



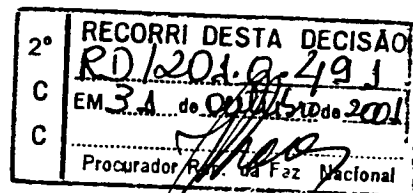
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 25 / 02 / 2002  
Rubrica

Processo : 13909.000088/98-83  
Acórdão : 201-75.054  
Recurso : 111.931

Sessão : 10 de julho de 2001  
Recorrente : KANEBO SILK DO BRASIL S/A INDÚSTRIA DE SEDA  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR



**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – 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 MP, PI e ME, referidas no art. 1.º da Lei n.º 9363/96. A lei se refere a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. **RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO ANUAL** – Os artigos 11 e 12 da IN SRF n.º 23/97 não podem impor o ressarcimento trimestral, uma vez que o dispositivo legal não faz qualquer vedação à possibilidade de ressarcimento anual. **NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** – As IN SRF n.ºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei n.º 9363/96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas (IN SRF n.º 23/97), bem como que as MP, PI e ME, adquiridas de cooperativas, não geram direito ao crédito presumido (IN SRF n.º 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante lei ou medida provisória. As IN são normas complementares das Leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar os textos das normas que complementam. **PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE** – O crédito presumido de IPI utiliza o **princípio da praticabilidade**, que usa a presunção como meio mais simples e viável de se atingir o objetivo da lei, dando à administração o alívio do fardo da investigação exclusiva de cada caso isolado, dispensando-o de coleta de provas de difícil, ou até impossível, configuração. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por:  
KANEBO SILK DO BRASIL S/A INDÚSTRIA DE SEDA.



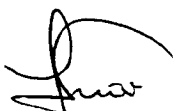
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13909.000088/98-83**  
**Acórdão : 201-75.054**  
**Recurso : 111.931**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Jorge Freire, **que** apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 10 de julho 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, José Roberto Vieira, Gilberto Cassuli e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf



**Processo :** 13909.000088/98-83  
**Acórdão :** 201-75.054  
**Recurso :** 111.931

**Recorrente :** KANEBO SILK DO BRASIL S/A INDÚSTRIA DE SEDA

## RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI, incidente sobre insumos adquiridos pela Recorrente, empregados em produtos por ela exportados, tendo por matéria-prima o casulo de bicho da seda.

Consta das folhas 98 e 99 dos autos o Despacho da Delegacia da Receita Federal em Curitiba – PR, que indeferiu totalmente o pedido de ressarcimento do crédito presumido.

A esta negativa insurgiu-se a empresa ora recorrente, por meio de Impugnação de fls. 102 a 113, instaurando a fase litigiosa.

Não obstante, a Recorrida manteve o posicionamento antes esposado, indeferindo totalmente a impugnação apresentada, por falta de amparo legal, calcando-se nos seguintes argumentos:

- a) a própria MP n.º 1.484-27, convertida na Lei n.º 9363/96, no seu art. 1.º, já dispõe que fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados como ressarcimento das contribuições, nada acrescentando de novo, pois só pode haver ressarcimento quando existe a incidência de contribuições;
- b) o ato legal em comento se reporta às contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, obviamente, se aplica aos insumos que, adquiridos de terceiros, a eles estivessem sujeitos. Ora, não são contribuintes do PIS/PASEP ou da COFINS as pessoas físicas, assim, não havendo incidência sobre aquisições, não há o que ressarcir ao adquirente;
- c) ressalte-se que, nos termos do art. 100, I, do CTN, o referido ato normativo – Instrução Normativa SRF n.º 23 – integra a legislação tributária e, portanto, tem força vinculante; e



**Processo : 13909.000088/98-83**  
**Acórdão : 201-75.054**  
**Recurso : 111.931**

- d) com relação ao Acórdão n.º 202-09.744, do Segundo Conselho de Contribuintes, citado pela impugnante, não se aplica ao presente processo, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa (CTN art. 100, inciso II).

A Recorrente apresenta Recurso Voluntário de fls. 123/133, em vista do que requer o integral provimento do apelo para efeito de reformar a decisão exarada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR e, em consequência, reconhecer-lhe o direito de ressarcimento do crédito presumido de IPI no período de janeiro a dezembro de 1996.

É o relatório.



Processo : 13909.000088/98-83  
Acórdão : 201-75.054  
Recurso : 111.931

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Como relatado, a matéria ora em exame refere-se à inconformidade da Recorrente devido à denegação do seu pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, decorrente de Contribuições ao PIS/PASEP e de COFINS, incidentes sobre insumos adquiridos pela empresa no período de janeiro a dezembro de 1996, e empregados em produtos por ela exportados.

O seu pleito foi totalmente indeferido, sob o argumento de que as pessoas físicas e as sociedades cooperativas não seriam contribuintes daquelas contribuições acima referidas.

O cerne da questão ora em apreço está, portanto, na negativa do Recorrido frente ao argumento do Fisco de que a matéria-prima – casulo do bicho da seda – foi adquirida de pessoas físicas, quando apenas nas aquisições de produtos efetuadas de pessoas jurídicas incidiria as Contribuições ao PIS/PASEP, e somente nestas hipóteses poder-se-ia pleitear compensação do crédito presumido de IPI.

