



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

2.º	PUBLI ADO NO D. C. U.
C	D. 16 / 02 / 07
C	Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29 / 8 / 2005

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. APURAÇÃO.

Até o advento da Lei nº 9.779/99, a forma de apuração centralizada ou descentralizada do crédito presumido do IPI relativo ao PIS/Cofins era opção do contribuinte, visto inexistir na legislação até então vigente qualquer imposição em contrário. **CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS.**

Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da Cofins no fornecimento de insumos ao produtor exportador.

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 da empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a “mercadorias”, foi dado o benefício fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos “produtos industrializados”, que são espécie do gênero “mercadorias”. **ENERGIA ELÉTRICA, ÁGUA E COMBUSTÍVEIS.**

Não se defere o pedido do crédito presumido do IPI, pois tais ‘insumos’ não se incorporam e/ou se agregam à composição do produto final.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos:** a) em dar provimento ao recurso para reconhecer a legitimidade de a matriz efetuar os pedidos em nome dos estabelecimentos; e b) em negar provimento ao recurso quanto à inclusão no cálculo do crédito presumido do produto para tratamento de água e combustíveis; **II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à aquisição de insumos de não-contribuintes.** Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator), Gustavo Kelly Alencar, Mauro Wasilewski (Suplente) e Marcelo Marcondes Meyer-Kozłowski. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor; e **III) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto à inclusão das receitas de exportação de produtos NT e do gás P-12 no**



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília-DF, em 29, 8, 2005

2º CC-MF

Fl.

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

cálculo do incentivo. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim e Antônio Carlos Bueno Ribeiro, este apenas quanto à inclusão de produtos NT.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005.

Antonio Carlos Atulim
Antonio Carlos Atulim
Presidente

Antonio Zomer
Antonio Zomer
Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa.



Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido, que passo a transcrever:

"O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, depois convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir os valores das contribuições para o PIS e Cofins incidentes nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados no 3º trimestre de 1997, no montante de R\$ 760.058,95, conforme pedido de folha 1.

1.1 De acordo com a Informação Fiscal das folhas 547 a 561, o requerente, no período em questão, teria direito ao ressarcimento de R\$ 64.235,22. Conforme a referida informação, a glosa de R\$ 695.823,73 deveu-se à indevida inclusão, na base de cálculo do benefício:

a) relativo aos estabelecimentos de São Miguel D'Oeste, Maravilha e Guatambu, do custos de insumos adquiridos por outros estabelecimentos, tendo o interessado optado pela sistemática de apuração descentralizada;

b) do custo de aquisição de energia elétrica, combustível para caldeira, produtos para tratamento de água, graxa, óleo e lubrificantes, produtos que não se subsumem ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem esposado pela legislação do IPI, conforme esclarecido pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 1979;

c) do custo da aquisição de insumos adquiridos a cooperativas de produtores;

d) das receitas de exportação de produtos fora do campo de incidência do imposto (NT).

1.2 Amparada na Informação Fiscal, a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba, em 26/12/2000, deferiu parcialmente o pedido, conforme o despacho da folha 563, do qual o interessado teve ciência em 10/01/2001.

2 Inconformado com o indeferimento do seu pedido de ressarcimento, conforme relatado acima, o requerente apresentou tempestivamente impugnação (folhas 567 a 597), instruída com farta documentação (folhas 598 a 928), mas sem instrumento de mandato que habilitasse o subscritor da mesma. Por essa razão, o interessado, por meio da Diligência nº 16, de 29/08/2002, desta Terceira Turma de Julgamento, foi instado a apresentar mandato, conferido à época da manifestação de inconformidade (02/02/2001), habilitando o signatário da mesma, ou a ratificar seus termos, o que foi atendido por meio do documento de folha 938.

2.1 A Defesa contesta a exclusão do benefício das unidades produtoras de produtos NT, com base no que entende ser uma equivocada interpretação da Lei nº 9.363, de 1996, que não contempla essa restrição e, ao contrário, estende-o a toda empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, conceito no qual estão incluídos os produtos NT. Cita doutrina e jurisprudência, inclusive da Suprema Corte Fiscal da República Federal da Alemanha.

2.2 Reclama, da mesma forma, contra a glosa relatada em 1.1 "b", de insumos tais como combustíveis para caldeiras, produtos para tratamento da água, graxa, óleos e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29.18.1205

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

lubrificantes, que na sua concepção, são materiais equiparáveis a produtos intermediários, incluíveis na base de cálculo do benefício, se se interpretar finalisticamente a legislação de regência. Cita o acórdão 202-09744, de 09/12/97, do 2º CC.

