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

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11030.000433/97-21
Acórdão : 201-74.626
Recurso : 109.709

Sessão : 22 de maio de 2001
Recorrente : BERTOL S/A IND. COM. E EXP.
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

2º C C
RECORRI DESTA DECISÃO
RD/201-109709
EM 08 de maio de 2002
Procurador Rep. da Faz. Nacional

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS – PRINCÍPIO DA PRATICIDADE – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de MP, PI e ME, referidos no art. 1° da Lei n° 9.363/96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2° da Lei n° 9.363/96). A Lei mencionada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As IN SRF n°s 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei n° 9.363/96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN SRF n° 23/97), bem como que as MP, PI e ME, adquiridas de cooperativas, não geram direito ao crédito presumido (IN SRF n° 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitos mediante Lei ou Medida Provisória, vista que as Instruções Normativas são normas complementares das Leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto das normas que complementam. Na verdade, o crédito presumido de IPI na exportação utiliza o **princípio da praticabilidade,** que usa a presunção como o meio mais simples e viável de se atingir o objetivo da lei, dando à administração o alívio do fardo da investigação exaustiva de cada caso isolado, dispensando-a da coleta de provas de difícil, ou até impossível, configuração. A apuração por **presunção** utiliza um cálculo **padronizante,** que abstrai o individual, o específico, o único, em favor do geral, cria-se uma **abstração generalizante** imposta, ***ex dispositionis legis,*** ao contribuinte, desprezando-se os desvios individuais. COMBUSTÍVEL (LENHA) E ENERGIA ELÉTRICA - O art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que está abrangido dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário os produtos que, "embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". FRETE - O Frete não se enquadra como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, bens que geram o direito ao crédito presumido. SOJA EM GRÃO ADQUIRIDA DE TERCEIRO - PRODUTO NÃO INDUSTRIALIZADO E NÃO TRIBUTADO POR IPI - As revendas de soja em grão adquirida de terceiro no mercado externo, não submetida a qualquer processo de industrialização pela recorrente, não tributada pelo IPI, não tem direito ao crédito presumido (item 4.11 do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP n° 139 de 22/04/96). JUROS – O valor do crédito presumido deve ser acrescido de juros calculados segundo a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR n° 08/97. **Recurso provido em parte.**

Processo : 11030.000433/97-21
Acórdão : 201-74.626
Recurso : 109.709

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: BERTOL S/A IND. COM. E EXP.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa, José Roberto Vieira e Jorge Freire, que apresentou declaração do voto.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2001

Jorge Freire
Presidente

Antonio Mário de Abreu Pinto
Relator

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

Processo : 11030.000433/97-21
Acórdão : 201-74.626
Recurso : 109.709

Recorrente : BERTOL S/A IND. COM. E EXP.

RELATÓRIO

A Recorrente pediu ressarcimento de créditos presumidos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13/12/96, conforme Documentos de fls. 01/10.

Às fls. 32/34, foi juntado Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, onde foi dado ciência à empresa em 04/07/97, da opinião da fiscalização favorável, em parte, ao ressarcimento do pleito, no valor parcial de R$455.013,23, glosando a importância de R$1.293.099,11.

A fiscalização aponta, como irregulares, a inclusão entre as receitas de exportação, para efeito do cálculo do benefício, dos valores referentes: a) à soja em grãos exportada, por ser produto não tributado pelo IPI e por tratar-se de simples revenda, sem que tenha o produto sofrido qualquer operação de industrialização; b) às aquisições de soja de Sociedades Cooperativas, por não serem tais sociedades contribuintes do PIS/Faturamento nem da COFINS; e c) aos valores referentes a compra de lenha, de energia elétrica e fretes, parcelas estas que não integram o produto final, nem participam diretamente da industrialização do bem.

