

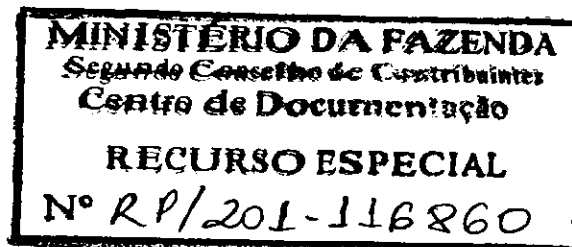


MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

Sessão : 21 de agosto de 2001
Recorrente : CENTRAL AÇUCAREIRA SANTO ANTÔNIO S/A
Recorrida : DRJ em Recife – PE

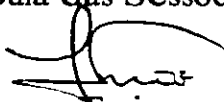


IPI – RESSARCIMENTO – COMPENSAÇÃO - LEI Nº 9.363/96 – PORTARIA MF Nº 38/97 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO - Crédito presumido de IPI com o objetivo de desonerar a carga tributária das exportações. Geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, e os custos a estes agregados. Não se pode negar que insumos adquiridos de pessoas físicas, por não serem contribuintes de PIS nem de COFINS, não integrem o valor das aquisições incentivadas, por falta de previsão legal. **Recurso voluntário provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CENTRAL AÇUCAREIRA SANTO ANTÔNIO S/A

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 às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, que apresentou declaração de voto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2001


Jorge Freire
Presidente


Gilberto Cassuli
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, José Roberto Vieira, Roberto Velloso (Suplente) e Sérgio Gomes Velloso.
lao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10410.002447/98-78

Acórdão : 201-75.267

Recurso : 116.860

Recorrente : CENTRAL AÇUCAREIRA SANTO ANTÔNIO S/A

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, protocolizado em 20/11/1998, motivada a contribuinte pelo *"Crédito presumido de que trata a Portaria MF nº 38/97"*, no valor de R\$166.158,77 (posteriormente com pedido de retificação para R\$153.312,83), referente ao período de apuração do primeiro trimestre de 1998. Pediu, posteriormente, compensação com débitos próprios e de terceiros.

Após juntada de documentação, a Delegacia da Receita Federal em Maceió - AL, às fls. 40/42, decidiu pelo deferimento, em parte, do pedido, aprovando o crédito no valor de R\$63.986,10 como crédito presumido de IPI, em virtude de haver glosado o valor referente às *"aquisições de cana de açúcar oriunda de fornecedor pessoa física, em virtude destes fornecedores não serem contribuintes das contribuições de PIS/PASEP, COFINS, conforme estatui o parágrafo 2º do art 2º da Instrução Normativa de número 23, de 13 de março de 1997, da SRF."*

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 66/74, aduzindo que a base de cálculo do crédito presumido do IPI engloba tanto os insumos adquiridos de contribuintes das citadas contribuições sociais como os adquiridos de pessoas físicas, ao fundamento de que a legislação não previu qualquer exclusão para efeito do gozo deste benefício. Alega que a IN SRF nº 23/97 desrespeita o princípio da hierarquia das leis. Aduz, ainda, que não há exigência legal de que haja incidência de PIS e COFINS sobre as aquisições de insumos. Requer o provimento para tornar sem efeito a glosa realizada, pleiteando o ressarcimento corrigido pela Taxa SELIC.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife - PE, às fls. 80/83, indeferir a solicitação, segundo a seguinte ementa:

"Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido — Não farão jus ao crédito presumido do IPI as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos diretamente de produtores rurais pessoas físicas e de cooperativas. SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

Alega, ainda, aplicando a IN SRF nº 23/97, que, “não havendo incidência sobre as aquisições, não há o que ressarcir ao adquirente”.

Em Recurso Voluntário de fls. 86/95, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões, sob os fundamentos já referidos.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'P' followed by a colon and a dash.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é tempestivo, dele conheço.

A empresa contribuinte, ora recorrente, pretendeu o ressarcimento, e, posteriormente, a compensação com débitos seus e de terceiros, do crédito presumido de IPI a que se refere a Portaria MF nº 38/97. Trata-se de crédito presumido de IPI como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Nestes autos, a questão cinge-se à inclusão, pela contribuinte, de **aquisições de insumos adquiridos de pessoas físicas (ou cooperativas)** na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96.

O competente órgão da Receita Federal concluiu pela legitimidade de apenas parte do crédito pleiteado pela contribuinte, dele excluindo o *“valor referente às aquisições de cana de açúcar oriunda de fornecedor pessoa física, em virtude destes fornecedores não serem contribuintes das Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS.”*

A questão imprecinde de algumas digressões. Da doutrina, transcrevemos:

“O crédito presumido do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, não é um crédito fiscal que resulta, diretamente, da aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade do IPI. Muito pelo contrário, ele é gerado por operações sobre as quais o Princípio da Não-Cumulatividade não tem aplicação, porque se tratam de operações imunes à incidência do imposto. Referimo-nos à exportação de produtos industrializados.