2.3 Combate também a glosa do valor das aquisições de insumos de cooperativas e de pessoas físicas, relatada em 1.1 "d", dizendo que a Lei nº 9.363, de 1996, estabeleceu uma presunção absoluta, fixando a alíquota de 5,3% incidente sobre a base de cálculo definida no & 1º do artigo 2º, para evitar a tributação (em cascata) das contribuições para o PIS e Cofins nas exportações; que não cabe qualquer alteração no cálculo estabelecido na Lei, seja para majorar ou reduzir o valor do benefício; que, sendo cumulativas as citadas contribuições, embora a isenção na última operação, embutem em seus custos parcelas que incidiram em fases anteriores de comercialização dos insumos, mencionando Acórdãos do 2º Conselho de Contribuintes em defesa de sua tese.

2.4 Conclui, refutando a exclusão do valor das aquisições de insumos efetuadas por outros estabelecimentos que não os produtores-exportadores, sob o argumento de que essas aquisições são efetivamente custo s dos estabelecimentos produtores e exportadores, calculados e apropriados segundo o que determina as normas contábeis, a Portaria MF nº 38, de 1997 e a IN-SRF nº 23, de 1997.

2.4 Protestando pela realização de perícia, requer sejam reconsiderados os valores glosados, reformando-se a decisão recorrida e autorizando o ressarcimento do Crédito Presumido do IPI em conformidade com o Pedido.

É o relatório." (destaquei).

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS não acatou as argumentações da interessada, ratificando a posição adotada pela DRF em Joaçaba - SC, ou seja, pelo indeferimento do pleito de ressarcimento formulado.

Inconformada, a interessada interpõe recurso voluntário a este Segundo Conselho, no qual, aqui tratando o tema em apertada síntese, repisa as argumentações de impugnação ao indeferimento a seu pleito de ressarcimento.

O apelo voluntário retorna à Mesa, após a realização de diligência determinada por este Colegiado, devidamente cumprida.

É o relatório.

conf *J*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 24/18/2002

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Tem-se que o objeto da presente controvérsia são pedidos de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, no terceiro trimestre de 1997.

A lide se originou em virtude de que a autoridade fiscal, quando da verificação do atendimento aos requisitos para fruição do benefício, indeferiu o pleito da recorrente, pois esta teria deixado de atender ao inciso II do art 6º da IN SRF nº 103/97, assim como promoveu a exclusão da base de cálculo do benefício das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, assim como não reconheceu o direito ao crédito de produtos exportados NT e, por fim, não reconheceu o creditamento quanto a energia elétrica, combustíveis e água utilizados no processo produtivo da recorrente. E esses são os objetos da lide ora em análise.

Em preliminar e quanto a possibilidade de o referido crédito ser reclamado de forma centralizada ou descentralizada, registro que tal discussão não é novidade na esfera dos Conselhos de Contribuintes, pois no âmbito da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais¹ desse Tribunal Administrativo Tributário, a matéria já restou assim decidida:

“Conselheiro ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, Relator:

Com relação à discussão, permito-me transcrever o voto que tenho proferido na 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, do qual reproduzo a parte que interessa ao presente julgamento, como segue.

Apesar da existência de precedentes do colegiado dando razão ao contribuinte, sinto-me na obrigação de bem clarear a adequada aplicação da fundamentação jurídica invocada no julgamento recorrido.

Lembro que o douto julgador recorrido disse ter sido deferido o direito da apuração alternativamente centralizada ou descentralizada somente a contar da MP nº 1.484-27, de 23 de novembro de 1.996, convertida na Lei nº 9.363/96, em 13 de dezembro do mesmo ano. Até então, prevalecia a apuração por estabelecimento produtor-exportador. Cita O Boletim Central da Receita Federal nº 147, de 04 de agosto de 1998, que veda o método de apuração utilizado, fundado nos termos do § 3º do art. 18 da IN SRF 23/97.

Data vênua, carente de fundamento o malsinado Boletim Central, quer juridicamente, quer quanto à sua pretensa fundamentação, o § 3º da IN SRF 23/97 acima citada.

¹ RP/203-0.074, Acórdão nº CSRF/02-01.156, sessão de julgamentos de 16/9/2002.

enf *df*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

O referido diploma infra legal somente refere que a apuração centralizada referente ao ano de 1996 pode ser utilizada em todos os seus períodos trimestrais. Tal esclarecimento da referida norma administrativa necessário em vista da sua edição ter ocorrido somente em 1997 e com base na Lei nº 9.363, publicada apenas em dezembro de 1996.

