



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI. ADO NO D. O. U.
C	De 12/07/2000
C	8
	Rubrica

474

Processo : 10945.008246/97-56  
Acórdão : 201-72.670  
Sessão : 27 de abril de 1999  
Recurso : 110.146  
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA TRÊS FRONTEIRAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

2.º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RPI 201.0.409
C	EM 19 de maio de 2000
	Procurador F. da Foz Nacional

**IPI – 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. **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS** – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação sobre o **valor total** das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a **“valor total”** e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor inovar ou modificar o texto da norma que complementam. **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – ENERGIA ELÉTRICA, IPI E PRODUTOS ACABADOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS** - Devem ser excluídas da base de cálculo do crédito presumido na exportação as aquisições de energia elétrica e de produtos acabados, bem como o IPI incidente sobre as compras, de vez que não existe previsão legal para tais inclusões. O art. 2º da Lei nº 9.363/96 trata apenas das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando outros insumos, nem os produtos acabados adquiridos de terceiros. O IPI é cobrado por fora e não integra o preço das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. **TAXA SELIC** – Nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, os juros equivalentes à Taxa SELIC somente incidem nos casos de compensação ou restituição, em decorrência de pagamento indevido ou maior do que o devido, não havendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

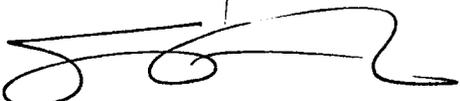
**Processo : 10945.008246/97-56**  
**Acórdão : 201-72.670**

previsão legal para o caso de ressarcimento de crédito presumido. **Recurso parcialmente provido.**

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas.** Vencido o Conselheiro Jorge Freire que apresenta declaração de voto; e **II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, quanto à Taxa SELIC.** Vencido o Conselheiro Sérgio Gomes Velloso.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 1999

  
Luiza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta**  
  
Serafim Fernandes Corrêa  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig, Geber Moreira e Rogério Gustavo Dreyer.

Mal/Ovrs-CI



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10945.008246/97-56**Acórdão** : 201-72.670**Recurso** : 110.146**Recorrente:** COOPERATIVA AGROPECUÁRIA TRÊS FRONTEIRAS LTDA.

## RELATÓRIO

A contribuinte solicitou Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Portaria nº 38/97.

Em seguida foi o processo baixado em diligência.

A Informação Fiscal de fls. 332/335, que relata a diligência, concluiu favoravelmente, em parte, ao pedido da contribuinte. Propôs a exclusão das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, da energia elétrica, do IPI e dos produtos acabados adquiridos de terceiros. Manifestou-se, ainda, pela exclusão da Receita de Exportação dos valores de vendas às empresas comerciais exportadoras anteriores a 23/11/96 e da exportação de produtos não tributados.

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

O ressarcimento parcial foi efetivado conforme Documento de fls. 346.

De tal decisão houve recurso à DRJ de Foz do Iguaçu - PR que se limitou a questionar as exclusões do valor total das aquisições (cooperativas, pessoas físicas, energia elétrica, IPI e produtos acabados) deixando de lado as exclusões da Receita de Exportação. Pediu, ainda, nos termos da Lei nº 9.250/97, art. 39, § 4º, que o crédito presumido fosse corrigido monetariamente e acrescido da Taxa SELIC a partir de janeiro/96.

A DRJ - Foz do Iguaçu - PR manteve integralmente a decisão recorrida e negou a Taxa SELIC.

Da decisão da DRJ em Foz do Iguaçu - PR, a contribuinte recorreu ao Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10945.008246/97-56  
**Acórdão** : 201-72.670

## VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERAFIM FERNANDES CORRÊA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Verifico que o litígio abrange seis itens: exclusão de aquisições de pessoas físicas; exclusão de aquisições de cooperativas; exclusão do IPI; exclusão da energia elétrica; exclusão de aquisições de produtos acabados; e Taxa SELIC .

A seguir abordo item a item.

### EXCLUSÃO DE AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

Quanto à exclusão pela decisão recorrida da base de cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, dos valores correspondentes às matérias-primas adquiridas de pessoas físicas e de cooperativas, fundamentando tal decisão no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa nº 23/97, quanto às aquisições de pessoas físicas, e no art. 2º da Instrução Normativa nº 103/97 em relação às compras das cooperativas. Acresceu ainda que, por força da Portaria MF nº 609/79, I e II, e da Portaria SRF nº 3608/94, IV, o julgador de primeira instância está vinculado às orientações da Secretaria da Receita Federal.

