



MINISTÉRIO DA FAZENDA

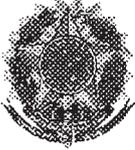
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.015234/99-12
Acórdão : 201-74.619
Sessão : 22 de maio de 2001
Recurso : 115.732
Recorrente : MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba – PR

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 25 / 02 / 2002
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº RD/201-115732

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. **TAXA SELIC** – A determinação legal do seu acréscimo no caso das restituições alcança as hipóteses de ressarcimento, uma vez reconhecido que o ressarcimento constitui uma espécie do gênero restituição. **AQUISIÇÕES DE LENHA E PAGAMENTO DE FRETES** – 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 a energia elétrica, a lenha e os fretes com as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, de conformidade com a legislação do IPI, a sua aquisição ou o seu pagamento não compõem a base de cálculo do crédito presumido. **ENERGIA ELÉTRICA** - O art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

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”. Assim, não provando o Fisco o contrário, também devem ser incluídos no cômputo dos cálculos do benefício fiscal os valores referentes à energia elétrica e combustíveis. **Recurso Voluntário parcialmente provido, no que tange às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, no que concerne à aquisição de energia elétrica e no que atine à Taxa Selic, e negado, no que diz respeito à aquisição de lenha e ao pagamento de fretes.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso: a) no que tange a aquisições de pessoas físicas e cooperativas, vencido o Conselheiro Jorge Freire, que apresentou declaração de voto; e b) no que concerne à aquisição de energia elétrica, vencidos os Conselheiros José Roberto Vieira (Relator), Serafim Fernandes Corrêa e Jorge Freire, designado o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto para redigir o acórdão nessa parte; e II) por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso no que atine à Taxa Selic; e b) em negar provimento ao recurso, no que diz respeito às aquisições de lenha e ao pagamento de fretes.**

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2001


Jorge Freire
Presidente


José Roberto Vieira
Relator

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

cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.015234/99-12
Acórdão : 201-74.619
Recurso : 115.732
Recorrente : MOTOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.

RELATÓRIO

O sujeito passivo apresentou, em 23.09.99, Pedido de Ressarcimento do Crédito Presumido do IPI relativo às exportações (Lei nº 9.363/96), correspondente ao segundo trimestre de 1997 (fls. 01), acompanhado da respectiva Documentação de fls. 02 a 70.

Após as diligências da fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Curitiba - PR, foi proferido o despacho decisório dessa unidade da administração tributária federal, em 19.05.2000 (fls. 84), tomando por base as conclusões da fiscalização (fls. 79 a 83) e reconhecendo, parcialmente, o direito creditório; decisão da qual foi cientificado o peticionário em 23.05.2000, às fls. 84.

Inconformada, a contribuinte impugnou tal despacho, por instrumento apresentado em 23.06.2000 (fls. 85 a 94).

A decisão de primeira instância, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR, datada de 26.07.2000, tomou conhecimento da impugnação para, na seqüência, indeferir o pleito do sujeito passivo (fls. 96 a 104).

Cientificado da decisão monocrática por Aviso de Recebimento de 05.09.2000 (fls. 106), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário para este Conselho em 03.10.2000 (fls. 107 a 117), reiterando os seus argumentos, tendo a DRJ em Curitiba - PR encaminhado o processo, com o mencionado recurso, em 06.10.2000, a este Conselho (fls. 118).

É o relatório.



Processo : 10980.015234/99-12
Acórdão : 201-74.619

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ ROBERTO VIEIRA, VENCIDO QUANTO À EXCLUSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Trata-se de “...*crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados*”, concedido à “... *empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais*”, como ressarcimento das Contribuições 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 material de embalagem, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições PIS/PASEP e COFINS”.

Esse o caminho interpretativo seguido pela autoridade monocrática, que apreciou o caso em primeira instância (fls. 111/112).



Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

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) ?

Encontraremos resposta na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 948, de 23.03.95, uma daquelas que antecedeu a Medida Provisória nº 1.484-27, de 22.11.96, finalmente convertida na Lei nº 9.363/96: *“Sendo as Contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS 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, estaríamos perseguindo a vontade do legislador. É, 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 encaixe 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!**

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

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



Processo : 10980.015234/99-12
Acórdão : 201-74.619

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 deveriam 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 n.ºs. 23 e 103/97, e pela consideração isolada do artigo 1º da Lei n.º 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 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 OLIVEIRA⁴.

³ Acórdão n.º 202-09.744, de 09.12.97 (Processo n.º 10930.001133/96-81), p. 11.

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.



Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

E é, aliás, de interessante **consideração histórica** deste jurista por último citado, que nos valem 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 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*

⁵ *Ibidem*, p. 13-17.

⁶ *Op. cit.*, p. 140.

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



Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

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 ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante lei ... 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 ...” (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 incidência das Contribuições ao 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 citada⁹. Conquanto reconhecendo a boa procedência do raciocínio desenvolvido, e exatamente por isso, não nos é dado ignorá-lo, dele respeitosamente discordamos, nos termos abaixo.

⁸ Op. cit., p. 10.

⁹ Op. cit., p. 19 e 17.



Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

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, se diz traído pela redação final desse dispositivo¹⁴. 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 literal – a rigor impossível*

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

¹¹ Op. cit., p. 112.

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

¹³ Ibidem, p. 128 e 131.

