



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicação no Diário Oficial da União
de 08 / 08 / 2002
Rubrica

Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

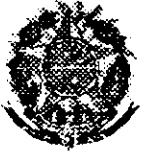
Sessão : 18 de abril de 2001
Recurso : 116.635
Recorrente : CARGILL CITRUS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL
Nº PP/201-116635

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS – PRINCÍPIO DA PRATICIDADE – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de MP, PI e ME, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363/96, 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 mencionada refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. As IN SRF nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363/96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN SRF nº 23/97), bem como que os MP, PI e ME, 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, vista que as Instruções Normativas são normas complementares das Leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto das normas que complementam. Na verdade, o crédito presumido de IPI na exportação utiliza o **princípio da praticabilidade**, que usa a presunção como o meio mais simples e viável de se atingir o objetivo da lei, dando à administração o alívio do fardo da investigação exaustiva de cada caso isolado, dispensando-o da coleta de provas de difícil, ou até impossível, configuração. A apuração por **presunção** utiliza um cálculo **padronizante**, que abstrai o individual, o específico, o único, em favor do geral, cria-se uma **abstração generalizante**, imposta, *ex dispositionis legis*, ao Contribuinte, desprezando-se os desvios individuais. **COMBUSTÍVEIS E ENERGIA ELÉTRICA** - O art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que está abrangido dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário os produtos que, “embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente”. **JUROS** – O valor do crédito presumido deve ser acrescido de juros calculados segundo a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CARGILL CITRUS LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

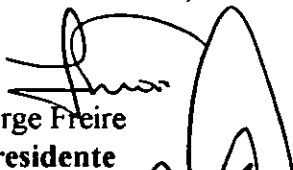
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

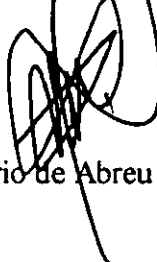
Processo : 10850.002408/97-00

Acórdão : 201-74.526

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, que apresentou declaração de voto no que se refere às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, e, quanto aos combustíveis e energia elétrica, foram vencidos os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa, que apresentou declaração de voto, Jorge Freire e José Roberto Vieira, nos termos da declaração de voto do Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001


Jorge Freire
Presidente


Antonio Mário de Abreu Pinto
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Gilberto Cassuli e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf



Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

Recurso : 116.635
Recorrente : CARGILL CITRUS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento das Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, a título de incentivo sobre o crédito presumido do IPI, que tem sua origem na MP nº 948, de 23/03/95, e edições posteriores que mantiveram o incentivo e, com base no seu artigo 4º, pretende o ressarcimento em espécie, uma vez que está impossibilitada de utilizá-lo para compensação.

Mediante a Informação Fiscal de fls. 57/58, proferida em 24/04/1998, a DRF em São José do Rio Preto - SP propôs que o valor pleiteado pela contribuinte fosse parcialmente deferido, limitando-se à importância de R\$365.181,09, conforme demonstrado nos "Quadros" e Anexo de fls. 50/56, dando-se ciência dos mesmos à interessada para que, querendo, impugne a glosa perante a DRJ de sua jurisdição.

Inconformada com o provimento obtido, a recorrente apresentou, em 25/08/1998, sua Impugnação de fls. 74/80, solicitando que fossem acolhidos seus argumentos para o fim de retificar-se os cálculos do crédito presumido; que fosse reconhecido o direito ao ressarcimento acrescido de juros de mora pela Taxa SELIC, nos termos da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 66, combinado com a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 39, § 4º, e com respaldo na pacífica jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Às fls. 99/104, o julgador de primeiro grau, na Decisão DRJ/RPO nº 1.625, de 23 de outubro de 2000, julga que:

- a) os insumos adquiridos de pessoas físicas, por força de vedação legal expressa e as aquisições de insumos não tributadas pelo PIS e nem pela COFINS estão excluídos do cálculo do incentivo fiscal;
- b) é incabível considerar como insumo os gastos com energia elétrica e combustíveis, que, embora consumidos no processo produtivo, não mantêm contato físico com o produto final exportado; e
- c) é incabível o acréscimo de juros de mora pela Taxa SELIC na concessão do crédito presumido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002408/97-00

Acórdão : 201-74.526

Insatisfeito com a decisão de primeiro grau, a contribuinte apresenta, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 108/123, contestando todos os termos da decisão e reiterando os termos de sua peça impugnatória.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke extending downwards.



