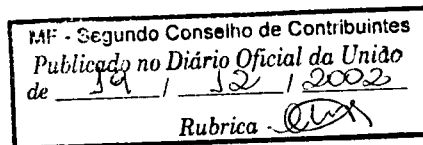




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES



Processo : 13931.000044/99-11
Acórdão : 201-75.485
Recurso : 118.238

Sessão : 18 de outubro de 2001
Recorrente : ALBERTO BOSAK & FILHOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS - O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS em favor de empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a “mercadorias”, foi dado o incentivo fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos “produtos industrializados”, que são uma espécie do gênero “mercadorias”. **AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS** - 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 ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97), 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. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ALBERTO BOSAK & FILHOS LTDA.

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, quanto à aquisição de cooperativas e Pessoas Físicas, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2001

Jorge Freire

Presidente

Serafim Fernandes Corrêa

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Gilberto Cassuli, José Roberto Vieira, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.
Imp/cf/mdc



Processo : 13931.000044/99-11

Acórdão : 201-75.485

Recurso : 118.238

Recorrente : ALBERTO BOSAK & FILHOS LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte em epígrafe solicitou Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, período de apuração do primeiro trimestre de 1998.

Em seguida, foi o processo baixado em diligência.

O Relatório Fiscal concluiu pelo indeferimento do pedido, tendo em vista que os produtos exportados são não tributáveis pelo IPI. Além disso, afirmou que, caso não fossem os produtos exportados não tributáveis, ainda assim o valor estaria incorreto, de vez que nele estão incluídas aquisições de pessoas físicas.

A DRF em Ponta Grossa – PR seguiu o entendimento da fiscalização e indeferiu o pedido.

De tal decisão, houve recurso à DRJ em Curitiba – PR, que manteve o indeferimento.

Em seguida, a contribuinte recorreu ao Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Processo : 13931.000044/99-11
Acórdão : 201-75.485
Recurso : 118.238

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERAFIM FERNANDES CORRÊA

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Do exame do processo, verifica-se que o litígio objeto do presente recurso limita-se a dois itens, que causaram o indeferimento do pedido de ressarcimento: a) a empresa produz e exporta apenas produtos não tributados pelo IPI; e b) nos valores considerados estão incluídas aquisições de pessoas físicas.

Quanto ao primeiro tópico, inicialmente, cabe lembrar que o benefício fiscal da Lei nº 9.363/96 é o da desoneração de PIS e de COFINS na cadeia produtiva, dentro da máxima de que não se deve exportar tributos. O crédito presumido de IPI é uma das formas de ressarcir os valores de PIS e de COFINS. A outra é o ressarcimento em espécie.

Sobre tal assunto, é importante transcrever o que disse a Exposição de Motivos correspondente, a seguir:

“Permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidentes sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros, dentro da premissa básica de diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos.”

“Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, em lugar do ressarcimento de natureza financeira, melhor e de efeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor resultante da aplicação das alíquotas com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título.”

Não sendo possível o contribuinte ressarcir-se através do crédito presumido, a própria Lei nº 9.363/96, em seu art. 4º, estabeleceu o ressarcimento em espécie, como se vê pela seguinte transcrição:

“Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.”



Processo : 13931.000044/99-11
Acórdão : 201-75.485
Recurso : 118.238

Sobre a matéria relativa ao fato de a empresa produzir e exportar apenas produtos não tributáveis pelo IPI, apontado como impedimento ao ressarcimento, é oportuno transcrever o artigo 1º da Lei nº 9.363/96, a seguir:

“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.”

Como se vê da leitura do artigo anteriormente transcrito, o benefício está expressamente dirigido à “empresa produtora e exportadora **de mercadorias nacionais**”.

O produto industrializado, seja ou não tributável, é uma mercadoria, mas nem toda mercadoria é um produto industrializado. A mercadoria é gênero, produto industrializado é espécie. O artigo é, portanto, abrangente.