Ocorre, entretanto, que as contribuições acima referidas têm uma estrutura de incidência complexa – o que se costuma denominar de efeito em cascata –, de sorte que oneram o bem, ainda que na última fase de sua circulação esta incidência não se mostre presente. Esta é a hipótese em apreço: se é certo que as matérias-primas foram adquiridas de pessoas físicas, este fato, de per si, não afasta a incidência da tributação das referidas contribuições.

Ademais, deve ser trazido à baila argumento de relevo no sentido da obediência estrita ao princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário. Os tributos são obrigações que decorrem diretamente da lei, logo, não podem ser criados ou modificados em detrimento de previsão daquele veículo normativo. No caso em tela, a IN SRF n.º 23, em seu art. 2.º, § 2.º, restringiu o cálculo de crédito presumido apenas às hipóteses de aquisições de insumos efetuadas de pessoas jurídicas. Ora, ao modificar a disposição constante na Lei n.º 9.363/96, a instrução normativa não apenas “transbordou” limites de sua competência, como também, de maneira indireta, provocou uma majoração no tributo – no caso, as Contribuições ao PIS/PASEP –, hipótese esta totalmente vedada por dispositivo constitucional.



**Processo : 13909.000088/98-83**  
**Acórdão : 201-75.054**  
**Recurso : 111.931**

De fato, o art. 1.º da Lei nº 9.363/96 dispõe, *verbis*:

*“Art. 1.º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 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.”*

Não há no texto legal qualquer restrição que exclua do cálculo referido as aquisições realizadas de pessoas físicas. Pelo contrário, a lei citada refere-se a **valor total**. Conforme restou acima comprovado, as Instruções Normativas n.ºs 23/87 e 103/97 inovaram o texto legal, quando esta modificação apenas poderia ser feita por lei ou medida provisória.

As instruções normativas devem ser utilizadas pelos órgãos públicos com o fito de expor seu entendimento sobre determinado assunto, servindo, tão-somente, para orientar os seus servidores no sentido de adotarem uma conduta uniforme no âmbito das corporações. Não podem, portanto, alterar o texto legal: a lei é o limite.

O crédito a que se refere a questão é presumido. Presume-se que houve duas incidências - de PIS e de COFINS - nas operações anteriores, independente de quantas tenham de fato ocorrido. Aliás, não importa sequer se houve alguma incidência de PIS ou de COFINS nas operações anteriores.

Na verdade, se desvirtuaria o conceito de 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 destas não serem contribuintes do PIS nem da COFINS, sob o argumento de não haver valor algum a ser ressarcido. Mesmo porque, aquelas contribuições 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 a forma de um crédito presumido.

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



**Processo : 13909.000088/98-83**  
**Acórdão : 201-75.054**  
**Recurso : 111.931**

Na verdade, o crédito presumido do IPI na exportação se utiliza do 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.

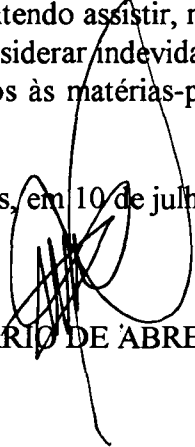
A apuração por presunção utiliza um cálculo padronizante que abstrai o individual, o específico, o único em favor geral, cria-se uma abstração generalizante, imposta, *ex dispositionis legis*, ao contribuinte, desprezando-se os desvios individuais.

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

Por fim, há de se destacar que também não há qualquer restrição legal a que o ressarcimento seja anual, descabendo, portanto, o argumento do Recorrido de que o pedido de ressarcimento seja trimestral, pois tal imposição embasa-se nos arts. 11 e 12 da IN SRF n.º 23/97, a qual, conforme ficou amplamente demonstrado, transborda os limites de sua competência e acaba por modificar disposição legal.

Sendo assim, entendo assistir, na totalidade, razão à recorrente e **voto pelo total provimento do recurso**, por considerar 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.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001

  
ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO



Processo : 13909.000088/98-83  
Acórdão : 201-75.054  
Recurso : 111.931

## 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.*



Processo : 13909.000088/98-83  
Acórdão : 201-75.054  
Recurso : 111.931

*§ 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).

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*



Processo : 13909.000088/98-83  
Acórdão : 201-75.054  
Recurso : 111.931

*do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico”.*

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

<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.



Processo : 13909.000088/98-83  
Acórdão : 201-75.054  
Recurso : 111.931

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 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 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 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 profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita. E o texto da lei não permite que se chegue a qualquer conclusão no sentido de que se buscou a desoneração em cascata da COFINS e do PIS, ou que a alíquota de 5,37% desconsidera o número real de recolhimentos desses tributos realizados e, até mesmo, se eles efetivaram-se nas operações anteriores. Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o ressarcimento da COFINS e da Contribuição ao PIS **“INCIDENTES SOBRE AS RESPECTIVAS AQUISIÇÕES, NO MERCADO INTERNO, DE ...”**.

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

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



**Processo : 13909.000088/98-83**  
**Acórdão : 201-75.054**  
**Recurso : 111.931**

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 negar provimento ao recurso quanto à glosa das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, uma vez não haver 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 10 de julho de 2001

**JORGE FREIRE**