Processo : 10850.002408/97-00

Acórdão : 201-74.526

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO

O Recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A RECORRENTE pleiteou ressarcimento, em moeda corrente, pelo valor correspondente ao crédito presumido do IPI a que teria direito, visto que ela não realizava operações, no mercado interno, sujeitas a esse tributo que sejam suficientes para o total aproveitamento deste benefício fiscal.

O seu pleito foi parcialmente indeferido, sendo excluído da base de cálculo do benefício os valores relativos:

- a) às matérias-primas adquiridas de produtores rurais pessoas físicas; e
- b) à lenha, ao bagaço de cana, ao óleo da caldeira, utilizados como combustíveis, e à energia elétrica consumidos no processo produtivo.

Além disso, foi glosada a inclusão da Taxa SELIC sobre o valor a ser restituído.

Com relação à *exclusão do cálculo do crédito presumido do IPI dos valores relativos às matérias-primas adquiridas de produtores rurais pessoas físicas* sob a alegação de que eles não seriam contribuintes do PIS e nem da COFINS, também, é improcedente.

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, de 13/12/96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96).

A lei citada refere-se a “**valor total**” e não prevê qualquer exclusão.

As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.1996, 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 material de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97).



Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante lei ou medida provisória, visto que as Instruções Normativas – IN são normas complementares das leis (art.100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

As Instruções Normativas devem ser utilizadas pelos órgãos públicos com o fito de expor seu entendimento sobre determinado assunto, servindo, tão-somente, para orientar seus servidores no sentido de adotarem uma conduta uniforme no âmbito interno das repartições (*interna corpore*).

Como normas complementares que são, elas (as instruções normativas) não podem modificar o texto legal que complementam. A lei é o limite. A instrução normativa não pode ir além da lei. Se, como no presente caso, a lei estabelece que a base de cálculo é o valor total, não pode a instrução normativa criar exclusões, fazendo com que o valor passe a ser parcial.

Pelas normas insculpidas na Lei nº 9.363/96, não importa quanto foi pago de PIS e nem de COFINS nas aquisições de insumos anteriores. Não importa se as mercadorias adquiridas foram vendidas e revendidas em inúmeras e sucessivas operações, até ser adquirida pelo produtor exportador. Não importa nem mesmo se houve alguma incidência de PIS e de COFINS nas operações anteriores.

O benefício fiscal assegurado pela Lei nº 9.363/96 é de valor correspondente a duas vezes a incidência de PIS e de COFINS sobre o **valor total** das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

No crédito **presumido**, na verdade, presume-se que houve duas incidências de PIS e de COFINS nas operações anteriores, independente de quantas tenham realmente ocorrido.

Mesmo porque, a admitir-se que o valor do crédito fiscal depende de ter havido incidência de PIS e de COFINS nas operações anteriores, também deveria ser permitido ao contribuinte fazer prova de que as matérias-primas adquiridas foram tributadas mais do que duas vezes por essas contribuições.

E, aí, o crédito fiscal de IPI deixaria de ser **presumido**, pois cada contribuinte teria direito a ser ressarcido pelo exato valor pago de PIS e de COFINS nas aquisições de insumos.

É por isso que o legislador criou um crédito presumido. Não se indaga quantas incidências de PIS e de COFINS ocorreram na cadeia produtiva, que culminou com a elaboração da matéria-prima vendida.



Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

Presume-se que foram apenas duas ocorrências, e sobre elas calcula-se o valor do crédito.

Na verdade, se desvirtuaria o conceito do crédito presumido ao se excluir do cálculo do crédito presumido o valor das matérias-primas adquiridas de pessoas físicas, em razão de estas não serem contribuintes do PIS e nem da COFINS, sob o argumento de não haver valor algum a ser ressarcido.