Por oportuno, transcrevo a seguir, os dispositivos citados anteriormente:

#### PORTARIA MF Nº 609/79

*“ I – A interpretação da legislação tributária promovida pela Secretaria da Receita Federal , através de atos normativos expedidos por suas Coordenações, só poderá ser modificada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal.*

*II – Os órgãos do Ministério da Fazenda que discordarem do entendimento dos atos normativos referidos no item anterior deverão propor a sua alteração ao Secretário da Receita Federal.”*

#### PORTARIA SRF Nº 3608/94



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008246/97-56  
 Acórdão : 201-72.670

*IV – Os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarão preferencialmente em seus julgados o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres da Coordenação Geral do Sistema de Tributação.”*

### **INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 23/97**

*“ Art. 2º - ....*

*Parágrafo 2º - O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.”*

### **INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 23/97**

*“Art. 2º - As matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.”*

Contra tal decisão, recorre a contribuinte, alegando, em seu favor, que as diversas Medidas Provisórias que trataram em suas reedições do assunto, e por último a Lei nº 9.363/96 nas quais as referidas MPs se transformaram, não fizeram tal distinção. Afirma que sobre o litígio – exclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas – a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes já se pronunciou favoravelmente, à unanimidade de seus membros, no Acórdão nº 202-09.865, de 17.02.98, tendo juntado cópia do referido Acórdão.

Diante das duas posições antagônicas, 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,*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10945.008246/97-56  
**Acórdão** : 201-72.670

*do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.”*

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

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, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10945.008246/97-56**  
**Acórdão : 201-72.670**

Normativa criar exclusões, fazendo com que o valor passe a ser parcial. Somente através de outra Lei, ou Medida Provisória que tem efeito equivalente, tais exclusões poderiam ser criadas.

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

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

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

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

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

Acresça-se que o novo RIPI – Decreto nº 2.637 de 25.06.98, não trouxe as restrições constantes das Instruções Normativas citadas. Outro registro que se faz necessário é que as Instruções Normativas que basearam a decisão recorrida são de 1997 e o pedido de ressarcimento diz respeito ao ano calendário de 1996.

Sendo assim, quanto às aquisições de cooperativas e pessoas físicas, entendo assistir razão à Recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008246/97-56  
 Acórdão : 201-72.670

Por outro lado, registre-se que este assunto não é novo no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes posto que ao julgar o Recurso nº 102.571, Processo nº 13925-000111/96-05, a 2ª Câmara, à unanimidade de votos, deu provimento ao mesmo aprovando o voto do Ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, que por pertinente transcrevo a seguir:

*“Conforme vimos pelo relatório, a decisão recorrida, atendendo a informação fiscal, preliminarmente, reduziu o valor do ressarcimento pleiteado, para dele excluir o referente aos insumos adquiridos de pessoas físicas.*

*Depois, ainda de acordo com a informação fiscal, indeferiu o ressarcimento em questão, pelo seu valor total, sob a consideração de que o estabelecimento produtor-exportador da Recorrente não se enquadrava na condição de estabelecimento industrial, nos termos da legislação do IPI, tendo em vista que as mercadorias por ele produzidas, por serem não-tributadas pelo referido imposto (N/T), são consideradas como não industrializadas.*

*Vejamos, preliminarmente, quanto ao entendimento fiscal de que a Recorrente não faz jus aos incentivos (crédito presumido), por não se enquadrar na condição de "estabelecimento industrial", nos estritos termos da legislação do IPI, em face da natureza das mercadorias que produz, as quais, ainda nos termos da citada legislação, por não se caracterizarem como "produto industrializado". não conferem ao estabelecimento requerente a referida condição de estabelecimento industrial.*

*Entendo que não assiste razão à decisão recorrida.*

*Com efeito, em primeiro lugar, o benefício em questão é, dirigido, como expresso no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que o instituiu, à "empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais", o que é diferente de "produtos industrializados nacionais".*

