físicas e sociedades cooperativas;
- d) combustíveis utilizados no processo produtivo;
- e) embalagens, gases e óleo degomado utilizados no processo produtivo de produção de produtos vendidos no mercado interno; e
- f) matérias-primas recebidas através de transferência de outros estabelecimentos da Recorrente.

Além disso, foi glosada a inclusão da Taxa SELIC sobre o valor a ser restituído.

Quanto às *exportações efetuadas através de "trading company", no período anterior a 23.11.1996*, tem razão a Recorrente, pois devem integrar o cálculo do crédito presumido juntamente com as demais "receitas de exportação".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

A MP nº 948, de 23.3.1995, reguladora do crédito presumido em comento, refere-se a “produtor exportador de mercadorias nacionais” e “receitas de exportação” (arts. 1º e 2º), não excluindo, expressamente, as receitas obtidas através das empresas “trading” do cálculo do benefício fiscal.

Por outro lado, venda de mercadoria à “trading companies” é venda equiparada à exportação, visto que o objeto dessas sociedades é justamente a exportação.

O parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29.11.1972, que fixa as condições em que devem operar as “trading companies” (empresas comercial exportadora), estipula:

“Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que foram diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições.”*

Verifica-se que o Decreto-Lei nº 1.248/72, estabelece que, nessas empresas comerciais exportadoras, a mercadoria é embarcada diretamente ao exterior ou é colocada em entreposto aduaneiro, sob regime extraordinário, com o único objetivo de ser embarcada ao exterior.

Ainda, o art. 3º do referido Decreto-Lei nº 1.248 assegura ao produtor vendedor, nas operações realizadas através de empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, “os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação”, devendo as vendas realizadas pela Recorrente às empresas comerciais exportadoras (*trading companies*) ser equiparadas às exportações.

O crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363 é um benefício fiscal concedido por lei para incentivo à exportação, estando, por isso, alcançado pela regra geral de que trata o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72.

Não considero que a Instrução Normativa SRF nº 21/95, nem a Portaria nº 129/95 tenham restringido o direito da Recorrente, na verdade, ditos atos administrativos



Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

tratam de receita de exportação e venda para o exterior de produto nacional, que poderiam ser realizadas através de empresas comerciais exportadoras.

Igualmente, a alegação contida na decisão recorrida de que a inclusão das vendas às empresas comerciais exportadoras como receitas de exportação somente foi introduzida no ordenamento jurídico com a Lei nº 9.363/96 é inconsistente, visto que, conforme antes mencionado, a essas vendas eram, pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, assegurados “os benefícios fiscais concedidos por Lei para incentivo à exportação”, o que inclui o crédito presumido.

Também não podemos esquecer que, em matéria penal e tributária, a lei pode ser aplicada retroativamente para beneficiar o réu ou o contribuinte, é a chamada retroação benigna (art. 106 do Código Tributário Nacional).

Concordo com o argumento da Recorrente de que a interpretação sistemática e teleológica da legislação conduz ao resultado, que se impõe, necessariamente, no caso, ou seja, o reconhecimento da equiparação determinada pelo Decreto-Lei nº 1.248/72, na aplicação do crédito presumido, não se devendo distinguir entre exportações diretas e exportações efetuadas através de “trading companies”.

Assim, considero que os valores referentes às exportações realizadas pela Recorrente através de empresas comerciais exportadoras devem integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

A decisão recorrida também *desconsiderou, para fins de apuração de receitas de exportação, diversas operações realizadas pela recorrente, cujos registros no Siscomex constavam como inválidos.*

Considero, contudo, que a recorrente juntou aos autos inúmeros documentos (*documentos 2 a 59 da impugnação, fls. 124 a 181*), os quais comprovaram que:

- a) *as irregularidades apontadas nos referidos registros Siscomex decorriam de erros formais no preenchimento do DCP (Demonstrativo de Crédito Presumido); e*
- b) *os referidos registros referem-se às exportações efetuadas pela Recorrente e que constam no pedido de ressarcimento.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

Destarte, em face dos documentos apresentados pela Recorrente, verifica-se que os requisitos legais para o gozo do benefício fiscal foram plenamente atendidos, razão pela qual os valores correspondentes aos registros do Siscomex, que foram desconsiderados pela decisão recorrida, devem ser computados no cálculo do crédito presumido.