Não pretendeu a regra dizer que a apuração centralizada não se aplicava a período anterior, como o aqui discutido, relativo ao ano de 1995. Nem poderia cometer tal imprudência, visto que a legislação anterior à Lei nº 9.363/96 (resultante da conversão da MP nº 1.484-27) não definiu se a apuração deveria ser efetuada de forma centralizada (no estabelecimento matriz) ou descentralizada (por estabelecimento produtor-exportador).

Decorre daí o entendimento que o § 20 do artigo 20 da Lei nº 9.363/96, ao dispor a forma opcional de apuração, não instituiu novo comportamento, senão consagrou as duas formas de apuração, opcionalmente ofertadas ao contribuinte, por absoluta falta de disposição expressa anterior para a utilização de um ou outro critério.

Mais ainda, a norma adequou-se à alteração do artigo 10 da indigitada Lei em relação à disposição anterior, que atribuía o benefício ao produtor - exportador, para atribuí-lo definitivamente, esclarecedora e, por tal, interpretativamente, à empresa produtora exportadora.

Deflui de toda a exposição acima que não havia norma que definisse qual o critério de apuração anterior à indigitada MP 1.484-27, nem mesmo aquela que determinava a utilização subsidiária da legislação do IPI à espécie. Esclareço que tal aplicação subsidiária somente se referia aos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Nada mais.

A consagrar o corolário acima, o forte posicionamento da jurisprudência do Conselho, pelo entendimento de que a forçosa utilização do critério centralizado de apuração somente passou a vigorar a contar da entrada em vigor da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 (art. 15, II).

Somente para citar alguns precedentes seleciono os que seguem e cuja ementa transcrevo:

ACÓRDÃO 201-74142

ACÓRDÃO 201-74143

ACÓRDÃO 201-74144

ACÓRDÃO 201-74159

"Ementa:

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - APURAÇÃO DESCENTRALIZADA - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - JUROS (NORMA DE EXECUÇÃO Nº 08/97). Tanto a Lei nº 9.363/96 como a Portaria MF nº 38/97 autorizam expressamente apuração descentralizada do crédito presumido do IPI, sem que para isso imponha qualquer condição à empresa produtora exportadora. Dessa forma, forçoso reconhecer que as condições impostas pelo art. 60 da Instrução Normativa nº 103/97 ofendem, frontalmente, esses textos normativos, uma vez que eles facultam às empresas que fazem jus ao benefício apurá-los da maneira que lhes melhor convir. As instruções normativas são normas complementares das leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que completam. A Instrução Normativa SRF nº 103/97 claramente exorbitou



Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

sua competência de interpretar restritivamente a legislação tributária, pretendendo minorar a aplicação de direito expressamente assegurado pela Lei nº 9.363/96, bem como contrariou texto expresso da Portaria MF nº 38/97, que é norma complementar à legislação tributária de hierarquia superior. Antes da vigência da Medida Provisória nº 1.778/98, convertida na Lei nº 9.779/99 era assegurado à impugnante o direito de apurar crédito presumido do IPI de forma descentralizada em seus estabelecimentos. Assim, merece ser reformada a decisão ora recorrida, que negou à RECORRENTE o direito ao cálculo descentralizado do ressarcimento do valor do crédito presumido de IPI. Reconhecendo, ainda, o direito ao ressarcimento acrescido de juros na forma prevista na Norma de Execução nº 08/97. Recurso provido."

É como voto."

Não fossem suficientes as razões acima transcritas necessário se faz mencionar que diferente não é o entendimento da doutrina² sobre o tema, ou seja, quanto à ilegalidade das

² 1. Da instituição do incentivo fiscal.

A Lei federal nº 9.363, ..., dispondo sobre incentivo fiscal que havia sido tratado por medidas provisórias¹, dispõe sobre a instituição do denominado Crédito Presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – nos seguintes termos: "...".

O incentivo fiscal denominado Crédito Presumido de IPI pode ser utilizado para compensação do próprio Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e, no caso de impossibilidade, propicia o ressarcimento de seu valor em moeda corrente, nos precisos termos do artigo 4º da referida Lei Federal, que tem a seguinte dicção: "...".

Pela singela leitura dos dispositivos transcritos, pode-se notar que as normas em questão têm por objeto desonerar da incidência tributária as operações de exportação de mercadorias para o exterior, buscando incentivar o desenvolvimento nacional, objetivo que vai ao encontro, inclusive, do previsto no artigo 3º, inciso II, da Constituição Federal, prestando-se o aludido incentivo fiscal a propiciar maior competitividade do produto nacional no mercado externo. Com acentua José Erinaldo Dantas Filho, "O espírito do citado diploma legal foi o de incentivar a exportação de produtos nacionais, tentando diminuir o chamado 'custo Brasil' para os produtos pátrios, de maneira que não sejam 'exportados tributos para o exterior'. O legislador federal visualizou a extrema necessidade de desonerar a exagerada carga tributária para os produtos exportados, bem como visou a combater o acentuado déficit da balança comercial de nosso País, assim gerando mais empregos e maior arrecadação".

