



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

Recorrente : SADIA CONCÓRDIA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO EM RELAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES (LEI Nº 9.363/96) - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS - Ao conceder esse benefício, calculando-o com uma alíquota duplicada (5,37%) em relação à incidência conjunta do PIS/PASEP e da COFINS que pretendeu ressarcir (à época, 2,65%), o legislador tomou em consideração as possíveis incidências dessas contribuições nas operações anteriores, elegendo o número médio de duas incidências para estabelecer uma presunção legal quanto à inclusão dessas contribuições no custo dos insumos dos produtos exportados; caminho presuntivo esse aplicável mesmo quando da não incidência dessas contribuições na última operação de aquisição de insumos, como ocorre no caso de serem pessoas físicas ou cooperativas os fornecedores. Outrossim, a base de cálculo do crédito presumido, nos estritos termos legais, resulta da aplicação sobre o valor total das aquisições de insumos do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador; logo, qualquer exclusão desse "valor total das aquisições de insumos" fixado em lei, como a das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, só poderia ser veiculada por ato da mesma hierarquia normativa - lei, nunca por atos administrativos normativos, como as instruções normativas que o tentaram, em face da sua condição infralegal, que as impede absolutamente de inovar a ordem jurídica.

AQUISIÇÕES DE UNIFORMES, DE PRODUTOS SANITÁRIOS, DE COMBUSTÍVEIS E DE LUBRIFICANTES - Para a determinação da base de cálculo do crédito presumido - o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem -, tais conceitos serão os estabelecidos na legislação do IPI (critério subsidiário), até que a lei instituidora do incentivo ou as normas que regem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS venham a estabelecer outros (critério principal). Assim, não se identificando os uniformes, os produtos sanitários e os combustíveis lubrificantes com as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, de conformidade com a legislação do IPI, a sua aquisição não compõe a base de cálculo do crédito presumido.

EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS CLASSIFICADOS PELA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS - Uma vez que a concessão do crédito presumido se dá para as "mercadorias" nacionais



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

exportadas (o gênero), não se admite, a toda evidência, que a interpretação administrativa venha a restringi-la aos "produtos industrializados" tributados (a espécie), sob pena de subversão do texto legal expresso.

EXPORTAÇÕES ATRAVÉS DE EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS – Mesmo antes da Medida Provisória nº 1.484-27/96, que estendeu o crédito presumido a essas exportações, tal já se dava, por força do Decreto-Lei nº 1.248, de 29.11.72, que assegurava ao produtor-vendedor, nas remessas para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, os benefícios concedidos por lei como incentivo à exportação, tal como o crédito presumido em tela.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SADIA CONCÓRDIA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso**, nos seguintes termos: a) quanto ao crédito relativo às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, vencidos, nesta parte, os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Josefa Maria Coelho Marques e Jorge Freire, que apresentou declaração de voto; e b) quanto à concessão do crédito presumido à exportações de produtos não tributados (N/T) pelo IPI, vencida a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques; **II) por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso** quanto ao direito ao crédito relativo às exportações efetuadas por intermédio de empresas comerciais exportadoras; e b) **em negar provimento ao recurso** quanto ao crédito presumido relativo às aquisições de uniformes e produtos sanitários; e **III) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso**, quanto ao crédito presumido relativo a combustíveis e lubrificantes. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Antônio Mário de Abreu Pinto, Gilberto Cassuli, Roberto Velloso (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques:
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Jose Roberto Vieira
José Roberto Vieira
Relator

Eaal/cf



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

Recorrente : **SADIA CONCÓRDIA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO**

RELATÓRIO

O sujeito passivo apresentou, em 02.09.98, pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações (Lei nº 9.363/96), correspondente ao ano de 1996 (fl. 01). Posteriormente, em 20.08.98, reapresentou o pedido no formulário próprio (fl. 259), objeto de outro pedido retificador, de 03.11.1998 (fl. 261).

Após as diligências da fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC, foi proferido o despacho decisório dessa unidade da administração tributária federal, em 09.11.99 (fl. 800), tomando por base as conclusões da fiscalização (fls. 793 a 799) e reconhecendo parcialmente o direito creditório, decisão da qual foi cientificado o peticionário em 19.11.1999, à fl. 800 mesmo.

Inconformada, a contribuinte impugnou tal despacho por instrumento apresentado em 15.12.1999 (fls. 801 a 820).

A decisão de primeira instância, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, datada de 25.08.2000, tomou conhecimento da impugnação para, na seqüência, indeferir o pleito do sujeito passivo (fls. 823 a 832).

Cientificado da decisão monocrática em 12.09.2000 (fl. 833), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário para este Conselho em 11.10.2000 (fls. 835 a 844), reiterando os seus argumentos, tendo a DRJ em Florianópolis/SC encaminhado o processo, com o mencionado recurso, em 23.10.2000, a este Conselho (fl. 847).

É o relatório.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Trata-se de *"...crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados"*, concedido à *"...empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais"*, como ressarcimento da Contribuição ao 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"*, tudo nos termos da Lei nº 9.363, de 13.12.96, artigo 1º.

Diversas são as interpretações assumidas pela autoridade administrativa julgadora de primeira instância objeto de questionamento pela recorrente, as quais passamos a considerar abaixo uma a uma.