Mesmo porque, o PIS e a COFINS podem não ter incidido diretamente na aquisição do produto rural adquirido pelo produtor exportador, mas todos os insumos utilizados pelo produtor rural na atividade agrícola sofreram a incidência desses tributos, sendo justamente esse valor que, integrando o preço do produto rural adquirido pelo produtor exportador, seria ressarcido sob forma de um crédito presumido.

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

O crédito será sempre devido, ainda que não tenha havido nenhuma incidência diretamente sobre o valor da última operação.

Na verdade, o crédito presumido de IPI na exportação utiliza o **princípio da praticabilidade**, que usa a presunção como o meio mais simples e viável de se atingir o objetivo da lei, dando à administração o alívio do fardo da investigação exaustiva de cada caso isolado, dispensando-a da coleta de provas de difícil, ou até impossível, configuração.

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

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

Sobre tais “conclusões” interpretativas não podemos nos esquecer da advertência incluída em Acórdão da Suprema Corte (RE nº 177.068-RS, 2ª Turma, Relator Marco Aurélio, unânime, RTJ nº 159, p.349):

“No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo — por mais sensato que seja — sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela perseguida’ — Celso Antônio Bandeira de Mello — em



Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, não este àquele."

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente quanto à improcedência dessas exclusões.

Outrossim, registre-se que este assunto não é novo no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes, posto que, ao julgar o Recurso nº 109.691, Processo nº 10935.000223/98-49, Acórdão nº 201-72.785, esta Primeira Câmara, à unanimidade de votos, deu provimento à mesma matéria ora em comento e julgamento, aprovando o voto do ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa.

Sobre a *exclusão, pela decisão, dos valores correspondentes aos combustíveis (lenha, bagaço de cana e óleo da caldeira) e à energia elétrica consumidos no processo de industrialização dos produtos exportados, como produtos intermediários*, sob o argumento de que esse material não é classificado, nem como produto intermediário, nem como matéria-prima, além de ele (o combustível) não se integrar ao produto final exportado, a decisão recorrida entende que somente os insumos que mantenham contato físico com o produto final exportado é que geram direito ao crédito presumido do IPI, apesar de reconhecer, expressamente, que ditos insumos são efetivamente consumidos no processo produtivo dos produtos elaborados pela recorrente e que são exportados para o exterior, ou seja, sem estes insumos não haveria processo de produção.

Considero que, quanto a este assunto, também assiste razão à recorrente, visto que o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº. 9.363, prevê que os conceitos de matéria-prima e de produtos intermediários serão dados, subsidiariamente, pela legislação do IPI, sendo que o texto do art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que está abrangido dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário os produtos que, *"embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente"*.

Não ficou comprovado no processo que a lenha, o bagaço de cana, o óleo da caldeira, utilizados como combustíveis, e a energia elétrica não eram utilizados pela recorrente no processo de industrialização, ou que não eram consumidos nesse processo, ao contrário, foi reconhecido, expressamente, na decisão recorrida, a sua efetiva utilização, não havendo, assim, qualquer motivo que se justifique a sua exclusão do cálculo do crédito presumido.

Além do que, o teor do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, combinado com o art. 393, inciso II, do RIPI/82, considera como produtos intermediários os bens utilizados



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

na produção, inclusive os que não integram o produto final, mas sejam consumidos ou utilizados durante o processo industrial.

Não provando o Fisco que os combustíveis e a energia elétrica, objeto da glosa, não eram utilizados para ativação da linha de produção da recorrente, fica a presunção de que, sem estes, não haveria o processo de produção, razão pela qual deve ser incluído o seu valor no cálculo do benefício.

Ademais, o Parecer Normativo CST nº. 65, de 31.10.1979, confirma que o art. 82, inciso I, do RIPI/82, deve ser interpretado não em sentido estrito, mas em sentido lato, para alcançar quaisquer bens que sejam consumidos na operação de industrialização.