Com relação à *exclusão do cálculo do crédito presumido do IPI dos valores relativos às matérias-primas adquiridas de produtores rurais – pessoas físicas e sociedades cooperativas* – sob a alegação de que eles não seriam contribuintes do PIS e da COFINS, também, é improcedente.

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, referidas no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13/12/96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96).

A Lei citada refere-se a “**valor total**” e não prevê qualquer exclusão.

As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.1996, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e material 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 – IN são normas complementares das leis (art.100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

As Instruções Normativas devem ser utilizadas pelos órgãos públicos com o fito de expor seu entendimento sobre determinado assunto, servindo, tão-somente, para orientar seus servidores no sentido de adotarem uma conduta uniforme no âmbito interno das repartições (*interna corpore*).

Como normas complementares que são, elas (as instruções normativas) 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

total, não pode a instrução normativa criar exclusões, fazendo com que o valor passe a ser parcial.

Pelas normas insculpidas na Lei nº 9.363/96, não importa quanto foi pago de PIS e nem de COFINS nas aquisições de insumos anteriores. Não importa se as mercadorias adquiridas foram vendidas e revendidas em inúmeras e sucessivas operações, até ser adquirida pelo produtor exportador. Não importa nem mesmo se houve alguma incidência de PIS e/ou de COFINS nas operações anteriores.

O benefício fiscal assegurado pela Lei nº 9.363/96 é de valor correspondente a duas vezes a incidência de PIS e de COFINS sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

No crédito **presumido**, na verdade, presume-se que houve duas incidências de PIS e de COFINS nas operações anteriores, independente de quantas tenham realmente ocorrido.

Mesmo porque, a admitir-se que o valor do crédito fiscal depende de ter havido incidência de PIS e de COFINS nas operações anteriores, também deveria ser permitido ao contribuinte fazer prova de que as matérias-primas adquiridas foram tributadas mais do que duas vezes por essas contribuições.

E aí o crédito fiscal de IPI deixaria de ser **presumido**, pois cada contribuinte teria direito de ser ressarcido pelo exato valor pago de PIS e de COFINS nas aquisições de insumos.

É por isso que o legislador criou um crédito presumido. Não se indaga quantas incidências de PIS e de COFINS ocorreram na cadeia produtiva, que culminou com a elaboração da matéria-prima vendida. Presume-se que foram apenas duas ocorrências e, sobre elas, calcula-se o valor do crédito.

Na verdade, se desvirtuaria o conceito do crédito presumido ao se excluir do cálculo do crédito presumido o valor das matérias-primas adquiridas de pessoas físicas e das sociedades cooperativas, em razão de estas não serem contribuintes do PIS e nem da COFINS, sob o argumento de não haver valor algum a ser ressarcido.

Mesmo porque, o PIS e a COFINS podem não ter incidido diretamente na aquisição do produto rural adquirido pelo produtor exportador, mas todos os insumos utilizados pelo produtor rural na atividade agrícola sofreram a incidência desses tributos, sendo justamente esse valor que, integrando o preço do produto rural adquirido pelo produtor exportador, seria ressarcido sob forma de um crédito presumido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

O valor do crédito presumido de IPI, por ser **presumido**, independe do valor que efetivamente **incidiu** sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido.

O crédito será sempre devido, ainda que não tenha havido nenhuma incidência diretamente sobre o valor da última operação.

Na verdade, o crédito presumido de IPI na exportação utiliza o **princípio da praticabilidade**, que usa a presunção como o meio mais simples e viável de se atingir o objetivo da lei, dando à administração o alívio do fardo da investigação exaustiva de cada caso isolado, dispensando-o da coleta de provas de difícil, ou até impossível, configuração.

