



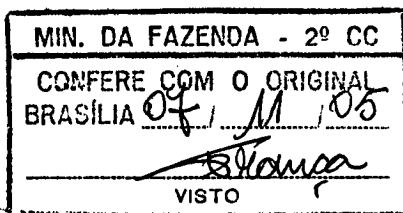
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13974.000122/2003-91  
Recurso nº : 128.637  
Acórdão nº : 204-00.408

Recorrente : CEREAGRO S/A  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre-RS



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_



**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS, ONDE NÃO HÁ INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.** Tendo a Lei nº 9.363/96 instituído um benefício fiscal a determinados contribuintes, com conseqüente renúncia fiscal, deve ela ser interpretada restritivamente, como ensina a boa doutrina. Assim, se a Lei dispõe que farão jus ao crédito presumido, com o ressarcimento das contribuições COFINS e PIS, incidentes sobre as aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo, não há que se falar no favor fiscal quando não houver incidência das contribuições na última aquisição, como no caso de aquisições de pessoas físicas.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CEREAGRO S/A.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto as aquisições de pessoas físicas.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Sandra Barbon Lewis e Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa (Suplente).

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2005.

Henrique Pinheiro Torres

**Presidente**

Jorge Freire  
**Relator**

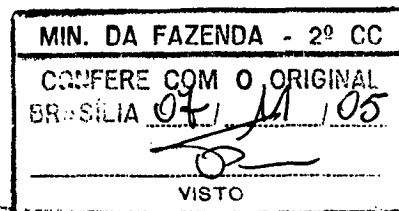
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros, Nayra Bastos Manatta e Júlio César Alves Ramos.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13974.000122/2003-91  
Recurso nº : 128.637  
Acórdão nº : 204-00.408



Recorrente : CEREAGRO S/A

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ em Porto Alegre - RS que manteve o despacho da unidade local da SRF, que indeferiu o pedido de ressarcimento do crédito presumido relativo ao primeiro trimestre de 2003.

A decisão *a quo* (fls. 429/437) asseverou que não há direito ao benefício fiscal quando da exportação de produtos NT, no caso milho e soja beneficiada, vez que só faz jus ao crédito presumido a exportação de produtos tributados pelo IPI. Demais disso, asseverou que para fruir do referido incentivo fiscal o produtor exportador deve ser estabelecimento industrial e que os valores das aquisições de pessoa física não podem ser computados no seu cálculo, eis que se pressupõe incidência das contribuições que visa o ressarcimento.

A articulação recursal, em suma, aduz que não há necessidade que o estabelecimento exportador seja industrial, vez que no caso vertente "a recorrente adquire insumos e realiza a sua destinação ao agricultor, adquirindo, posteriormente, os produtos agrícolas deste mesmo agricultor", que o fato de a classificação fiscal dos produtos exportados ser NT não significa que os mesmos não sejam produtos industrializados e, por fim, em relação às aquisições de pessoas físicas, consigna que não há na lei limitação ao benefício no sentido da necessidade de haver incidência de PIS e COFINS em relação aos produtos adquiridos, pelo que, entende, os atos administrativos citados pela decisão vergastada estariam em confronto com a lei instituidora do benefício.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13974.000122/2003-91  
Recurso nº : 128.637  
Acórdão nº : 204-00.408

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 04/11/05       |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
JORGE FREIRE

Para a fruência do benefício em debate, a lei exige que os produtos adquiridos sofram algum tipo de industrialização, mesmo que parte do processo industrial seja praticado por terceiros, o que não é o caso dos autos, pois a empresa adquire de terceiros produtos que terceiros beneficiam. E o fundamento é simples, pois a lei exige que os beneficiários do incentivo fiscal seja "empresa produtora e exportadora"<sup>1</sup>. No caso, a empresa exporta, mas não produz. O objetivo expresso do legislador foi o de estimular às 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.

Nesse passo, duas conclusões: a primeira que a receita de exportação a servir como elemento para cálculo do benefício é a de exportações próprias, pois o benefício fiscal objetiva alcançar a atividade produtora-exportadora e não as operações sem agregação industrial alguma. Até porque seria incoerente considerar receita de exportação de produtos de terceiros quando nestes não há insumos a incidirem o ressarcimento, expressão monetária do benefício. E, segundo, que a base sobre a qual incidirá o precentual definido no art. 2º, parágrafo 1º, será o valor referente às aquisições de produtos que serão incorporados ao processo produtivo.