*Depois, porque a norma que manda utilizar a legislação do IPI para eventual deslinde da questão, e na qual se fixa o entendimento restritivo da decisão recorrida declara que tal utilização **tem caráter subsidiário** ou seja, utilização secundária, supletiva, ou de modo auxiliar. O critério principal, o critério geral a ser adotado, antes de se apelar para o subsidiário, supletivo, auxiliar, da legislação do IPI, há de ser o contemplado pela Ciência Econômica "que tem como objetivo, entre outros, estudar os fenômenos da*



**Processo : 10945.008246/97-56**  
**Acórdão : 201-72.670**

*produção, na qual se inserem, naturalmente, todos os fatores utilizados no processo da produção. E somente quando esse critério principal se mostrar insuficiente ou inseguro para o estabelecimento é que o intérprete da norma legal deverá valer-se do critério subsidiário, secundário, auxiliar, supletivo, que é oferecido pela legislação do IPI".*

*E não se olvide, por outro lado, que o art. 110 do Código Tributário Nacional proíbe que se altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, nas situações ali enunciadas.*

*Ora, nessa acepção econômica, a Recorrente industrializa carnes de aves (frangos e suínos), a partir do abate, passando pela sangria, escaldagem e depilação, evisceração, resfriamento, espostejamento, etc., até a sua embalagem final, em sacos plásticos.*

*O fato de se acharem ditos produtos classificados como N/T, não os excluem do seu enquadramento como industrializados, segundo o conceito geral, só pelo fato de se lançar mão, em caráter subsidiário, da legislação do IPI, quando, no caso, não há necessidade de dele se lançar mão, quando o critério geral já atende o desejado.*

*É sabido que, por esse conceito (o da legislação do IPI), até recentemente, produtos de sofisticada industrialização, como as locomotivas elétricas, diesel-elétricas, das posições 86.02.00 e 86.03.00, eram N/T, o que quer dizer, não-industrializadas.*

*Aliás, conforme bem decidiu a 1ª Câmara deste Conselho, pelos Acórdãos n°s 201-69.444 e 201-69.411, à unanimidade de votos, "o frango abatido, dessangrado, depenado, eviscerado, ensacado em sacos plásticos, acondicionados em caixas de papelão constitui produto industrializado". O texto completo desses decisórios, com irresponsável arrazoado, aliás, é anexado pela Recorrente na sua defesa.*

*Em que pese a jurisprudência a respeito, até aqui invocada, tenho em que a questão fica definitivamente superada, em face da edição da Lei n° 9.493, de 10 de setembro p. passado, a qual, convalidando o já expresso em sucessivas Medidas Provisórias anteriores, por último a de n° 1.508-20, reconheceu a natureza de "produto industrializado" aos produtos relacionados*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 10945.008246/97-56  
**Acórdão :** 201-72.670

*nos seus artigos 13 e 14, entre eles os de que estamos tratando, ao declarar que "o campo de incidência do IPI" abrange os produtos que especifica no seu artigo 14, embora atribuindo-lhes alíquota zero, a saber: "os produtos relacionados na TIPI nas posições 02.01 a 02.08 e 03.02 e nos códigos 0209.00.11, 0209.0021 e 0209.00.90", que são as aves, os suínos, os peixes, os bois e respectivas comes, miúdos e derivados, frescos ou congelados.*

*Invocando, por fim, os referidos textos, as razões da própria Recorrente e as considerações aqui expendidas, acolho, quanto a esse item, as mencionadas razões.*

*No que diz respeito aos insumos adquiridos de pessoas físicas, não são consideradas contribuintes da COFINS e do PIS/PASEP.*

*Trata-se de insumos adquiridos diretamente de produtores rurais (pessoas físicas) e de cooperativas, ao argumento de que, em tais operações, não há incidência daquelas contribuições.*

*Aqui também, como argumenta a Recorrente, e como se acha justificado na própria EM que encaminhou a MP em questão, essas contribuições incidem em cascata, assim, mesmo os insumos delas isentos na última aquisição, como no presente caso, já trazem embutidos no seu custo parcelas da COFINS e do PIS que incidiram em fases anteriores da cadeia de comercialização, portanto, os insumos (sementes, fertilizantes, herbicidas, ração, etc.) utilizados pelos produtores rurais, cooperativas e mesmo pessoas físicas, para produção e beneficiamento de seu produto, por ela adquirido, ou mesmo produzido, sujeitaram-se efetivamente a essas contribuições, em fases anteriores de sua comercialização, o que onerou o seu preço final de aquisição, pelo produtor-exportador.*