Por outro lado, o legislador não dispôs que no cálculo do crédito presumido deveria somente ser considerado o valor dos produtos intermediários, que mantêm contato físico como produto final exportado, como quer dar a entender a decisão recorrida.

Ao contrário, o termo “produtos intermediários” deve ser utilizado no seu sentido genérico, independentemente de manterem ou não contato físico com o produto final exportado.

Destarte, assiste razão à recorrente na inclusão, também, desses valores no cálculo do crédito presumido a que faz jus.

Reconheço, finalmente, à RECORRENTE o direito ao ressarcimento de que trata a Lei nº 9.363/96, **acrescido de juros calculados segundo a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.**

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente, motivo pelo qual **voto pelo provimento do recurso** para considerar:

- a) *indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do benefício, dos valores relativos às matérias-primas adquiridas de produtores rurais pessoas físicas;*
- b) *indevida a exclusão, no cálculo procedido para apuração do valor do benefício, dos valores correspondentes aos combustíveis (lenha, bagaço de cana e óleo de caldeira) e à energia elétrica consumidos no processo de industrialização dos produtos exportados, como produtos intermediários; e*




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

c) *devido que o cálculo do crédito presumido objeto da presente lide seja calculado acrescido de juros calculados segundo a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97.*

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001


ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO



Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO SERAFIM FERNANDES CORRÊA

Sobre a matéria cabe inicialmente transcrever o art. 2º da Lei nº 9.363/96, *in verbis*:

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

Como se vê pela transcrição o artigo trata de "aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem". Combustíveis industriais e energia elétrica, no meu entender, não são matérias-primas, não são produtos intermediários, muito menos materiais de embalagem. Não estão contemplados pela lei.

E não se diga que combustível e energia elétrica são produtos intermediários.

No meu entender, como o próprio nome diz, o produto intermediário é aquele que deixou de ser matéria prima mas ainda não é produto acabado. Por exemplo: o minério de ferro é matéria prima, o laminado é produto intermediário e a estrutura metálica é o produto acabado. O algodão é a matéria prima, o tecido é o produto intermediário e a confecção é o produto acabado.

Ora, no caso, o combustível e a energia elétrica são insumos necessários ao funcionamento das máquinas mas não são produtos intermediários. Se a lei desejasse incluir todos os insumos teria dito "o valor total das aquisições de insumos" ao invés de "o valor total das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem".

Portanto, nos moldes em que está redigida a lei, não vejo como concordar com o entendimento da recorrente. E da mesma forma que dei provimento em relação às aquisições de pessoas físicas, cooperativas e MICT por não existir no artigo transcrito tal exclusão, nego provimento relativamente aos combustíveis e energia elétrica, posto que não há previsão legal para a pretendida inclusão.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001

SERAFIM FERNANDES CORRÊA



Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

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

A Lei 9.363, de 13/12/96, assim dispõe, em seus artigos 1º e 2º:

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

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

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

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

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

§ 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).



Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

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

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

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

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

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

Assim, ao intérprete cabe analisar a norma sob o ângulo da ciência do direito. Ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, ensina o antes citado doutrinador, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da 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



Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

apenas prescritiva. Com base nestas ponderações, enfrento, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo “*incidência*” disposto na norma sob comento.

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

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

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

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter utilizado-se de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker³, “*na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha*”. (grifei)

J

¹ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

² Nesse sentido Acórdãos 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

³ op. cit, p. 133.



Processo : 10850.002408/97-00
Acórdão : 201-74.526

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano⁴, ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

“402 – III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos”.

Assim, não há que se perquerir da intenção do legislador, mormente analisando a exposição de motivos de determinada norma jurídica que institui benefício fiscal, com 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.

Isto posto, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da COFINS e do PIS, quando tais tributos nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo). Assim, voto no sentido de

⁴ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12^o, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002408/97-00

Acórdão : 201-74.526

negar provimento ao recurso quanto à glosa das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, uma vez não haver incidência de PIS nem de COFINS em tais operações, devendo, portanto, tais aquisições serem desconsideradas para efeito de cálculo do favor fiscal.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Jorge Freire', with a stylized flourish above the name.

JORGE FREIRE