Por isso com razão o *decisum* objurgado, pois em relação ao produto exportado, a empresa exportadora deve, ela própria ser estabelecimento industrial para atender ao requisito de ser uma empresa exportadora.

No que se refere às aquisições de pessoas físicas, entendo que deva ser negado provimento ao recurso, embora por razões diversas da r. decisão.

Passo a analisar a quetão das aquisições de pessoas físicas.

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*

<sup>1</sup> 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 07/11/05       |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13974.000122/2003-91  
Recurso nº : 128.637  
Acórdão nº : 204-00.408

*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).

Trata-se, enfim, o chamado crédito presumido de IPI, de um benefício fiscal, com conseqüente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente a Lei instituidora.

Para a instituição do favor fiscal em debate poderia o legislador ter se valido de inúmeras alternativas, mas entendeu que ele fosse dado mediante o ressarcimento da COFINS e PIS embutidos nos insumos que comporiam os produtos industrializados a serem exportados pelo beneficiário, 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 professor que *"À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação"*. E, naquilo que por hora nos interessa, arremata que *"Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico"*.

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13974.000122/2003-91  
Recurso nº : 128.637  
Acórdão nº : 204-00.408

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 04/11/05       |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

Alfredo Augusto Becker<sup>2</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>3</sup> que mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição, que é o objeto da análise do caso concreto, seria 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 da recorrente foi equivocada, uma vez ter-se utilizado de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker<sup>4</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>5</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,*

<sup>2</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

<sup>3</sup> Nesse sentido Acórdãos nºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

<sup>4</sup> *op. cit.*, p. 133.

<sup>5</sup> In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13974.000122/2003-91  
Recurso nº : 128.637  
Acórdão nº : 204-00.408

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 06/11/05       |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

*não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos.*

Assim, não há que se perquerir da intenção do legislador, mormente analisando a exposição de motivos de determinada norma jurídica que institui benefício fiscal, com conseqüente renúncia de rendas públicas. A boa hermenêutica, calcada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita. E o texto da lei não permite que se chegue a qualquer conclusão no sentido de que se buscou a desoneração em cascata da COFINS e 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.

Demais disso, lendo-se o disposto no artigo 5<sup>6</sup> da Lei nº 9.363/96, tem-se que também esse foi o entendimento do legislador quando se refere à restituição ao fornecedor das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no transcrito artigo 1º.

Nada obstante tais considerações, há manifestação do Poder Judiciário a respaldar meu entendimento, como dessume-se do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, conforme ementa a seguir transcrita:

**TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURES AO CREDITAMENTO.**

*Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.*

*Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência.....*

<sup>6</sup> Dispõe o artigo 5º da Lei 9.363/96: "A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no artigo 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente".



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13974.000122/2003-91  
Recurso nº : 128.637  
Acórdão nº : 204-00.408

|                         |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 07/11/05       |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

O mesmo entendimento foi esposado pelo desembargador federal do TFR da 5ª Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-7<sup>7</sup>, onde, a certa altura de seu despacho, averbou:

*A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, 'o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 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' utilizados no processo produtivo do pretendente.*

*Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remissão, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a estas adquiridos pelo contribuinte do IPI possa ele se ressarcir do valor daquelas contribuições a fim de se compensar com o crédito presumido do imposto em referência.*

*Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96 tem por fundamento o ressarcimento daquelas contribuições, que são recolhidas pelas pessoas jurídicas.....*

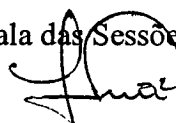
Dessarte, ante o exposto, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da COFINS e PIS, quando tais tributos nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo). Assim, não havendo incidência de PIS e COFINS nas aquisições de insumos de pessoas físicas, não podem tais valores compor o cálculo do incentivo sob análise.

Em face de tais considerações, tenho por prejudicada a questão de os produtos exportados serem NT ou não, pelo que deixo de analisá-la.

## CONCLUSÃO

Forte em todo exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.**

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2005.

  
JORGE FREIRE

<sup>7</sup> Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.