Cabe salientar, ainda a título introdutório, que o artigo 6º da Lei Federal nº 9.363/96 cuidou da possibilidade de regulamentação do benefício fiscal da seguinte forma: "...".

2. Da disciplina do incentivo fiscal por normas infralegais.

(...)

3. Do necessário respeito ao princípio constitucional da legalidade.

Conforme verificamos nos parágrafos anteriores, as Instruções Normativas nº 23/97 e nº 103/97 impõem restrições à fruição do Crédito Presumido de IPI, a primeira ao limitar o incentivo fiscal do respectivo crédito, ...; e a segunda, a vedar o aludido crédito ...

(...). Tal entendimento, entretanto, não nos parece correto, porque entendemos que restrições ao exercício do direito contemplado pela Lei Federal somente poderiam ser validamente veiculadas por meio de outra lei ou, eventualmente, por medida provisória, em homenagem ao princípio da legalidade.

Embora seja lição cediça na doutrina pátria, acreditamos ser sempre oportuna a lembrança do lapidar conceito formulado por Celso Antônio Bandeira de Mello, segundo o qual "Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente para definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra".

enf *JS* 7



Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

No que se refere ao princípio da legalidade, não menos cediças são as suas previsões no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"* e, especialmente no campo tributário, no artigo 150, inciso II, do Texto Constitucional, de seguinte dicção: "...".

A consciência do significado e da relevância do primado da legalidade, comparada com as disposições das Instruções Normativas a que nos referimos, permite-nos visualizar que a Secretaria da Receita Federal, por meio de dispositivos infralegais – atos meramente complementares da Lei Federal nº 9.363/96 – pretendeu restringir o direito nesta contemplado, indo além de suas possibilidades regulamentares, em clara e insofismável ofensa ao princípio da legalidade.

Como é cediço – e conforme estatuído claramente pelo Texto Constitucional – a exigência tributária, qualquer que seja ela, somente terá lugar se consubstanciada em lei e não em meros atos infralegais, como é o caso notório da instrução normativa. Certamente não há dúvida de que as instruções normativas, assim como pareceres normativos e outros atos infralegais desta natureza, destinam-se a explicitar e mesmo complementar a legislação tributária e, nesta qualidade, podem servir de orientação aos particulares. Não obstante, tais atos não possuem outro conteúdo e nem outra finalidade senão assegurar a fiel execução das leis, dentro dos limites por ela estabelecidos.

Este é o entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello, que aponta: *"Se o regulamento não pode criar direitos ou restrições à liberdade, propriedade e atividades dos indivíduos que não estejam estabelecidos e restringidos na lei, menos ainda poderão fazê-lo instruções, portarias ou resoluções. Se o regulamento não pode ser instrumento para regular matéria que, por ser legislativa, é insuscetível de delegação, menos ainda poderão fazê-lo atos de estirpe inferior, quais instruções, portarias ou resoluções. Se o Chefe do Poder Executivo não pode assenhorar-se de funções legislativas nem recebê-las para isso por complacência irregular do Poder Legislativo, menos ainda poderão outros órgãos ou entidades da Administração direta ou indireta"*.

Em outras palavras, as referidas instruções, editadas pelos órgãos competentes da administração tributária, constituem espécies normativas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância aos limites impostos pelas leis nas quais se baseiam ou visam dar explicitação e cumprimento.

Tais diplomas nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que atos executivos cuja regularidade está diretamente subordinada aos atos legislativos de natureza primária – como são as leis – a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e dependência.

Muito embora a rigor nem fosse necessário, dado que o tema não oferece maiores dificuldades, não parece despidendo trazer à colação os ensinamentos de Roque Antonio Carraza, que, ao tratar do tema da legalidade esclarece:

"A lei é o fundamento da faculdade regulamentar, que, como é pacífico, é exercitada, no mais das vezes, por meio de decreto (por isso mesmo, decreto regulamentar).

De fato, os decretos regulamentares, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir para executar alguma lei.

(...)

O regulamento executivo, esclarece luminosamente Celso Antônio Bandeira de Mello, especifica os 'comandos já abrigados virtualmente na lei, isto é, compreendidos na abrangência de seus preceptivos'.