1. Aquisições de Pessoas Físicas e de Cooperativas

Não serão poucos os que partirão da literalidade do texto legal concessivo do benefício, que cogita do crédito presumido *"...como ressarcimento das contribuições..."* – PIS/PASEP e COFINS – *"...incidentes sobre as respectivas aquisições..."*, para deduzir como cabível o ressarcimento das contribuições apenas e tão-somente quando tiver havido a sua incidência. Ora, inexistindo PIS/PASEP ou COFINS incidentes sobre aquisições de pessoas físicas ou de sociedades cooperativas, nada haveria a ser ressarcido nessas situações, descabendo o crédito presumido.

Nesse sentido o disposto no artigo 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13.03.97: *"O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural... utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS"*. Nesse sentido, ainda, o disposto no artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 103, de 30.12.97: *"As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido"*.

Esse o caminho interpretativo seguido pela autoridade monocrática que apreciou o caso em primeira instância (fls. 823-824 e 830).

Trata-se, no caso, como pretendemos demonstrar, de apego à letra dos atos administrativos normativos indicados ou de apego à letra de um único dispositivo legal (artigo 1º, *"caput"*), apartado do contexto das normas legais em que ele se insere.

Principie-se por indagar se, na época, ambas as contribuições apresentavam a incidência somada de 2,65% (0,65% de PIS e 2% de COFINS), por que razão o crédito presumido, que visaria exclusivamente o ressarcimento dessas contribuições incidentes na operação de aquisição, seria calculado pela aplicação do percentual de 5,37% (pouco mais que o dobro) sobre a base de cálculo definida na lei (artigo 2º, § 1º)?



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

Encontraremos resposta na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 948, de 23.03.95, uma daquelas que antecedeu à Medida Provisória nº 1.484-27, de 22.11.96, finalmente convertida na Lei nº 9.363/96: *"Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%..."* (grifamos). Ou seja, o legislador está aqui a reconhecer que, em face da cumulatividade dessas contribuições, mesmo nas aquisições de pessoas físicas ou cooperativas, em que inexistiu incidência na última operação, incidência houve em etapas anteriores de comercialização, onerando o custo do produto a ser posteriormente exportado e justificando o crédito presumido.

Não se diga que, ao buscarmos a exposição de motivos de medida provisória que precedeu a lei instituidora do benefício, **estariamos perseguindo a vontade do legislador**. E, aliás, do que cogita o eminente Conselheiro JORGE FREIRE, ao fazer interessante declaração de voto, em julgamento desta mesma respeitável Câmara¹. Essa forma de interpretação, identificada não só como *"...um terreno movediço"*, mas também como *"...teoria decrépita"* por CARLOS MAXIMILIANO, o grande teórico nacional da interpretação jurídica, deve jazer hoje sepultada, porque, obviamente, *"Com a promulgação, a lei adquire vida própria..."*, inexistindo cordão umbilical que a mantenha conectada ao legislador; e porque, afinal – aqui MAXIMILIANO invoca FERRARA – *"...a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato"*². Estamos, isso sim, no **encalço de uma explicação plausível para um crédito presumido que funciona como ressarcimento de contribuições que incidiam com a alíquota conjunta de 2,65%, e que é calculado com a alíquota de 5,37%**. Em flagrante descompasso, pois, com a idéia de ressarcimento das contribuições incidentes na específica operação de aquisição!

E entendemos ter deparado, na indigitada exposição de motivos, com a **explicação pretendida, que repousa na consideração da cumulatividade dessas contribuições e das etapas anteriores de comercialização**. Como bem raciocinou OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, em processo que relatava na Segunda Câmara deste respeitável Colegiado, *"...se não devessem ser levadas em consideração as fases anteriores da comercialização dos produtos para se apurar o valor das contribuições que oneram o custo das mercadorias exportadas... então desnecessário seria a elaboração de cálculos para se chegar a uma média presumida das onerações das etapas anteriores, conforme procederam as autoridades competentes da área econômica."*³

Frise-se, aqui, a **nítida distinção existente entre a idéia de ressarcimento das contribuições incidentes na específica operação de aquisição dos insumos** (abraçada pelas Instruções Normativas SRF nºs. 23 e 103/97, e pela consideração isolada do artigo 1º da Lei nº 9.363/96) e a **idéia do crédito presumido** (esposada pelo conjunto das disposições da mesma lei). Não há que se falar na primeira alternativa perante um incentivo calculado com uma alíquota duplicada em relação à incidência conjunta que se pretenderia ressarcir. Na verdade, o

¹ Acórdão nº 201-72.668, de 27.04.99 (Processo nº 10935.000805/97-53), p. 19.

² *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 29, 22, 30 e 31.

³ Acórdão nº 202-09.744, de 09.12.97 (Processo nº 10930.001133/96-81), p. 11.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

legislador, considerando as possíveis incidências das etapas anteriores, elegeu o número médio de cerca de duas incidências – poderia ter optado por três ou quatro – para estabelecer uma presunção legal, quando, a partir de fatos conhecidos (as posteriores exportações), infere a existência de fatos prováveis, embora não comprovados (a inclusão do PIS/PASEP e da COFINS no custo dos insumos), quantificando-os pelo caminho presuntivo fixado em lei, para, em seguida, desonerar proporcionalmente as exportações.