...



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

Portanto, o crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, tem a natureza jurídica de incentivo à exportação de produtos industrializados.”¹

A contribuinte adquire matérias-primas, notadamente cana de açúcar, de pessoas físicas. E, ao calcular o seu crédito presumido de IPI, inclui na base de cálculo o valor referente a essas aquisições. Eis o ponto nevrálgico da questão em exame, porque a decisão recorrida não aceitou a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos custos com aquisição de insumos oriundos de pessoas físicas ou cooperativas, ao fundamento de não serem contribuintes do PIS nem da COFINS.

Com efeito, estabelece a Lei nº 9.363, de 13/12/1996:

“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como **ressarcimento das contribuições** de que tratam as Leis Complementares nº 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.” (grifamos)

Estão claramente estabelecidos na lei os aspectos do crédito presumido em exame. E, diante disto, a interpretação que a autoridade julgadora lhe deu não pode prosperar.

¹ REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. **O IPI Ao Alcance de Todos: Doutrina – Jurisprudência – Legislação – Pareceres Normativos**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 463.



Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

Um dos escopos da legislação que rege esta matéria é, inequivocamente, dar cabo ao que prevê o art. 153, § 3º, III, da Carta Magna, o qual estabelece que o IPI *"não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior"*. Trata-se de imunidade, com relação ao IPI, dos produtos industrializados destinados ao exterior.

Outros escopos do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 (que teve como antecedentes as MP nºs 674/94, 905/95, e 948/95, e outros) podem ser constatados das exposições de motivos externadas pelo Ministro da Fazenda. Assim sendo, objetiva a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, conforme a política adotada no sentido de não se exportar tributos. Da Portaria Ministerial nº 38/97 denotamos que se optou por desonerar não apenas a última etapa do processo produtivo, visto que PIS e COFINS incidem cumulativamente, e sim mais etapas antecedentes, chegando-se à cediça alíquota de 5,37%.

Perquirindo, destarte, acerca da *mens legis*, ou seja, a vontade, o desejo da lei, notamos que pretende, com este crédito presumido, desonerar a carga tributária das exportações.

Então, trata-se o crédito presumido de IPI em comento, como estabelecido no texto legal, de ressarcimento do PIS e da COFINS recolhidos nas etapas anteriores (e não somente na imediatamente anterior), incidentes sobre os insumos. No dizer do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, é:

"... incentivo financeiro à exportação quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneram os insumos empregados, bem como, ainda, as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial."² (*grifamos*)

Não cabe, por consequência, o entendimento de que os produtos adquiridos de pessoas físicas, ou cooperativas, pelo simples fato de não serem contribuintes do PIS nem da COFINS, não dão direito ao crédito presumido de IPI.

² Acórdão nº 202-09.865, Relator Oswaldo Tancredo de Oliveira, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Sessão em 17/02/1998, ao julgar o Recurso nº 102.571.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

O art. 2º da Lei nº 9.363/96 é muito claro em estabelecer que se determina a base de cálculo mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no art. 1º, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. É de clareza solar ser vedado ao intérprete restringir um benefício que a lei não restringiu.

Ademais, sendo este crédito presumido de IPI “incentivo à exportação” pelo ressarcimento das Contribuições ao PIS e da COFINS pagas nas etapas anteriores, devemos ressaltar que, ainda que a aquisição dos insumos pelo exportador tenha sido feita de pessoa não contribuinte das referidas exações, estas contribuições foram recolhidas em outras etapas, incidindo, v. g., na aquisição dos fertilizantes, etc.

Merece destaque o posicionamento, neste particular, do culto Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa:

“Registre-se, ainda, que, nos moldes em que está redigido o art. 2º da Lei nº 9.363/96, o cálculo será feito tendo como ponto de partida a soma de todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sobre a qual será aplicado o percentual decorrente da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. Isto significa dizer que até mesmo as aquisições que não se destinam à exportação integrarão o ponto de partida para encontrar a base de cálculo, de vez que a exclusão das mesmas se dará pela relação percentual.”

Do texto legal citado, portanto, concluimos que se deve aplicar o percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, independentemente de haver ou não recolhimento da contribuição ao PIS e da COFINS nesta etapa. Porque, mesmo que as aquisições de insumos tenham sido feitas de não contribuintes das exações referidas, estas foram recolhidas em etapas anteriores, haja vista onerarem a produção em cascata.