Se o legislador desejasse que o benefício fiscal ficasse restrito a produtos industrializados tributáveis teria usado, ao invés de “mercadorias”, “produtos industrializados tributáveis”. A palavra usada, no entanto, foi “mercadorias” e, dessa forma, abrange todas as mercadorias, mesmo aquelas que não são produtos industrializados ou que são produtos industrializados não tributáveis. A distinção feita entre “produtos industrializados” e “produtos industrializados não tributáveis”, a meu ver, é irrelevante. Tanto uns quanto outros são mercadorias e, como tal, todos estão abrangidos pelo artigo.

Dessa forma, entendo assistir razão à recorrente.

Sobre o segundo ponto, tenho opinião formada, já manifestada em outros julgados e que nesta oportunidade reitero.

Adoto para o presente caso as mesmas razões expostas quando do julgamento do Recurso nº 107.591, Processo nº 10930.000570/97-31, a seguir transcritas:

“Como se sabe, COFINS e PIS são contribuições que incidem em cascata e oneram as nossas exportações. O objetivo da lei é exatamente desonerar as exportações da COFINS e da Contribuição ao PIS ocorridas durante toda a cadeia produtiva. Outra não foi a razão pela qual a lei estabeleceu”



Processo : 13931.000044/99-11
Acórdão : 201-75.485
Recurso : 118.238

percentual de 5,37% quando a soma das duas alíquotas, à época da Medida Provisória que primeiro instituiu o benefício, era igual a 2,65% (2% de COFINS e 0,65% de PIS). Ou seja, esse percentual é presumido e não se refere à última aquisição mas às diversas aquisições durante todo o processo.

Tanto é assim que o artigo 2º da Lei nº 9.363/96 previu:

'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 acima, o texto legal trata de valor total, e, sendo valor total, não há o que discutir: estão abrangidas todas as aquisições, sem qualquer exclusão.

E nem se alegue a Instrução Normativa SRF nº 23/97, que estabeleceu tal regra, porque as instruções normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto legal estabelecendo exclusões que dele não constam, em virtude do que estabelece o 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.



Processo : 13931.000044/99-11
Acórdão : 201-75.485
Recurso : 118.238

Pela transcrição retro, 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.

Outro não é o entendimento de Maria de Fátima Ribeiro 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 que integrem o processo produtivo, 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.



Processo : 13931.000044/99-11
Acórdão : 201-75.485
Recurso : 118.238

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente em relação à inclusão das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nas quais não houve incidência de COFINS nem de PIS na última aquisição (caso das aquisições de pessoas físicas e cooperativas), no cálculo do benefício previsto na Lei nº 9.363/96."

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2001

SERAFIM FERNANDES CORRÊA



Processo : 13931.000044/99-11
Acórdão : 201-75.485
Recurso : 118.238

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 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 compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

J



Processo : 13931.000044/99-11
Acórdão : 201-75.485
Recurso : 118.238

(...)” (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 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

2



Processo : 13931.000044/99-11
Acórdão : 201-75.485
Recurso : 118.238

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 Becker¹ afirma: “*Incidência do tributo: quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ('fato gerador'), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo; o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.*”

E a norma, como sobredito, tratando de renúncia fiscal, deve ser interpretada restritivamente. Se seu art. 1º, supratranscrito, estatui que a empresa fará jus ao crédito presumido do IPI, **com o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo**, não há como alargar tal entendimento sob o fundamento da incidência em cascata.

Dessarte, divirjo do entendimento² de que, mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição, é cabido o creditamento sob o fundamento de tais contribuições incidirem em cascata, onerando as fases anteriores da cadeia de comercialização, uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica, ou mesmo, como entende a recorrente, na presunção de sua incidência. A meu ver, a questão é identificar a incidência das contribuições nas aquisições dos insumos, e por isso foi usada a expressão incidência, e não desconsiderar a linguagem jurídica definidora do termo.

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter 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 nºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

³ op. cit, p. 133.



Processo : 13931.000044/99-11
Acórdão : 201-75.485
Recurso : 118.238

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 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 ...”**.

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 no sentido de 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

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 : 13931.000044/99-11
Acórdão : 201-75.485
Recurso : 118.238

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 18 de outubro de 2001

JORGE FREIRE