Ora, tratando-se, no caso, de pura presunção legal, torna-se despida de importância, no particular, a efetiva realidade. Assim, se o exportador comprovar, de um lado, que existiram mais do que duas incidências dessas contribuições quanto aos seus insumos, antes da respectiva aquisição, nem por isso poderá elevar a alíquota estabelecida pelo legislador para o cálculo do incentivo. De outro lado, a comprovação da não incidência dessas contribuições na última operação, de aquisição dos insumos, como ocorre no caso de serem pessoas físicas ou cooperativas os fornecedores, igualmente não reduz nem afasta o incentivo. Tudo porque se trata, nos precisos termos da lei concessiva, de inegável presunção “*juris et de jure*”, que não admite prova em contrário. Em idêntico sentido, o pensamento de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA.⁴

E é, aliás, da interessante consideração histórica deste jurista por último citado que nos valemos agora.⁵ E o fazemos para lembrar que a Medida Provisória nº 725, de 24.11.94, instituiu um benefício que se aproximava do crédito presumido, então denominado de “*crédito fiscal*”, resultando da aplicação do “...percentual de 2,65%...” (artigo 3º), e era “...condicionado à apresentação, pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento, pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas...” (artigo 5º). Aqui sim estávamos, à época, diante do ressarcimento das contribuições incidentes na específica operação de aquisição, diante de um crédito fiscal, não presumido, como demonstra a necessidade de comprovação do recolhimento correspondente. Entretanto, sabemos que o legislador modificou a sistemática, pela consideração da cumulatividade dessas contribuições e das etapas anteriores de comercialização, como veio, mais tarde, expressamente a declarar. E é evidente que não se pode hoje insistir na manutenção da exegese anterior, em face da alteração de toda a sistemática (elevação do percentual, eliminação da exigência de comprovação do recolhimento, instituição da presunção legal etc). Eis que, uma vez mais, assiste razão a CARLOS MAXIMILIANO: “...pelo espírito das alterações e reformas sofridas por um preceito em sua trajetória histórica, chega-se ao conhecimento do papel que ele é chamado a exercer na atualidade.”⁶

Prosseguindo no intento de demonstrar que o conjunto das disposições da lei instituidora do benefício apontam em sentido diverso do adotado na decisão ora recorrida, passemos a uma segunda ordem de argumentos, ainda mais relevantes que os anteriores, e com eles plenamente consentâneos. Trata-se da reflexão acerca da base de cálculo do crédito presumido, conforme o disposto no artigo 2º da referida lei, a saber: “A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de

⁴ Crédito Presumido de IPI para Ressarcimento de PIS e COFINS – Direito ao Cálculo sobre Aquisições de Insumos Não Tributadas, São Paulo, inédito, 2000, p. 9.

⁵ *Ibidem*, p. 13-17.

⁶ *Hermenêutica...*, op. cit., p. 140.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

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).

Neste passo, são preciosas as considerações do Conselheiro SERAFIM FERNANDES CORRÊA, ao relatar numerosos acórdãos desta mesma Câmara, dos quais selecionamos, a título meramente exemplificativo, parte da ementa de um deles, já de 18 de maio de 1999:⁷

“...CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – 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 COFINS (IN 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante lei... 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...” (sic) (grifamos).

Já se tentou defrontar a lógica desse raciocínio, que entendemos irretocável, mediante a alegação de que “...o valor total das aquisições...” mencionadas no dispositivo são as referidas no artigo anterior, isto é, que tenham sofrido a incidência das Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, esquecendo-se a primeira ordem de argumentos atrás arrolados. Trata-se de mera desatenção, que a própria gramática do texto esclarece plenamente: “...o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior...” (grifamos). Eis que a referência ao artigo anterior não diz respeito às aquisições ali mencionadas, pois, para isso, o verbo deveria ter sido conjugado no feminino plural (*aquisições... referidas no artigo anterior*), quando o foi no masculino plural (*matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior*), dizendo, portanto, respeito aos insumos adquiridos no mercado interno para utilização no processo produtivo. Veja-se, em idêntico sentido, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA.⁸

A interpretação que estamos aqui a defender, que admite o valor total das aquisições de insumos na determinação da base de cálculo do incentivo, inclusive em face da não

⁷ Acórdão nº 201-72.755, de 18.05.99 (Processo nº 10935.000223/98-49), p. 1.

⁸ Crédito Presumido..., *op. cit.*, p. 10.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

incidência das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS na última operação, já foi classificada como *“...uma interpretação liberal, não permitida... nas hipóteses de renúncia fiscal”*, que demandaria interpretação restritiva, na apreciação judiciosa do Conselheiro JORGE FREIRE, em declaração de voto já antes citada.⁹ Conquanto reconhecendo a boa procedência do raciocínio desenvolvido, e exatamente por isso não nos é dado ignorá-lo, dele respeitosamente discordamos, nos termos abaixo.

Tem o intérprete certamente em mira o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, segundo o qual *“Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre...”* suspensão da exigibilidade ou exclusão do crédito tributário, inclusive isenções, bem como sobre dispensa de *“obrigações acessórias”*.