Isto vale, inclusive, para os regulamentos tributários, conforme, aliás, já tivemos a oportunidade de averbar: 'Também em matéria tributária, o único regulamento aceito por nossa Constituição é o Executivo que, subordinando-se inteiramente à lei (lato sensu), limita-se a prover sua fiel execução, isto é, a dar-lhe condições de plena eficácia, sem, porém, criar ou modificar tributos'.

Em suma, o regulamento, também em matéria tributária, não pode inovar inauguralmente a ordem jurídica.

É o caso de aqui remarcarmos que, estando o regulamento – que é a fonte secundária por excelência do Direito Tributário – cercado com tão formidáveis diques, por muito maior razão (argumento a fortiori) as portarias, as instruções normativas e os atos administrativos tributários em geral, que também não poderão contrariar me a letra, nem o espírito da lei".

Nota-se, portanto, que na realização da tarefa de explicitar os comandos da Lei Federal em tela, as Instruções Normativas não poderiam estabelecer restrições ao aludido direito de crédito que a própria Lei não estabeleceu, sob pena de dispensar maus tratos ao princípio da legalidade.

(...)

Deste modo, e com o devido respeito pelo entendimento contrário, parece-nos que não cabe a nenhuma instrução normativa, por ser ato de natureza infralegal, ultrapassar ou mesmo modificar o quanto estatuído pela Lei. Tal ato



Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Instruções Normativas editadas com a finalidade de regulamentar a Lei nº 9.363/86, como é a hipótese dos autos.

In casu, aliás, sequer há de ser argumentar em favor do princípio da deslegalização ou de degradação do grau hierárquico³, pois a “... *mim me parece, entretanto, com todas as vênias, que a premissa do raciocínio ... ficou comprometida na medida em que ... se limitou à demonstração da inexistência de cláusula constitucional de reserva da matéria à lei no capítulo atinente ao sistema tributário nacional – especialmente no tópico das limitações constitucionais do poder de tributar -, onde efetivamente não se cogita da arrecadação, mas principalmente de normas de competência para definir, instituir e quantificar tributos, assim como na sua última sessão, à repartição das receitas tributárias.*”

Sucede – mostrou-o o em. Ministro Marco Aurélio – que o art. 47. I, da Constituição, foi além e explicitamente reservou ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República e, portanto, à lei formal, não apenas quanto diga respeito ao sistema tributário e à repartição das receitas correspondentes, mas também, à sua arrecadação.”⁴.

E ainda a ilustrar a presente discussão travada nestes autos, faz-se ainda imperioso citar a seguinte jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, emanada por ocasião do julgamento da ADIn nº 365-8/600-DF⁵, que se amolda perfeitamente à espécie:

“(…)

As Instruções Normativas, editadas por órgão competente da Administração Tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação da lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de inconstitucionalidade.” (destaques no original).

Como se vê, o julgado em parte acima transcrito não só demonstra a competência deste Conselho de Contribuintes para apreciar a questão em debate, pois se está julgando questão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade de lei; assim como ratifica/comprova a ilegalidade

não pode inovar na ordem jurídica, não pode criar, modificar ou extinguir direitos e, muito menos, pretender estabelecer restrições a incentivo fiscal concedido por meio de lei. Assim sendo, as Instruções Normativas nº 23/97 e nº 103/97, que, no presente caso e por sua natureza, padecem de ilegalidade, encontram-se também eivadas do vício da inconstitucionalidade, justamente por ferirem o basilar princípio constitucional da legalidade.” (*Crédito Presumido de IPI e Princípio da Legalidade*, colaboração de Reinaldo Pizolio in *IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes* – Peixoto, Marcelo Magalhães – Coordenação – São Paulo: Quartier Latin, 2003, pgs. 343 a 352).

³ RE nº 140.660-1/PE, Ministro relator Ilmar Galvão, acórdão publicado no D.J.U., I, de 14/5/2001.

⁴ Voto-Vista do Ministro Sepúlveda Pertence, proferido por ocasião do julgamento do RE nº 140.669-1/PE, acórdão publicado no D.J.U., 14/5/2001.

⁵ ADIn 365-8/600, Ministro relator Celso de Mello, acórdão publicado no D.J.U., I, de 15/3/1991.

uf *JS* 9



Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

da Instrução Normativa nº 103/97, que de forma ilegítima buscou criar restrições à modalidade de pleitos de ressarcimento de IPI, nos moldes como formulado pela recorrente.