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



Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

– *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 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, sendo cabidos 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 tenha corretamente sublinhado, a autoridade administrativa julgadora de primeira instância, que esses atos administrativos normativos, como normas complementares que são, integram a legislação tributária (CTN, artigos 96 e 100, I), cremos inadequada a assertiva da seqüência, de que não cabe “... à autoridade julgadora questioná-las, pelo dever de agir vinculadamente à legislação tributária” (fls. 116). 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.**

2. Aquisições de Energia Elétrica, de Lenha e Pagamento de Fretes

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

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 : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

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”*, 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 MIRANDA¹⁸. E só existe um único e exclusivo caminho para transitar entre esses dois mundos: o do fenômeno da incidência jurídica, tema, aliás, que, na

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 : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

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 BORGES²⁴.

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,*

¹⁹ *Op. cit.*, p. 175.

²⁰ *Op. cit.*, p. 271.

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

²² *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**, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1986, p. 86.

²⁴ *Op. cit.*, p. 176.



Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

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 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); as Leis Complementares nºs 70, de 30.12.91 (instituidora da COFINS); 07, de 07.09.70 (instituidora do PIS); e 08, 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 ANTONIO 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*

²⁵²⁵ Acórdão nº 202.10.702, de 11.11.98 (Processo nº 10930.000589/97-69), p. 14.



Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

*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 e resumidamente, a 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**, lembre-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 desbaste, 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 “... *a energia elétrica e a lenha são insumos utilizados para movimentar as máquinas e equipamentos ...*” (fls. 127), definitivamente, 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.015234/99-12
Acórdão : 201-74.619

E acerta outra vez no que concerne aos **pagamentos de fretes** de impossível caracterização como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

3. Taxa SELIC

O artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, determinou que, a partir de 1º.01.96, a compensação ou **restituição seria acrescida de juros equivalentes à Taxa Referencial SELIC** para títulos federais.

A decisão recorrida firma seu entendimento contrário à incidência da Taxa SELIC, alegando ter havido **previsão legal desse acréscimo apenas para a restituição, não para o ressarcimento.**

Não procede a alegação. Primeiro, porque a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão relatada pelo Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, reconheceu ser **o ressarcimento uma espécie do gênero restituição**²⁷. Segundo, porque o Decreto nº 2.138, de 29.01.97, dispondo sobre compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos, terminou **tratando do mesmo modo ambos os institutos jurídicos.**

Com a razão, neste caso, a recorrente, por isso, dou provimento ao recurso.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2001


JOSÉ ROBERTO VIEIRA

²⁷ Acórdão nº CSRF/02.0708, de 04.06.98, (Processo nº 10825.000730/93-33).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.015234/99-12
Acórdão : 201-74.619

VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO
RELATOR-DESIGNADO QUANTO AO ITEM ENERGIA ELÉTRICA

O recurso é tempestivo dele tomo conhecimento.

Trata-se recurso voluntário interposto ante decisão que indeferiu o pedido de ressarcimento de IPI oriundo da inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, de valores referentes a energia elétrica.

Preceitua o art. 2º da Lei n.º 9.363/96, *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 de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.”

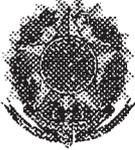
Deflui-se da análise do comando normativo acima transcrito que o cerne da questão consiste em verificar se energia elétrica está abrangida pelos conceitos de matéria-prima e/ou produtos intermediários.

Produtos intermediários e matéria-prima são definidos pela doutrina pátria como aqueles que são consumidos pelo desgaste no processo produtivo, que não se integram ao produto final e nem ao ativo fixo da empresa.

Inobstante, estabelece o parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363/91 que tais conceitos serão fornecidos subsidiariamente pela legislação do IPI.

Por sua vez, determina o inciso I do art. 82 do RPI/82 que estão abrangidos, dentro do conceito de produtos intermediários, 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.”*

Corroborando com o entendimento ora exposto, o Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de outubro de 1979, defende a interpretação do art. 82, I, acima transcrito, de forma



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

ampla, com o fito de alcançar quaisquer produtos que sejam consumidos na operação de industrialização, como ocorre *in casu*.

Destarte, não há como afastar o entendimento segundo o qual é tratada como produto intermediário a energia elétrica, porquanto é utilizada no processo produtivo e, conseqüentemente resta patente o direito à inclusão deste produto na base de cálculo do crédito presumido de IPI, havendo, inclusive, uma presunção de que sem energia elétrica inexistente processo produtivo.

Por fim, convém mencionar que impedir a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, de valores referentes a energia elétrica ensejaria tratamento anti-isonômico, porquanto empresas que utilizam em maior grau este tipo de produto restariam prejudicadas, em detrimento das demais, em situações equivalentes.

Note-se, ainda, que a *mens legis* contida na Lei n.º 9.363/96 era justamente estimular a exportação, o que é feito através da utilização do crédito presumido, devendo, portanto, serem afastadas as restrições para obtenção de tais créditos.

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso para reconhecer o direito de a Recorrente incluir na base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes a energia elétrica.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2001


ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

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 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.



Processo : 10980.015234/99-12
Acórdão : 201-74.619

§ 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 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”*.

J



Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

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

Alfredo Augusto Becker²⁸ 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 entendimento²⁹ 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 Becker³⁰, “*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*

²⁸ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

²⁹ Nesse sentido Acórdãos 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

³⁰ op. cit, p. 133.



Processo : 10980.015234/99-12

Acórdão : 201-74.619

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 Maximiliano³¹, 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 da

³¹ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12^a, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.015234/99-12**Acórdão** : 201-74.619

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

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2001

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Jorge Freire', written in a cursive style.

JORGE FREIRE