Não paira dúvida na doutrina acerca de ter sido esse um momento particularmente infeliz do legislador do CTN. PAULO DE BARROS CARVALHO, a respeito, trata do *“...desprestígio da chamada interpretação literal...”*, acrescentando que *“...o texto escrito... não pode ser mais que a porta de entrada para... vontade da lei.”*¹⁰ CARLOS MAXIMILIANO afirma que essa forma de interpretação, *“Como toda meia ciência, deslumbra, encanta e atrai; porém fica longe da verdade...”*.¹¹ Feroz, no entanto, é a crítica de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que principia por lembrar que, para LUIS RECASÉNS SICHES, o grande teórico geral do direito mexicano, a determinação legislativa da interpretação literal consiste em *“...um enorme disparate...”*; identifica tal dispositivo do Código como *“...um retrocesso e um injustificado preconceito...”*; pois *“Determinar a interpretação literal é praticamente mutilar a interpretação, ou mesmo suprimi-la...”*, uma vez que *“Para obedecer-se ao comando da interpretação literal, há que desobedecer-se muitas vezes a mens legis.”*¹² Por isso, assevera SOUTO MAIOR que *“Esta subordinação acrítica e servil do intérprete ao texto do referido art. 111... não se legitima à luz de uma análise jurídica mais severa”*; e, deitando um último olhar ao dispositivo, conclui que nele *“Não está dito porém que a isenção ‘só’, ‘exclusivamente’, ‘unicamente’ etc submete-se a interpretação literal. O advérbio... excluiria outros métodos de interpretação. Essa preclusão não está porém determinada pelo art. 111... E, a rigor, sequer poderia sê-lo”* (sic).¹³

Essa admissibilidade dos demais caminhos interpretativos, inclusive em relação àqueles temas arrolados no artigo em questão, constitui pensamento comum na doutrina tributária atual, que vê o dispositivo como tendente a estabelecer uma interpretação restritiva. Nesse sentido a manifestação acima lembrada do Conselheiro JORGE FREIRE, seguindo a boa doutrina, da qual mencionamos, por todos, à guisa de exemplo, a palavra de GILBERTO DE ULHÔA CANTO, um dos redatores do texto do CTN, que, aliás, diz-se traído pela redação final desse dispositivo.¹⁴ Melhor ainda afirmar o dispositivo como destinado a afastar uma interpretação extensiva, na linha de julgados do Superior Tribunal de Justiça: *“O real escopo do art. 111 do Código Tributário Nacional não é impor a interpretação meramente*

⁹ Acórdão nº 201-72.668..., *op. cit.*, p. 19 e 17.

¹⁰ Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 106.

¹¹ Hermenêutica..., *op. cit.*, p. 112.

¹² Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 130, 127 e 131.

¹³ *Ibidem*, p. 128 e 131.

¹⁴ *Apud* RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, Crédito Presumido..., *op. cit.*, Apêndice, p. 3.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

*literal – a rigor impossível – mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma”.*¹⁵

Contudo, em rigor, não cremos que mesmo essa determinação legislativa de interpretação não extensiva seja aplicável ao caso; nem a de uma interpretação restritiva; e muito menos a de uma interpretação literal. Ocorre que o artigo 111 do referido Código especifica muito claramente as hipóteses de sua aplicação, quase todas elas de expressa previsão legal: suspensão da exigibilidade e exclusão do crédito tributário (artigos 97, VI, e 141, do CTN), inclusive outorga de isenção (aqui também a Constituição, artigo 150, § 6º) e dispensa de “obrigações acessórias”. Em nenhuma delas se enquadra a hipótese de concessão do benefício do crédito presumido, afastando assim a aplicação dessa disposição interpretativa. **Donde não se há de falar, no caso, em interpretação não extensiva, restritiva ou literal, tendo cabida todos os métodos interpretativos, notadamente o sistemático.**

É precisamente tal método interpretativo, o sistemático, que entendemos apontar com nitidez no sentido de que, para efeito do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96, como ressarcimento das Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, **incluem-se entre as aquisições no mercado interno de insumos para utilização no processo produtivo, por tudo o que foi exposto, também as aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, em que inexistiu incidência dessas contribuições na última operação.**

Carecem, portanto, de embasamento legal as Instruções Normativas SRF que restringem tais possibilidades (nºs 23/97 e 103/97). E muito embora esteja correto o raciocínio, desenvolvido por muitos, de que esses atos administrativo normativos, como normas complementares que são, integram a legislação tributária (CTN, artigos 96 e 100, I), cremos inadequada a assertiva, via de regra conseqüente, de que não cabe à autoridade julgadora questioná-las, pelo dever de agir vinculadamente à legislação tributária. Nesse sentido, afirmou, no presente caso: *“O que a legislação hierarquicamente inferior (...Instruções Normativas...) fez foi baixar as instruções administrativas operacionais indispensáveis ao processamento e à concessão do ressarcimento, sem incorrer em qualquer ilegalidade que, mesmo se fosse o caso, a presente decisão administrativa não tem competência para apreciar”* (fl. 826).