Outro ponto ainda merece destaque. As Instruções Normativas nºs 23 e 103, de 1997, dispuseram sobre este tema, em sentido diverso do que até agora expusemos. E a decisão recorrida teve fulcro nestes atos normativos da SRF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

Houve restrição do direito ao crédito presumido de IPI por estes atos, ao estabelecerem que somente seria calculado em relação a insumos sujeitos à Contribuição ao PIS e à COFINS. Não é possível que um Instrução Normativa, ato normativo da SRF, restrinja um benefício onde a lei não restringe, tendo em conta tratar-se a IN de norma complementar das leis, nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional.

Corroboram o entendimento que esposamos os reiterados julgados acerca desta matéria no Conselho de Contribuintes. Esta Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiu, pelo Acórdão nº 201-74.131, ao julgar o Recurso nº 114.964, Processo nº 13808.002368/97-00, Relator o ilustre Conselheiro Jorge Freire, em Sessão em 15/12/2000:

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - LEI Nº 9.363/96 - 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 SRF 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 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. (...). SELIC - O valor ressarcido deve ser corrigido monetariamente, de molde a manter o real valor de compra da moeda. Assim, deve ser aplicada ao valor ressarcido a Taxa SELIC desde a data do protocolo do pedido. Recurso provido, em relação às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, em que não houve incidência de COFINS nem de PIS na última aquisição, e em relação à Taxa SELIC; e negado, em relação aos insumos em estoque." (grifamos)

DO RESSARCIMENTO - DA COMPENSAÇÃO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

Assim, entendo procedente a pretensão da contribuinte de compensar os valores referentes ao crédito presumido, no valor apurado incluídos na base de cálculo os valores referentes aos insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas, nos termos do § 3º do art. 2º e do art. 4º da Lei nº 9.363/96, que estabelecem:

“Art. 2º (...)

§ 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.

(...)

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.”

Subsidiariamente, defiro o ressarcimento em espécie dos valores apurados de crédito presumido de IPI, na impossibilidade de sua compensação, com fulcro nos arts. 3º, II, e 8º, da Instrução Normativa SRF nº 21/97. Nos termos do art. 15 da mesma IN SRF nº 21/97, possível a utilização, por outro contribuinte, dos créditos que porventura excedam os seus débitos, conforme solicitado no “Pedido de Compensação de crédito com Débito de Terceiro”.

Curvando-nos ao entendimento adotado por esta Câmara, entendemos que deve o valor ser atualizado e corrigido pela Taxa SELIC, nos termos da Norma de Execução nº 08/97.

Neste particular, trago parte da ementa lavrada quando do julgamento do Recurso nº 114.964, Processo nº 13808.002368/97-00, Acórdão nº 201-74131, Relator o eminente Conselheiro Jorge Freire, em Sessão de 05/12/2000:

“SELIC - O valor ressarcido deve ser corrigido monetariamente, de molde a manter o real valor de compra da moeda. Assim, deve ser aplicada ao valor ressarcido a Taxa SELIC desde a data do protocolo do pedido.”

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO para assegurar à contribuinte seu direito à compensação do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.002447/98-78

Acórdão : 201-75.267

Recurso : 116.860

crédito presumido de IPI, ou seu ressarcimento em espécie, tudo nos termos da fundamentação.
Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar os cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2001


GILBERTO CASSULI



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

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

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

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

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

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

Da referida norma depreende-se que o objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, atendendo a dois objetivos de política econômica, mediante o ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo. Para tanto utilizou-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

Para a instituição do benefício fiscal em debate poderia o legislador ter se valido de inúmeras alternativas, mas entendeu que o favor fiscal fosse dado mediante o ressarcimento da COFINS e do PIS embutidos nos insumos que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Com efeito, a meu sentir, só haverá o ressarcimento das mencionadas contribuições sociais quando elas incidirem nos insumos adquiridos pela empresa produtora exportadora, não havendo que se falar em incidência em cascata e em crédito presumido independentemente de haver ou não incidência das contribuições a serem ressarcidas. E, se o legislador escolheu o termo **incidência**, não foi à toa. Atrás dele vem toda uma ciência jurídica.

E, como bem lembra Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário (Ed. Saraiva, 6ª ed., 1993), *"Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva"*. Adiante, na mesma obra, averba o referido mestre que *"À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação"*. E, naquilo que por hora nos interessa, arremata que *"Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico"*.



Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

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

Alfredo Augusto Becker³ 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 entendimento⁴ 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 Becker⁵, “*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*

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

⁴ Nesse sentido Acórdãos 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

⁵ op. cit, p. 133.



Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

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 Maximiliano⁶, 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 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 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.

⁶ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12^ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.002447/98-78
Acórdão : 201-75.267
Recurso : 116.860

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

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2001

JORGÉ FREIRE