*Mas não é só. Vejamos em termos legais como procede tal raciocínio. A Lei nº 9.363/96, tal como a MP nº 1.484/27, dispõe no seu artigo 29:*

*"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 referido no artigo anterior, do percentual*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10945.008246/97-56  
Acórdão : 201-72.670

*correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produto exportado."*

*Ou seja, a base de cálculo do crédito presumido do IPI em questão será o montante do valor de todos os insumos e material de embalagem que compõem a mercadoria exportada, como é explicitado no item 3 da EM do Ministro da Fazenda, que instrui a Medida Provisória nº 948/95, na qual é dito:*

*"Daí a opção de um crédito presumido do IPI no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado."*

*Embora a Lei nº 9.363/96 diga que o crédito focalizado é concedido como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 07 e 08, de 1970, e 70, de 1991, na verdade trata-se de um incentivo financeiro à exportação quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneraram os insumos empregados, bem como, ainda as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial.*

*A base de cálculo desse incentivo, portanto, sendo, de conformidade com o mencionado ato ministerial, o valor total dos insumos que compõem a mercadoria exportada, engloba, tanto os insumos adquiridos de contribuintes das citadas contribuições sociais, como os adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas.*

*A Lei nº 9.363/91, assim como a Medida Provisória da qual decorre, não determinaram expressa ou implicitamente que, do valor dos insumos integrantes da mercadoria exportada, sejam excluídos os valores referentes aos produtos adquiridos de fornecedores não contribuintes dessas contribuições sociais, uma vez que, além de a lei assim não determinar, seria praticar uma injustiça, por exemplo, com os produtores rurais que necessitam adquirir rações já oneradas pelas referidas contribuições sociais.*

*E onde a lei não distingue, ao intérprete não é dado distinguir.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo** : 10945.008246/97-56  
**Acórdão** : 201-72.670

*Logo, ao intérprete não é dado deduzir da expressão motivadora da instituição do crédito em questão (art. 1º da Lei nº 9.363/96) que o incentivo corresponderá às contribuições cobradas do exportador, relativamente ao insumos adquiridos e empregados na mercadoria exportada. Se assim fosse, incabível seria a lei determinar que, nas apurações do incentivo, sobre a base de cálculo seria aplicada a alíquota de 5,37%.*

*Ainda não é tudo.*

*Assim é que se não devessem ser levadas em consideração as fases anteriores da comercialização dos produtos para se apurar o valor das contribuições que oneram o custo das mercadorias exportadas, ao ponto de desconsiderá-las totalmente, como é o caso dos autos, na hipótese de a última aquisição proceder de pessoas físicas ou de outros vendedores não contribuintes - a se proceder dessa forma simplista - então desnecessária seria a elaboração de cálculos para se chegar a uma média presumida das operações das etapas anteriores, conforme procederam as autoridades competentes da área econômica.*

*Depois de estabelecerem a já mencionada alíquota média de 5,37%, para emprestar maior credibilidade a essa média, foi expedida a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, a qual "dispõe sobre o cálculo e utilização do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363", já referida, estabelecendo, v.g., entre outras normas, a constante do parágrafo 5º do seu art. 3º, "verbis":*

*"§ 5º A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com escrituração comercial da pessoa jurídica, que permite, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção durante o período."*

*Admite o § 7º do mesmo dispositivo a hipótese em que não haja sistema de custos coordenados, uma forma adequada de cálculo do crédito presumido, na forma ali expressa.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10945.008246/97-56  
**Acórdão** : 201-72.670

*É evidente que tudo isso seria dispensável se não tivessem que ser levadas em consideração as etapas anteriores e especialmente aquelas em que o produtor-exportador também produz e custeia aquelas etapas anteriores (casos do criador e exportador de aves, suínos, gado vacum, etc., por ele próprio industrializados para exportação).*

*Sem dívida, não há como desconsiderar aquelas etapas, sob pretexto de que, em algumas delas, a aquisição dos insumos foi feita a não contribuintes.*

*Seria contestar o propósito governamental de desonerar o produto final a ser exportado do valor das contribuições sofridas em etapas anteriores.*

*Entendo, pois, incontestável o direito de crédito.*

*Com essas considerações, voto pelo provimento do recurso”.*

### **EXCLUSÃO DO IPI**

O Imposto sobre Produtos Industrializados não integra o preço das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de vez que é cobrado por fora.