Se a atividade administrativa de lançamento e cobrança do tributo é inegavelmente vinculada (CTN, artigos 3º e 142, parágrafo único), enfatize-se que tal vinculação é em primeiríssimo e irrecusável lugar à lei em sentido estrito, e apenas secundariamente ao restante da legislação tributária hierarquicamente inferior, de modo que, antes de se atentar para as referidas instruções normativas, é de todo necessário prestar reverência ao disposto na Lei nº 9.363/96.

Com a razão a recorrente, neste ponto.

¹⁵ Decisão da 1ª Turma do STJ, no Recurso Especial nº 14400-SP, de 20.11.91 – DJU de 16.12.91, p. 18507.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

2. Aquisições de Uniformes, Produtos Sanitários, Combustíveis e Lubrificantes

Para a determinação da base de cálculo do crédito presumido toma-se em conta o valor total das aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo (artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96). O estabelecimento do conceito desses insumos será feito mediante a utilização subsidiária da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do parágrafo único do artigo 3º do mesmo diploma legal.

Se a legislação do IPI consiste aqui num critério subsidiário, resta determinar qual o critério principal.

Uma alternativa, que ainda encontra eco no âmbito deste tribunal administrativo tributário, é a representada por decisão em que foi Relator o Conselheiro OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, assim em parte emendada: *"A utilização da legislação do IPI, para efeitos do conceito de 'insumos' (matérias-primas) tem caráter subsidiário (supletivo, auxiliar), não prevalecendo sobre a conceituação genérica adotada na ciência econômica"* (grifamos); e segue o relator na manifestação do seu voto: *"...no que respeita ao conceito de 'insumo', o critério principal, o critério geral a ser adotado, antes de se chegar ao critério subsidiário, supletivo, auxiliar, da legislação do IPI, há de ser o contemplado pela Ciência Econômica... na qual se inserem, naturalmente, todos os fatores utilizados no processo de industrialização... E somente quando esse critério (principal) mostra-se insuficiente ou inseguro para o estabelecimento da correta conceituação de insumos é que o intérprete da norma legal deverá valer-se do critério subsidiário, secundário, auxiliar, supletivo, que é o oferecido pela legislação do IPI"*.¹⁶

Não vemos com bons olhos esse caminho interpretativo, pois implica buscar, para uma interpretação jurídica, fatos e conceitos alheios ao mundo jurídico. É verdade que existem situações em que a própria lei absorve conceitos extrajurídicos, como bem o esclarece CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO: *"...quando a lei não redefine conceitos e noções utilizados na linguagem corrente ou quando não especifica o conteúdo exato das expressões que utiliza, isto significa que encampa e absorve a significação comum, usual, que a palavra tem no uso diuturno, leigo"*.¹⁷ Contudo, trata-se de recurso válido apenas e tão-somente diante do silêncio da lei. E, no caso, não é silente a lei, pois as normas do IPI enunciam os conceitos ora buscados, muito embora em caráter subsidiário.

O pecado, nessa opção hermenêutica, consiste em confundir o mundo fático e o mundo jurídico, como denunciou entre nós a pena jurídica privilegiada de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA.¹⁸ E só existe um único e exclusivo caminho para

¹⁶ Acórdão nº 202-09.744, de 09.12.97 (Processo nº 10930.001133/96-81), p. 1 e 9-10.

¹⁷ Controle Judicial dos Limites da Discricionariedade Administrativa, *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, n. 31, set./out. 1974, p. 36.

¹⁸ *Tratado de Direito Privado – Parte Geral: Introdução – Pessoas Físicas e Jurídicas*, T. I, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954, p. XXI.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

transitar entre esses dois mundos: o do fenômeno da incidência jurídica, tema aliás que, na avaliação rigorosa e confiável de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, "...culmina com a obra científica de Pontes de Miranda... a quem provavelmente se deve a construção científica mais profunda da teoria da incidência das normas jurídicas...".¹⁹

Leciona PONTES DE MIRANDA que a juridicização de um conceito só se dá por força da incidência de uma norma jurídica, que, contemplando-o, promove a sua introdução no mundo jurídico, trazendo-o do mundo fático, ensinamento sobre o qual, na apreciação de PAULO DE BARROS CARVALHO, existe "...*absoluta unanimidade*".²⁰ Trata-se aqui da função classificadora das normas jurídicas, selecionando os fatos e conceitos que interessam ao Direito, que lhe são relevantes (jurídicos), e aqueles que não lhe interessam, que não lhe são relevantes (ajurídicos)²¹. Só então esse conceito, uma vez revestido de juridicidade, torna-se apto a gerar efeitos jurídicos, uma vez que, na afirmação clássica de PONTES, **só de fatos e de conceitos jurídicos é que pode derivar qualquer eficácia jurídica**.²² Por essa razão é que os teóricos gerais do direito costumam afirmar que o mundo jurídico é consequência exclusiva da incidência das normas jurídicas, como o fazem, a título exemplificativo, MARCOS BERNARDES DE MELLO²³ e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.²⁴

Determinar os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo critério principal da Ciência Econômica acaba inevitavelmente por redundar num desses dois resultados: ou fazer derivar efeitos jurídicos de conceitos que não ingressaram no mundo jurídico, não jurídicos, portanto; ou lançar-se na tentativa de juridicizar conceitos, introduzindo-os no mundo jurídico, sem a intermediação de qualquer norma jurídica, o único instrumento hábil para tal empreitada. Em ambos os casos, encontramos-nos perante autênticas impossibilidades jurídicas, verdadeiros absurdos em termos de Teoria Geral do Direito, donde só nos cabe, em sã consciência jurídica, abandonar a inviável sugestão desse critério principal para a identificação daqueles conceitos.

