



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.011327/99-41
Acórdão : 201-75.408
Recurso : 115.095

Sessão : 16 de outubro de 2001
Recorrente : IMCOPA - IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº RP/201-115095

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 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 parcialmente.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: IMCOPA – IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA.

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 da Relatora.** Vencido o Conselheiro Jorge Freire, quanto às aquisições de cooperativas e pessoas fiscais, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2001

Jorge Freire
Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Relator

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

Iao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.011327/99-41

Acórdão : 201-75.408

Recurso : 115.095

Recorrente : IMCOPA – IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA.

RELATÓRIO

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

Segundo Informação Fiscal de fls. 82 e seguintes, a contribuinte pretendeu ver resarcido crédito presumido originado de compras de cooperativas e de pessoas físicas. Diz, ainda, que a empresa comprava soja em grãos para comercialização nos mercados interno e externo. Alude, ainda, que a empresa adquiriu óleo e farelo de soja e os revendeu, inclusive no mercado externo, sem qualquer industrialização. Define tal operação como venda de empresa comercial exportadora. Em vista disto, o valor foi desconsiderado como receita de exportação.

Aduz, ainda, que a empresa considerou como receita de exportação a decorrente de revenda de produtos que não sofreram qualquer sorte de industrialização (simples revenda).

Após tais constatações, refaz o cálculo, expresso à fl. 85 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.

Por fim, acusa distorção na aplicação da fórmula determinada para obter-se a base de cálculo do benefício, bem como a impropriedade da exclusão das vendas feitas através de empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.011327/99-41
Acórdão : 201-75.408
Recurso : 115.095

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Para bem dispor as 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.’

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 nºs 23/97 e 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.011327/99-41

Acórdão : 201-75.408

Recurso : 115.095

'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 passe 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 envolvendo as compras de grãos efetuadas para revenda no mercado externo.

Efetivamente, as compras de produtos efetuadas com o objetivo de revenda no mercado interno ou no mercado externo têm efeito somente no que concerne à determinação da base de cálculo do benefício (obtenção da receita operacional bruta e do efeito sobre esta da receita de exportação amparada).





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : **1 09 80.011327/99-41**

Acórdão : **201-75.408**

Recurso : **1 15.095**

A norma de regência é clara quando determina que fará jus ao benefício a empresa produtora exportadora de mercadorias nacionais. São, portanto, três os pressupostos para gozo e fruição do benefício, a saber: ser o beneficiário *produtor, exportador* e que a mercadoria assim produzida e destinada seja *nacional*.

Decorre daí que, ao fazer o exportador as vezes de empresa comercial exportadora, mediante a aquisição e revenda do produto ao exterior, falta-lhe o requisito de produtor, falecendo-lhe o direito

Assim sendo, ao agir a requerente como mera revendedora para o mercado internacional, não se cogita da obtenção do benefício como se o faturamento de tal operação fosse considerado como receita de exportação amparada.

Insisto que remanesce o aspecto que acusei relativo ao tratamento a ser dado à operação para determinar-se a base de cálculo do crédito presumido. Não se pode olvidar que a venda de tais produtos faz parte da receita operacional bruta da empresa, elemento valorativo componente da fórmula de cálculo estabelecida no artigo 2º da Lei nº 9.363/96, ainda que de receita de exportação beneficiada não se trate. Da mesma sorte, não se olvide que o valor das compras com este objetivo efetivadas, igualmente, é elemento valorativo a compor a fórmula exaustivamente citada. A exclusão de qualquer destes elementos representa distorção a macular o objetivo da norma, sendo irrelevante em desfavor de quem militar o comportamento.

Por este motivo, entendo que, obedecido o critério determinado para o estabelecimento da base de cálculo do benefício, a situação se ajuste devidamente.

Por derradeiro, a insurgência da recorrente quanto à fórmula adotada pelo Fisco para a obtenção da base de cálculo do benefício.

Por oportuno, de transcrever-se a fórmula estabelecida para tal desiderato, grafada no *caput* do artigo 2º da Lei nº 9.363/96, como segue:

“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.” (grifos do relator)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.011327/99-41

Acórdão : 201-75.408

Recurso : 115.095

Os elementos valorativos da fórmula, de acordo com a norma retrotranscrita, são:

"1 - Valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem;

2 - receita bruta de exportação; e

3 - receita operacional bruta."

Da utilização de tais valores, obedecida a fórmula de cálculo determinada pela norma, obtém-se a base de cálculo do benefício. Do desprezo de qualquer dos elementos valorativos citados, decorrerá fatal distorção do cálculo, quer em favor, quer em desfavor de qualquer das partes envolvidas (administração pública ou produtor exportador).

Verifico, nos valores constantes da Informação Fiscal de fls. 67, que foram excluídas do cálculo as compras que não se destinaram à exportação, pela correlação entre as rubricas 06 e 07 do demonstrativo citado. Por outro lado, sob a rubrica de Receita Operacional Bruta (item O4 do demonstrativo), nenhuma exclusão foi perpetrada. Nada contra o procedimento, desde que **do** lado das compras nenhuma seja igualmente desprezada, a ensejar distorção desfavorável à contribuinte.

Aliás, novamente, devo trazer à colação manifestação do já citado Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, que, quanto à matéria, assim manifestou-se em julgamentos precedentes:

"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."

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 e **c)** a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.011327/99-41

Acórdão : 201-75.408

Recurso : 115.095

necessidade da adequação do cálculo para a determinação da base de cálculo do benefício, nos termos do presente voto, com base no disposto no *caput* do artigo 2º da Lei nº 9.363/96.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2001

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.011327/99-41

Acórdão : 201-75.408

Recurso : 115.095

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

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

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, assim dispõe, em seus artigos 1º e 2º:

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

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

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

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

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

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de



Processo : **10980.011327/99-41**
Acórdão : **201-75.408**
Recurso : **115.095**

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 consequente 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 resarcimento 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 resarcimento 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 resarcimento 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 resarcidas. 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 sobre nível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10980.011327/99-41

Acórdão : 201-75.408

Recurso : 115.095

Assim, ao intérprete cabe analisar a norma sob o ângulo da ciência do direito. Ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, ensina o antes citado doutrinador, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito. Portanto, a linguagem e termos jurídicos colocados em uma norma devem ser perqueridos sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações, enfrente, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo “*incidência*” disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto 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 consequente 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*

¹ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3^ª, 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 : 10980.011327/99-41

Acórdão : 201-75.408

Recurso : 115.095

incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha". (grifei)

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada **receita tributária**, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos 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 brocado 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 consequente renúncia de **rendas** públicas. A boa hermenêutica, calcada nos profícios 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 resarcimento 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 resarcimento 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*, 12º, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10980.011327/99-41

Acórdão : 201-75.408

Recurso : 115.095

Isto posto, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da COFINS e da Contribuição ao PIS, quando tais tributos nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo). Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto à glosa das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, uma vez que não há incidência de PIS nem de COFINS em tais operações, devendo, portanto, tais aquisições serem desconsideradas para efeito de cálculo do favor fiscal.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2001

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Jorge Freire".

JORGE FREIRE