No recurso, a recorrente esclarece que pediu ressarcimento do IPI em virtude da sua incidência em insumos que adquiriu, estando impossibilitada de compensá-lo posto que os produtos que industrializa têm alíquota zero.

Se for assim, equivoca-se a recorrente ao incluir tal pedido neste processo que cuida de incentivos à exportação. Pelo que relata, possui um crédito no conta corrente do IPI e como tal, estando impedido de compensá-lo por industrializar somente produtos de alíquota zero, deveria pedir restituição nos termos da legislação vigente (Instruções Normativas nºs 21/97 e 73/97).

Por todo exposto, em relação a este item, nego provimento ao recurso.

### **EXCLUSÃO DA ENERGIA ELÉTRICA**

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

verbis:



**Processo : 10945.008246/97-56**  
**Acórdão : 201-72.670**

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

Como se vê pela transcrição o artigo trata de “aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem”. Energia elétrica não é matéria-prima, não é produto intermediário, muito menos material de embalagem. É um insumo que não está contemplado pela lei.

E da mesma forma que dei provimento em relação às aquisições pessoas físicas e cooperativas por não existir no artigo transcrito tal exclusão, nego provimento relativamente à energia elétrica que não está nele incluído, posto que, não é nem matéria-prima, nem produto intermediário, muito menos material de embalagem.

**EXCLUSÃO DE PRODUTOS ACABADOS**

Igualmente em relação a este item, o art. 2º da Lei nº 9.363/96 não contempla aquisições de produtos acabados.

Pela sua leitura, fácil concluir que somente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem estão contemplados.

As aquisições de produtos acabados não estão incluídas no já citado e transcrito artigo, razão pela qual, em relação a este item, nego provimento aos recurso.

**TAXA SELIC**

A recorrente pleiteia que o ressarcimento seja corrigido monetariamente e acrescido da Taxa SELIC nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/97 ( sic ).

Inicialmente registre-se o equívoco da recorrente pois a Lei nº 9.250 é de 26.12.95 e, portanto, não é 9.250/97 mas sim 9.250/95.

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

“Art. 39 – A compensação de que trata o artigo 66 da lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo artigo 58 da Lei nº 9.069, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10945.008246/97-56  
**Acórdão** : 201-72.670

29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

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

São dois os pedidos: o de correção monetária e o do acréscimo da Taxa SELIC.

Como se vê da leitura do § 4º, acima transcrito, a hipótese de correção monetária não existe.

Quanto ao acréscimo da Taxa SELIC, verifica-se que a previsão legal somente trata de compensação ou restituição de pagamento indevido ou a maior. A hipótese deste processo não é a prevista na lei, pois trata de ressarcimento de crédito presumido.

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

### **CONCLUSÃO**

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

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 1999

SERAFIM FERNANDES CORRÊA

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo: 10945.008046/97-56

Acórdão : 2014-721670

**DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE**

A seguir transcrevo minhas razões, onde sou voto vencido nesta primeira Câmara, em relação a 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 CONTRIBUÍNTES

**Processo:** 10945.008246/97-56

**Acórdão:** 201-72.670

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 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo:** 10945.008246/97-56

**Acórdão:** 201-72.670

e termos jurídicos colocados em uma norma devem ser perqueridos sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações enfrento, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo "*incidência*" disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker<sup>1</sup> 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<sup>2</sup> 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 Becker<sup>3</sup>, "*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*

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

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

<sup>3</sup> op. cit, p. 133.

J

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo:** 10945.008246/97-56

**Acórdão:** 201-72.670

*pele intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”.*  
(grifei)

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano<sup>4</sup>, 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.

Isto posto, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo:** 10945.008246/97-56

**Acórdão:** 201-72.670

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

Sala das sessões, em 27 de abril de 1999



**JORGE FREIRE - Conselheiro-relator**