Em 30/07/97, a Recorrente apresentou Impugnação de fls. 37/49, ao despacho da fiscalização que negou, em parte, o pedido de ressarcimento, argumentando que:

a) não concorda com a interpretação restritiva da legislação que trata da matéria, dada pelos auditores fiscais, porque contraria a Lei nº 9.363/96, a Portaria MF nº 129/95 e pareceres normativos sobre o IPI, dentre os quais destaca o PN CST nº 65/79, legislação esta que foi seguida pela requerente quando calculou os créditos presumidos;

b) no tocante às exportações de soja em grãos, entende que o produto está incluído no conceito de mercadoria nacional, porque, se o legislador quisesse indicar somente produtos industrializados nacionais, teria se referido a "produtos nacionais" e não a "mercadorias", que é um conceito mais amplo, incluindo as mercadorias não industrializadas;

Processo : 11030.000433/97-21
Acórdão : 201-74.626
Recurso : 109.709

c) o cálculo do crédito presumido não é feito sobre as exportações, como dá a entender o termo lavrado, mas sobre o total das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados no processo produtivo;

d) devem ser incluídas na base de cálculo as aquisições feitas de Sociedades Cooperativas, porque são Pessoas Jurídicas e, como tal, além da contribuição sobre a folha de pagamentos, são contribuintes do PIS/Faturamento e da COFINS em relação às operações praticadas com não associados;

e) a interpretação dada pela fiscalização certamente está inspirada ainda na Medida Provisória nº 674/94, que já perdeu a validade;

f) não procede a glosa dos valores correspondentes às aquisições de lenha, energia elétrica e fretes, sob o argumento de que não integram o produto final, porque: a lenha foi adquirida de Pessoas Jurídicas nacionais para a geração de vapor da indústria, sendo consumida no processo produtivo; os fretes referem-se ao transporte das matérias-primas e insumos adquiridos e que foram utilizados no processo produtivo; e a energia elétrica, apesar de não se integrar ao produto exportado, foi consumida no processo produtivo; e

g) requer, finalizando, o ressarcimento do saldo do crédito presumido acrescido dos juros praticados para a cobrança dos impostos federais.

Às fls. 95 a 102, encontra-se a decisão proferida pelo eminente Delegado da Receita Federal em Santa Maria - RS, na qual mantém o indeferimento parcial do pedido de ressarcimento.

Às fls.104 a 120, a parte interessada apresenta Recurso Voluntário, no qual, praticamente, repete os argumentos apresentados em sua peça inpugnatória primitiva.

É o relatório.

Processo : 11030.000433/97-21
Acórdão : 201-74.626
Recurso : 109.709

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO

O Recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A recorrente pleiteou ressarcimento/compensação de créditos presumidos do IPI a que teria direito, em decorrência da exportações de produtos nacionais.

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

a) às matérias-primas adquiridas de sociedades cooperativas;

b) à lenha utilizada como combustível e à energia elétrica consumida no processo produtivo;

c) ao pagamento de frete; e

d) à sorja em grão adquirida de terceiro, produto não industrializado e não tributado por IPI.

Com relação à ***exclusão do cálculo do crédito presumido do IPI dos valores relativos às matéria-primas adquiridas de produtores rurais – sociedades cooperativas*** – sob a alegação de que eles não seriam contribuintes do PIS nem da COFINS, também é, *data venia*, improcedente.

A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o **valor total das aquisições** de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, referidos no art. 1° da Lei n° 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. 2° da Lei n° 9.363/96).

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

As Instruções Normativas SRF n°s 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei n° 9.363, de 13.12.1996, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF n° 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos

intermediários e material de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97).

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

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

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

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

Não importa nem mesmo se houve alguma incidência de Contribuição ao PIS e de COFINS nas operações anteriores.

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

O crédito é **presumido**, na verdade, porque presume-se que houve duas incidências de Contribuição ao PIS e de COFINS nas operações anteriores, independente de quantas tenham realmente ocorrido.

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

Processo : 11030.000433/97-21
Acórdão : 201-74.626
Recurso : 109.709

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Processo : 11030.000433/97-21
Acórdão : 201-74.626
Recurso : 109.709

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

> *"No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe 'inserir na regra de direito o próprio juízo — por mais sensato que seja — sobre a finalidade que 'conviria' fosse ela perseguida' — Celso Antônio Bandeira de Mello — em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, não este àquele."*

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

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

Sobre a ***exclusão, pela decisão, dos valores correspondentes aos combustíveis (lenha) e à energia elétrica consumidos no processo de industrialização dos produtos exportados,*** *como produtos intermediários,* sob o argumento de que esse material não é classificado nem como produto intermediário, nem como matéria-prima, além do que eles (o combustível e a energia elétrica) não se integram ao produto final exportado.