Permanece, pois, a indagação acerca do critério principal, do qual a legislação do IPI corresponderia ao critério subsidiário. **Boa parece-nos a alternativa** proposta pelo Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, quando relatava decisão da Segunda Câmara deste mesmo Colegiado: *"Hoje, entendo que o termo subsidiariamente... significa que se utilizará, inicialmente, a própria lei criadora do incentivo para o estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem; não sendo possível o esclarecimento da dúvida com base na lei instituidora do benefício fiscal, será*

¹⁹ Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 175.

²⁰ Curso..., *op. cit.*, p. 271.

²¹ PONTES DE MIRANDA, Tratado..., T. I, *op. cit.*, p. 19-20. No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 177.

²² Tratado..., T. I, *op. cit.*, p. 4, 17 e 22.

²³ Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária, in JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (coord.), Direito Tributário Moderno, São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 17; Teoria do Fato Jurídico, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1986, p. 86.

²⁴ Teoria Geral..., *op. cit.*, p. 176.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

utilizada, secundariamente, a legislação do IPI, para suprir a deficiência daquela lei” (grifamos).²⁵

E acreditamos poder ainda completar esse critério principal. A norma que determina a utilização subsidiária da legislação do IPI encontra-se no parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96, cujo “*caput*” estabelece que a apuração do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada “...*nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no artigo 1º*”. Parece-nos, portanto, transparente e cristalino que tanto a lei instituidora do crédito presumido quanto as normas que disciplinam o PIS/PASEP e a COFINS podem estabelecer os conceitos dos insumos buscados.

Se tais leis o fizeram ou não é questão diversa, o fato é que poderiam tê-lo feito. Efetivamente, compulsando a Lei nº 9.363/96 (instituidora do crédito presumido); a Lei Complementar nº 70, de 30.12.91 (instituidora da COFINS); a Lei Complementar nº 7, de 07.09.70 (instituidora do PIS); a Lei Complementar nº 8, de 03.12.70 (instituidora do PASEP); ou a Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.95, ou a sua Lei de Conversão nº 9.715, de 25.11.98, ou ainda a Lei nº 9.718, de 27.11.98 (atinentes ao PIS/PASEP), e demais leis pertinentes, não se deparam os desejados conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. **Mesmo que insuficientes ou inexistentes tais conceitos, porém, sempre será assegurada a primazia dessa legislação para fixá-los, nos termos da Lei nº 9.363/96. Aqui o critério principal.**

Em face, contudo, da atual omissão dessas normas jurídicas, abrem-se as portas aos conceitos da legislação do IPI. E quando a Portaria MF nº 129, de 05.04.95, declara peremptoriamente que os conceitos daqueles insumos “...*são os admitidos na legislação aplicável do IPI*” (artigo 2º, § 3º), está a enunciar regra válida enquanto a lei criadora do crédito presumido e as leis que regem aquelas contribuições não fizerem valer sua condição de critério principal no estabelecimento desses conceitos, sobrepondo-se ao critério subsidiário da legislação do IPI.

Eis que adequado o “*mea culpa*” rezado pelo Conselheiro ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO, Relator de decisão da Segunda Câmara deste Conselho, quando reconhece: “...*tenho hoje a convicção de não ser apropriado se apegar à circunstância de a Exposição de Motivos em que foi justificada a expedição da Medida Provisória nº 948/95, que instituiu o incentivo em questão, ter utilizado o termo ‘insumo’ para designar, de forma simplificada e genérica, os produtos que se pretendia desonerar das contribuições sociais, de sorte a valer-se de seu conteúdo amplo no ramo da Economia para contrapor ao que está repetida e taxativamente expresso no texto legal como sendo matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem*”.²⁶

Eis, portanto, que plenamente válidos, por ora, os conceitos veiculados pela legislação do IPI quanto a esses insumos, que passamos, com brevidade, a resumidamente

²⁵ Acórdão nº 202.10.702, de 11.11.98 (Processo nº 10930.000589/97-69), p. 14.

²⁶ Acórdão nº 202-11.198, de 18.05.99 (Processo nº 10930.002204/97-43), p. 10.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

recordar. As **matérias-primas** são os elementos imprescindíveis e essenciais à fabricação de um certo produto final, em cuja composição entram em maior proporção (a madeira para a fabricação dos móveis, o ferro ou o aço para a fabricação de máquinas, o fio para a fabricação do tecido, o tecido para a fabricação do vestuário, etc.). O **Material de Embalagem** abrange tudo o que se destine ao acondicionamento (pregos, barbantes, fitas, etc.). Os **Produtos Intermediários** incluem aqueles produtos secundários que se incorporam ao produto final (o parafuso em relação à cadeira, etc.), bem como incluem *"...os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial"* (lixas, lâminas de serra, catalisadores, etc.) – Regulamento do IPI, Decreto nº 2.637, de 25.06.98, artigo 488.