A apuração por **presunção** utiliza um cálculo padronizante, que abstrai o individual, o específico, o único, em favor do geral, cria-se uma **abstração generalizante**, imposta *ex dispositionis legis* ao contribuinte, desprezando-se os desvios individuais

No caso em tela, a decisão ora recorrida entra em minúcias não elencadas na lei, como se as pessoas físicas ou as cooperativas estivessem sujeitas ou não aos pagamentos de contribuições.

Sobre tais “conclusões” interpretativas não podemos nos esquecer da advertência inclusa em Acórdão da Suprema Corte (RE nº 177.068-RS, 2ª Turma, Relator Marco Aurélio, unânime, RTJ nº 159, p.349):

“No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo — por mais sensato que seja — sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela perseguida’ — Celso Antônio Bandeira de Mello — em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, não este àquele.”

Sendo assim, entendo assistir razão á Recorrente quanto à improcedência dessas exclusões.

Outrossim, registre-se que este assunto não é novo no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes, posto que, ao julgar o Recurso n.º 109.691, Processo n.º 10935.000223/98-49, Acórdão n.º 201-72.785, esta Primeira Câmara, à unanimidade de votos, deu provimento à mesma matéria ora em comento e julgamento, aprovando o voto do ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa.

Sobre a *exclusão, pela decisão, dos valores correspondentes ao combustível consumido no processo de industrialização dos produtos exportados, como produtos*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

intermediários, sob o argumento de que esse material não é classificado, nem como produto intermediário, nem como matéria-prima, além de ele (o combustível) não se integrar ao produto final exportado.

Também, assiste razão à Recorrente, visto que o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363, prevê que os conceitos de matéria-prima e de produtos intermediários serão dados, subsidiariamente, pela legislação do IPI.

Sendo que o texto do art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que está abrangido dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário 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”*.

Não ficou comprovado no processo que o óleo combustível não era utilizado pela Recorrente no processo de industrialização, ou que não era consumido nesse processo, não havendo, assim, qualquer motivo que se justifique a sua exclusão do cálculo do crédito presumido.

Além do que, o teor do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, combinado com o art. 393, inciso II, do RIPI/82, considera como produtos intermediários os bens utilizados na produção, inclusive os que não integram o produto final, mas sejam consumidos ou utilizados durante o processo industrial.

Não provando o Fisco que os combustíveis objeto da glosa não eram utilizados para ativação da linha de produção da Recorrente, fica a presunção de que, sem estes, não haveria o processo de produção, razão pela qual deve ser incluído o seu valor no cálculo do benefício.

Ademais, o Parecer Normativo CST nº. 65, de 31.10.1979, confirma que o art. 82, inciso I, do RIPI/82, deve ser interpretado, não em sentido estrito, mas em sentido lato, para alcançar quaisquer bens que sejam consumidos na operação de industrialização.

Destarte, assiste razão, também, à Recorrente, na inclusão desse valor no cálculo do crédito presumido a que faz jus.

Quanto à exclusão do cálculo do crédito presumido do IPI dos valores referentes às *embalagens de papelão e aos gases utilizados para acondicionamento de produtos destinados exclusivamente ao mercado interno*, assiste razão à decisão recorrida, visto que, comprovadamente, ditos produtos são utilizados exclusivamente para produtos vendidos exclusivamente no mercado interno, já que o produto vendido no mercado externo é exportado à granel, sendo correta a exclusão no cálculo do benefício fiscal dos valores correspondentes à aquisição de embalagens de papelão e de gases (gás liquefeito de petróleo, nitrogênio e outros),



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

que são inseridos dentro das embalagens plásticas ou metálicas, que acondicionam o óleo comestível, que é vendido ao consumidor final no mercado interno.

Em suma, tanto as embalagens de papelão como os gases fazem parte da composição final de produto destinado exclusivamente ao mercado interno.