E **ilegítima redução** praticou o Sr. Ministro da Fazenda com a edição de tal Instrução Normativa à Lei nº 9.363/96, quando definiu que o pleito de ressarcimento somente poderia ser analisado quando reclamado de forma descentralizada - hipótese contrária à destes autos -, o que, em hipótese análoga, permite-me afirmar que não *"... é admissível que ato normativo infra-legal acrescente ou exclua alguém do campo de incidência de determinado tributo, ..., visto que tal hipótese fere a lei (CTN, art. 108, parágrafo 1º) e o próprio princípio constitucional da reserva legal ..."* (TRF4, 2ª T., AMS 95.04.10674-9/RS, rel. o Juiz Vilson Darós, mar/96).⁶

Não obstante o todo acima exposto, entretanto, adotar-se-á o entendimento manifestado pelo Conselheiro Antonio Zomer, lavrado nos seguintes termos:

"A apuração do crédito presumido de forma centralizada será efetuado pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica produtora e exportadora, ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Esta forma de apuração exige que o estabelecimento matriz utilize, no cálculo do crédito presumido, os valores das aquisições, da receita bruta e da receita bruta de exportação relativos ao conjunto de todos os seus estabelecimentos.

Assim, todos os cálculos efetuados pela recorrente devem ser refeitos de acordo com o disposto no art. 3º e §§ da Port. MF nº 38/1997, vigente à época do período de apuração objeto do presente pedido de ressarcimento, para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, relativo à empresa como um todo e não por estabelecimento, como consta nos demonstrativos anexados ao presente processo.

Na determinação dos valores envolvidos no cálculo do valor do crédito presumido deve-se levar em conta o que aqui foi decidido no tocante aos insumos admitidos e à composição da receita de exportação e da receita bruta total da empresa."

E quanto aos demais temas em debate, passo a expor minhas razões de voto.

A discussão sobre a exclusão da *"base de cálculo do benefício as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de cooperativas de produtores e de pessoas físicas, por não terem sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins sobre o faturamento"* (fl. 704), a meu sentir, já está por demais discutida e decidida na esfera do Segundo Conselho de Contribuintes; observo, por relevante, em sentido contrário à conclusão a que chegou o acórdão recorrido. Neste sentido, cito, a bem da ênfase, os acórdãos CSRF/02-01.435 (202-102219) e CSRF/02-01.429 (201-110044) da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Não fosse bastante, é ainda de consignar que o Superior Tribunal de Justiça, por sua Segunda Turma, também já analisou a matéria em comento, tendo concluído que a *"IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade*

⁶ *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência/Leandro Paulsen. 5 ed. atual. - Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 740, em comentários ao artigo 100 do CTN.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29.8.2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.”⁷.

Assim, voto por revisar e reformar o acórdão recorrido neste particular, para incluir na base de cálculo do benefício as aquisições de cooperativas de produtores e pessoas físicas.

No que diz respeito ao não reconhecimento do direito ao crédito presumido referente à fabricação e exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT), registro também meu desacordo com o acórdão recorrido, conforme as razões que passo a defender.

Inicialmente, cumpre observar que nesta assentada e a propósito da matéria ora em análise, estou revendo o entendimento último que sobre o tema externei em votação na Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, oportunidade em que votei contra a tese defendida pelo contribuinte. Explico.

Naquela oportunidade, adotava voto do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, lavrado nos seguintes termos:

“Em relação aos créditos pretendidos pela reclamante no período compreendido entre 1º de janeiro de 1997 e 16 de abril desse ano, cabe, primeiramente, esclarecer que se referem à exportação de produtos que constavam da TIPI com a notação NT (não tributados). A partir de 17/04/1997, com a edição da Medida Provisória nº 1.508-16, ditos produtos passaram de NT para serem tributados à alíquota zero.

A questão envolvendo o direito de crédito presumido de IPI no tocante às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados na confecção de produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (Não Tributado) destinados à exportação, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão-somente, às empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora. Isso porque, os estabelecimentos processadores de produtos NT, não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.

Isso ocorre porque, as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do artigo 3º da Lei 4.502/1964, considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.

⁷ REsp 586.392-RN, relatora Ministra Eliana Calmon, acórdão publicado no DJU, 1, de 06/12/2004.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

Ora, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como produtora, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de ser produtora.

Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados. Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os produtores exportadores, nenhum outro tipo de empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as trading companies, reforçando-se assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.

Cabe ainda destacar que assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo pode-se citar o extinto crédito prêmio de IPI conferido industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados. Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIPI/1982.

Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é justamente a mudança trazida por essa Medida Provisória (MP nº 1.508-16), aludida linhas acima, consistente em incluir-se no campo de incidência do IPI os galináceos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos criadores e exportadores de frangos, que passaram, então, a usufruir dos incentivos fiscais referentes ao IPI.

Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que as aves exportadas pela reclamante, no período em que constavam da TIPI como NT, não geravam crédito presumido de IPI."

Com a devida vênia aos seguidores do acima transcrito entendimento - friso, ao qual me filiei em determinado período -, entendo que o direito da interessada ao crédito presumido de IPI deve ser reconhecido, com o afastamento das razões de decidir do acórdão recorrido.

Como já por diversas vezes decidido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a finalidade da Lei nº 9.363/96 foi a de desonerar as exportações de mercadorias nacionais e, como consequência, melhorar o balanço de pagamentos. Aliás, tal entendimento está em linha com o que doutrinariamente defendido por José Erinaldo Dantas Filho, "O espírito do citado diploma legal foi o de incentivar a exportação de produtos nacionais, tentando diminuir o chamado 'custo Brasil' para os produtos pátrios, de maneira que sejam 'exportados tributos para o exterior'. O legislador federal visualizou a extrema necessidade de desonerar a exagerada carga tributária para os produtos exportados, bem como visou a combater o acentuado déficit da balança comercial de nosso País, assim gerando mais empregos e maior arrecadação."⁸.

⁸ "Da impossibilidade de Restrições ao Crédito Presumido de IPI através de Normas Administrativas Complementares", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, volume 75, p. 77.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Cláudia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

Diferente não é, aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme já consubstanciado no acórdão referente ao julgamento do já mencionado e citado Recurso Especial nº 586.392/RN⁹.

Creio, ainda, abrindo aqui parênteses a bem ilustrar o debate, que do exame do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que trata dos conceitos de industrialização (transformação; beneficiamento; montagem; acondicionamento; e renovação e recondicionamento), entendo possível afirmar que as “mercadorias” exportadas pela recorrente (*produtos de origem animal*) são sim objeto ou resultante de um processo produtivo, mesmo que classificados como NT.

Neste sentido, vale citar trechos de artigo de Júlio M. de Oliveira, intitulado “A Constituição, A Lei e o Regulamento do IPI – Hipóteses de Conflito”¹⁰:

“(…)

Ao nosso ver, o objeto do imposto não consiste meramente no ato de produzir acima delineado, pelo contrário, a materialidade da hipótese de incidência reside no resultado final deste ato – o produto.

Assim não fosse, estaríamos diante de um imposto sobre industrialização e não sobre o produto industrializado. Neste sentido, cabe lembrar as sempre lúcidas considerações do mestre Geraldo Ataliba, verbis:

“... Pela sua utilização (desse conjunto de componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante do IPI, mas de tributo diverso.”⁸

Porém, esgotar-se na existência de produtos industrializados a materialidade da hipótese de incidência do IPI, em outras palavras, o mero surgimento de um produto industrializado é suficiente para caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto?

Quer nos parecer que não. (...).”

Feitas essas considerações, é possível afirmar que as “mercadorias” exportadas pela recorrente são sim “produtos industrializados”, mesmo que parte deles não tributados. Mas, a meu entender, não é essa a questão que se encontra em debate.

E a propósito da discussão travada nestes autos, necessário se faz reafirmar que o benefício do crédito presumido está expressamente direcionado à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

O artigo de lei é abrangente, portanto, daí não ser possível restringir o debate pela distinção entre “produto industrializado não tributado” e “produto industrializado tributado”,

⁹ REsp 586.392/RN, Ministra relatora Eliana Calmon, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado no D.J.U., Seção I, de 06/12/2004.

¹⁰ “IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes – Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto” – São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 221 a 238.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

pois tanto um como outro são “mercadorias”¹¹ e, conseqüentemente, abrangidos pela Lei nº 9.363/96.

Aliás, o crédito presumido em análise tem por objetivo o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, no caso o PIS e a Cofins, não importando se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída final.

Dessa forma, reconheço e dou provimento ao recurso para declarar o direito da recorrente ao crédito presumido dos produtos fabricados e exportados que não sejam tributados pelo IPI (NT).

Por fim e no tocante à impossibilidade de se incluir na base de cálculo do crédito presumido do benefício em debate energia elétrica, combustíveis para caldeira, produtos para tratamento de água e combustíveis, óleo e graxas, afirmo minha concordância com o acórdão recorrido neste particular, votando pelo não provimento do apelo voluntário da recorrente quanto a este tópico. Exceção ao gás P-12, efetivamente utilizado no processo produtivo da recorrente.