No que tange à dificuldade de caracterizar o consumo dos produtos intermediários, relembre-se a orientação do Parecer Normativo CST nº 65/79: *"A expressão 'consumidos'... há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto de fabricação, ou deste sobre o insumo"*. E o esclarecimento adicional do Parecer Normativo CST nº 181/74: *"...não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas... bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento..."*.

Assim, o produto intermediário que não se incorporar ao produto final deve ser consumido no processo de fabricação, por sua ação direta sobre o produto fabricado ou pela ação direta deste sobre o produto intermediário.

Ora, uma vez que os **uniformes** não se desgastam no processo de fabricação, e nem têm contato com os produtos fabricados, uma vez que os **produtos sanitários** são empregados na manutenção das instalações, e uma vez que os **combustíveis e lubrificantes** são utilizados no acionamento das máquinas, equipamentos e ferramentas, definitivamente eles **não se identificam com produtos intermediários, e muito menos com matérias-primas ou material de embalagem**, correspondendo, isso sim, às exclusões a que alude o PN CST nº 181/74. Acerta, pois, aqui, a decisão recorrida.

3. Exportação de produtos classificados pela TIPI como não tributados

Em relação aos produtos exportados que a Tabela de Incidência do IPI (TIPI) classifica como não tributados, a autoridade da DRJ em Florianópolis/SC (fl. 831) assume a orientação do Parecer MF/SRF/COSIT nº 139, de 22.04.96, cujo item 4.11 estabelece: *"Não tem direito ao crédito presumido o exportador de produtos não tributados pelo IPI (produtos NT), i.e., produtos que não são industrializados, pois neste caso ele não é contribuinte do IPI"* (fl. 874).

É a mesma a orientação veiculada em obra publicada pela Secretaria da Receita Federal – **"Imposto de Renda 2001 – Perguntas e Respostas – ...Imposto sobre**



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

Produtos Industrializados..., cuja resposta à Pergunta nº 717 registra: *"...os produtos NT, estando fora do campo de incidência do tributo, não geram direito ao crédito presumido".*²⁷

Principie-se por sublinhar que o benefício se vale da conta-corrente do IPI como um instrumento para a compensação do crédito, mas funciona como ressarcimento da COFINS e da Contribuição ao PIS/PASEP, não estando diretamente subordinado, pois, ao campo de incidência do IPI.

Ademais, atente-se para a redação do artigo 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96: *"A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições..."* (grifamos).

A verificação etimológica da palavra "mercadoria", utilizada pelo legislador, segundo DE PLÁCIDO E SILVA, mostra que o vocábulo *"Derivado do latim merx, de que se formou mercari, exprime propriamente a coisa que serve de objeto à operação comercial. Ou seja, a coisa que constitui objeto de uma venda"*.²⁸

Já tivemos oportunidade de registrar que, no ICMS, *"...a obrigação de dar refere-se a um produto destinado a comércio, seja ele natural ou industrial (gênero), alcançado pelo gravame em qualquer operação relativa à circulação desse bem"*, enquanto que no IPI *"...a obrigação de dar tem por objeto um produto industrializado (espécie), por isso atingindo, regra geral, somente a operação realizada pela indústria"*.²⁹

Se o legislador confere o benefício do crédito presumido às "mercadorias" nacionais exportadas (o gênero), não se admite, a toda evidência, que a interpretação administrativa passe a cogitar apenas de "produtos industrializados" tributados (a espécie). Afinal, a mera orientação administrativa não pode em absoluto impor restrição aos conceitos advindos da legislação ordinária, sob pena de inadmissível subversão da ordem jurídica!

Idêntico é o raciocínio do eminente Conselheiro SERAFIM FERNANDES CORRÊA, relatando decisão idêntica e unânime deste mesmo Colegiado administrativo sobre o mesmo tema: *"PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS – O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS, em favor de empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a 'mercadorias', foi dado o incentivo fiscal ao gênero, não*

²⁷ Imposto de Renda 2001 – Perguntas e Respostas: ...Imposto sobre Produtos Industrializados..., Brasília, Secretaria da Receita Federal, 2001, p. 380, pergunta 717.

²⁸ Vocabulário Jurídico. v. III. 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 181.

²⁹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Imposto sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática, in PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.), Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário, São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 541-542. No mesmo sentido: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto, Curitiba, Juruá, 1993, p. 81.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

cabendo ao intérprete restringi-lo, apenas, aos 'produtos industrializados', que são uma espécie do gênero 'mercadorias' ".³⁰

Neste caso, razão seja dada à recorrente.

4. Exportações Através de Empresas Comerciais Exportadoras

A Lei nº 9.363/96, concessiva do crédito presumido em tela, resultou da conversão da Medida Provisória nº 1.484-27, de 22.11.96, publicada no DOU do dia imediato. Até a reedição anterior (Medida Provisória nº 1.484-26/96) não havia no artigo 1º o parágrafo único que trouxe essa última reedição da medida provisória, a saber: "*O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior*".

O entendimento da autoridade monocrática de primeira instância é de que somente a partir de 23.11.96 o crédito presumido passou a alcançar as exportações indiretas via empresas comerciais exportadoras (fl. 831).