Assim, deve ser mantida a parte da decisão que excluiu do cálculo do benefício as embalagens de papelão e os gases utilizados no processo produtivo de bens destinados exclusivamente ao mercado interno, na forma do art. 1º da IN SRF nº 23, de 13/03/1997, que dispõe que o crédito presumido do IPI incide sobre as aquisições, no mercado interno, de MP, PI e ME, utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior.

Quanto à exclusão do cálculo do crédito presumido do IPI dos valores referentes a **óleo degomado**, sob a alegação de que esse insumo é utilizado na fabricação de produtos vendidos exclusivamente no mercado interno, contudo, ficou demonstrado que dito insumo "óleo degomado" tanto é utilizado no processo de fabricação de óleo comestível como é exportado e vendido no mercado interno, assim, não é correto o pressuposto de que o valor desse insumo deve ser excluído do cálculo do crédito presumido, ao contrário dos materiais de embalagens e gases, que eram utilizados apenas nos produtos destinados ao mercado interno.

Assim, considero indevida a exclusão no cálculo procedido para apuração do valor do benefício dos valores correspondentes ao óleo degomado consumido, em face do *princípio da praticabilidade* já antes tratado.

A decisão recorrida, também, entendeu ser indevida a **inclusão de insumos adquiridos por outros estabelecimentos filiais e transferidos para o estabelecimento produtor.**

Entretanto, os atos normativos baixados com finalidade de regulamentar a Lei nº 9.363/96 (Portaria MF nº 38/97 e Instrução Normativa SRF nº 23/97) estabelecem, de modo expresso e inequívoco, que o estabelecimento produtor exportador pode considerar, na base de cálculo do crédito presumido, os valores relativos às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagens recebidos de outro estabelecimento da mesma empresa.

Assim, assiste razão à Recorrente quando afirma que a decisão recorrida contraria atos regulamentares expedidos pelo próprio Fisco, razão pela qual não deve prosperar.

Reconheço, finalmente, à **RECORRENTE** o direito ao ressarcimento de que trata a Lei nº 9.363/96, **acrescido de juros calculados segundo a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.**



Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

Sendo assim, entendo assistir, **em parte**, razão à Recorrente, motivo pelo qual voto pelo provimento parcial do recurso para considerar:

- a) *indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do benefício, das exportações efetuadas através de empresas comerciais exportadoras ("trading companies") anteriores a 23.11.96;*
- b) *indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do benefício, dos valores relativos às exportações que possuíam registros Siscomex inválidos;*
- c) *indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do benefício, dos valores relativos às matérias-primas adquiridas de produtores rurais – pessoas físicas e sociedades cooperativas;*
- d) *indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do valor do benefício, dos valores correspondentes ao combustível consumido no processo de industrialização dos produtos exportados como produtos intermediários;*
- e) *devida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do valor do benefício, dos valores correspondentes às embalagens de papelão e aos gases utilizados para acondicionamento dos produtos da Recorrente destinados exclusivamente ao mercado interno;*
- f) *indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do valor do benefício, dos valores correspondentes ao óleo degomado consumido no processo de industrialização dos produtos da Recorrente; e*
- g) *que o cálculo do crédito presumido, objeto da presente lide, seja calculado acrescido de juros calculados segundo a Norma de Execução Conjunta SRF/CÓSIT/COSAR nº 08/97.*

Sala das Sessões, em 22 de março de 2001

ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

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

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

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

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

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

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

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

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

.....” (grifei).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

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 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



Processo : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

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.

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 : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

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

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

Isto posto, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da COFINS e do PIS, quando tais tributos nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo). Assim, voto no sentido de

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 : 10940.000800/97-98
Acórdão : 201-74.391

negar provimento ao recurso quanto à glosa das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas uma vez não haver incidência de PIS/COFINS em tais operações, devendo, portanto, tais aquisições serem desconsideradas para efeito de cálculo do favor fiscal.

Sala das sessões, em 24 de fevereiro de 2000


JORGE FREIRE