E assim procedo, lastreado na vasta jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes sobre a matéria, valendo, inclusive, citar, nesta oportunidade, que no Poder Judiciário tal entendimento também vem sendo decidido nestes moldes. Veja-se, por exemplo, o acórdão que consubstancia decisão a que chegou a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região:

“TRIBUTÁRIO. IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE

Não representa a energia elétrica insumo ou matéria-prima propriamente dito, que se insere no processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada. Sendo assim, incabível aceitar que a eletricidade faça parte do sistema de crédito escritural derivado de insumos desonerados, referentes a produtos onerados na saída, vez que produto industrializado é aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados neste processo.”

Diante do exposto, voto pelo parcial provimento do recurso voluntário interposto, para tão-somente reconhecer a inclusão na base de cálculo do benefício em discussão das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, assim como o direito ao crédito referente à fabricação e exportação de produtos NT e ao gás P-12, efetivamente utilizado no processo produtivo; negando à recorrente, conseqüentemente, a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do consumo referente a energia elétrica, combustíveis para caldeira, produtos para tratamento de água e combustíveis, óleos e graxa.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

¹¹ “Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia. ...” Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda. “Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa/3ª edição – Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999.



Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
ANTONIO ZOMER

Cuidarei neste voto apenas das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins. Na elaboração do meu voto, tomarei como base os fundamentos do Acórdão nº 202-12.303, da lavra do Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, e da Declaração de Voto proferida pelo Conselheiro Jorge Freire no Acórdão nº 201-75.738.

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96, com a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas, visando permitir maior competitividade destes no mercado internacional.

O art. 1º da MP nº 948/95, a seguir transcrito, dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento de contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo.

"Art. 1º - O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 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 a utilização no processo produtivo." (Grifo nosso)

O chamado crédito presumido de IPI é um benefício fiscal, com a conseqüente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente à Lei instituidora (art. 111, CTN), para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nesta hipótese.

Assim, 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 Maximiliano¹², 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 perquirir 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

¹² *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



Cleuzd Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

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 como ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins “incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de ...”.

Destarte, a fruição deste incentivo fiscal deve ser analisada nos estritos termos da lei, o incentivo tem natureza jurídica de ressarcimento das contribuições, em que a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a quantia desembolsada sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.

O art. 1º, retrotranscrito, restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições”, referindo-se o legislador à contribuição para o PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor não sofreram a incidência das contribuições, não há como enquadrá-las no dispositivo legal.

Há quem sustente que o percentual de cálculo do incentivo (5,37%) é superior ao empregado no cálculo das contribuições que visa ressarcir e que, por isso, o incentivo alcançaria todas as aquisições efetuadas, inclusive aquelas que não sofreram a incidência das referidas contribuições.

Ora, é cediço que o crédito presumido visa desonerar mais de uma etapa da cadeia produtiva, mas isso não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte. A respeito da interpretação extensiva da norma, vale citar o ensinamento de Alfredo Augusto Becker¹³:

[...] na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, 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)

“Como se vê, a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, o que é vedado pelo art. 111 do Código Tributário Nacional, em se tratando de incentivo fiscal. Assim não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.

Se em alguma etapa anterior da cadeia produtiva do insumo houve o pagamento de PIS e Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança esse pagamento específico. Se fosse assim não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições, incidente sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, das aquisições

¹³ Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/8/2005

Cléuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

do contribuinte produtor exportador. Resta claro que, embora o ressarcimento visa desonerar os insumos de todas as incidências anteriores, ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência no fornecimento ao produtor exportador.

Reforça tal entendimento, o fato de o art. 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor exportador quando houver restituição ou compensação da contribuição para o PIS e da Cofins pagas pelo fornecedor de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor que obteve a restituição ou compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levará à conclusão absurda de que o legislador considera, no cálculo do incentivo, o valor dos insumos adquiridos de fornecedor não-contribuinte, que não pagou a contribuição, e nega esse direito quando há o pagamento com posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria direito ao incentivo sem que houvesse o ônus do pagamento da contribuição e na segunda não.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também previu, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor da aquisição de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

A vinculação legal da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tomaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363/96, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Portanto, o que se vê é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

Ademais, o Poder Judiciário já se manifestou contrariamente à inclusão das aquisições de não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI, conforme se depreende 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, cuja ementa tem o seguinte teor:

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 29/8/2005

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13982.000778/99-68
Recurso nº : 122.464
Acórdão nº : 202-16.313

1. 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.
2. 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

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, no AGTR 33341-PE, processo nº 2000.05.00.056093-7,¹⁴ que, a certa altura do 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

Essas decisões judiciais evidenciam o acerto do entendimento aqui exposto no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins, quando estas contribuições não forem exigíveis nas operações de aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Com estas considerações, nego provimento ao recurso, para manter os insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas fora da base de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005.

ANTONIO ZOMER
ANTONIO ZOMER

¹⁴ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.