Esquece-se aquela autoridade administrativa do disposto no Decreto-Lei nº 1.248, de 29.11.72, artigo 1º: "*As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-lei*". Dispositivo esse complementado pelo do artigo 3º: "*São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por Lei para incentivo à exportação*" (grifamos).

Ora, o Decreto-Lei nº 1.248/72 só veio a ser expressamente revogado pela Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.97, artigo 73, a partir de 17.11.97. Logo, esse diploma se encontrava plenamente em vigor durante o ano de 1996, objeto do presente processo. Assim, não se pode negar a extensão do benefício do crédito presumido ao produtor-vendedor que envia suas mercadorias à empresa comercial exportadora, para o fim específico da exportação. Afinal, o referido decreto-lei lhe assegurava o gozo dos benefícios fiscais concedidos por lei como incentivo à exportação, tal como o crédito presumido.

Uma vez mais, dispõe da razão a recorrente.

5. Conclusão

Em face de todo o exposto, manifestamo-nos no sentido de dar provimento ao recurso no que diz respeito às aquisições de cooperativas e de pessoas físicas, no que tange à exportação de produtos classificados pela TIPI como não tributados, e no que concerne às

³⁰ Acórdão nº 201-72.754, de 18.05.99, ementa, p. 1 — Processo nº 13925.000073/97-91.

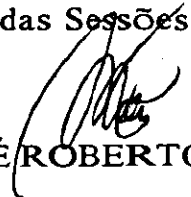


Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

exportações realizadas através de empresas comerciais exportadoras, bem como pronunciamos-nos por negar provimento ao recurso quanto às aquisições de uniformes, produtos sanitários, combustíveis e lubrificantes.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2002.


JOSÉ ROBERTO VIEIRA





Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

Em síntese, a recorrente insurge-se contra a glosa das aquisições de cooperativas e pessoas físicas, bem como se os produtos que não se agregam, fisicamente, ao produto final, mas não são consumidos no processo industrial, podem ou não ser considerados como insumos adquiridos.

Passo a analisar as aquisições de cooperativas e de pessoas físicas.

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

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

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

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

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

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

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal. ...” (grifei).

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



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

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 perquiridos 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 Becker³¹ 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.”*

³¹ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

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 entendimento³² de que mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição é cabido o **creditamento** sob o fundamento de tais contribuições incidirem em cascata, onerando as fases anteriores da cadeia de comercialização, uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica, ou mesmo, como entende a recorrente, na presunção de sua incidência. A meu ver, a questão é identificar a incidência das contribuições nas aquisições dos insumos, e por isso foi usada a expressão incidência, e não desconsiderar a linguagem jurídica definidora do termo.

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter-se utilizado de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker³³, *“na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha.”* (grifei).

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano³⁴, 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 dívida, 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

³² Nesse sentido Acórdãos nºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

³³ op. cit. p. 133.

³⁴ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

consequente renúncia de rendas públicas. A boa hermenêutica, calcada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita. E o texto da lei não permite que se chegue a qualquer conclusão no sentido de que se buscou a desoneração em cascata da COFINS e do PIS, ou que a alíquota de 5,37% desconsidera o número real de recolhimentos desses tributos realizados e, até mesmo, se eles efetivaram-se nas operações anteriores. Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o ressarcimento da COFINS e da Contribuição ao PIS **"INCIDENTES SOBRE AS RESPECTIVAS AQUISIÇÕES, NO MERCADO INTERNO, DE..."**.

Ora, entender que também faz jus ao benefício do ressarcimento das citadas contribuições, mesmo que elas não tenham incidido sobre os insumos adquiridos para utilização no processo produtivo, uma vez que incidiram em etapas anteriores ao longo do processo produtivo, é, estreme de dúvidas, uma interpretação liberal, não permitida, como visto, nas hipóteses de renúncia fiscal.

Demais disso, lendo-se o disposto no artigo 5º³⁵ da Lei nº 9.363/96, tem-se que, também, esse foi o entendimento do legislador quando refere-se à restituição ao fornecedor das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no transcrito artigo 1º.

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

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

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 ...".*

³⁵ Dispõe o artigo 5º da Lei 9.363/96: *"A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no artigo 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente"*.



Processo nº : 10925.001229/98-61
Recurso nº : 115.838
Acórdão nº : 201-76.241

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TFR da 5ª Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-7³⁶, onde, a certa altura de seu despacho, averbou:

“A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, ‘o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem’ utilizados no processo produtivo do pretendente.

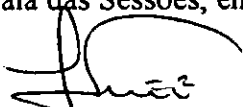
Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remição, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a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

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

Dessarte, respaldado agora por decisões judiciais, fica evidenciado meu entendimento no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da COFINS e 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), vale dizer, quando os tributos, objeto do ressarcimento, não incidirem na aquisição.

Forte no exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO PARA A INCLUSÃO, NO CÁLCULO DO BENEFÍCIO DA LEI Nº 9.363/96, DOS VALORES REFERENTES À AQUISIÇÃO DE INSUMOS EM CUJA OPERAÇÃO NÃO TENHA HAVIDO INCIDÊNCIA DE PIS E/OU COFINS.**

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2002.


JORGE FREIRE



³⁶ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.