A decisão recorrida entende que somente os insumos que mantenham contato físico com o produto final exportado é que geram direito ao crédito presumido do IPI, apesar de reconhecer, expressamente, que ditos insumos são efetivamente consumidos no processo produtivo dos produtos elaborados pela Recorrente e que são exportados para o exterior, ou seja, sem estes insumos não haveria processo de produção.

Considero que, quanto a este assunto, também, assiste razão à Recorrente, visto que o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, prevê que os conceitos de matéria-prima e de produtos intermediários serão dados subsidiariamente pela legislação do IPI, sendo que o texto do art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que está abrangido dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário os produtos que, *"embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".*

Processo : 11030.000433/97-21
Acórdão : 201-74.626
Recurso : 109.709

Não ficou comprovado no processo que a lenha, utilizada como combustível, e a energia elétrica não eram utilizados pela Recorrente no processo de industrialização, ou que não eram consumidos nesse processo, ao contrário, não foi questionada, na decisão recorrida, a sua efetiva utilização, não havendo, assim, qualquer motivo que se justifique a sua exclusão do cálculo do crédito presumido.

Além do que, o art. 3°, parágrafo único, da Lei n° 9.363/96, combinado com o art. 393, inciso II, do RIPI/82, considera como produtos intermediários os bens utilizados na produção. Inclusive os que não integram o produto final, mas sejam consumidos ou utilizados durante o processo industrial.

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

Ademais, o Parecer Normativo CST n° 65, de 31.10.1979, confirma que o art. 82, inciso I, do RIPI/82, deve ser interpretado não em sentido estrito, mas em sentido lato, para alcançar quaisquer bens que sejam consumidos na operação de industrialização.

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

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

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

Quanto à exclusão dos valores correspondentes ao **frete**, julgo que assiste razão à decisão recorrida, visto que o pagamento de frete não pode ser confundido com a aquisição de produtos intermediários, matéria-prima ou material de embalagem, bens que geram o direito ao crédito presumido de IPI, além do que, sobre o pagamento de frete não incide IPI, não tendo, portanto, direito ao crédito presumido sobre esses pagamentos.

Também, quanto à exclusão da receita decorrente da **exportação de soja em grão, adquirida de terceiro e não tributada por IPI**, também assiste razão à decisão recorrida, visto que, uma vez que farão jus ao benefício legal, conforme determina a Lei n ° 9.363/96, o

Processo : 11030.000433/97-21
Acórdão : 201-74.626
Recurso : 109.709

benefício visa ressarcir a incidência das Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no "processo produtivo", entendendo-se como o conjunto de ações das quais resulta a produção da empresa exportadora ou mesmo da empresa que vende a mercadoria para empresa empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Além do que, a **soja em grão**, além de não ter sido submetida pela exportadora a qualquer processo de industrialização, ainda não é tributada pelo IPI, razões pelas quais não pode ser incluída no cálculo do benefício, conforme o entendimento do ***item 4.11 do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96***, que aduz: *"... Não tem direito ao crédito presumido o exportador de produtos não tributados pelo IPI (produtos NT), i.é., produtos que não são industrializados, pois neste caso ele não é contribuinte do IPI."*

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

Sendo assim, entendo assistir, em parte, razão à Recorrente, motivo pelo qual **voto pelo provimento parcial do recurso** para considerar:

a) **indevida** a exclusão, no cálculo procedido para apuração do benefício, dos valores relativos às matéria-primas adquiridas de **sociedades cooperativas**;

b) **indevida** a exclusão, no cálculo procedido para apuração do valor do benefício, dos valores correspondentes ao **combustível (lenha)** e à **energia elétrica** consumidos no processo de industrialização dos produtos exportados como produtos intermediários;

c) **devida** a exclusão, no cálculo procedido para apuração do valor do benefício, dos valores correspondentes ao **pagamento de frete**;

d) **devida** a exclusão, no cálculo procedido para apuração do valor do benefício, dos valores correspondentes à exportação de **soja em grão**; e

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

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2001

ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO

Processo : 11030.000433/97-21
Acórdão : 201-74.626
Recurso : 109.709

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 1° e 2°:

*"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 a lei instituidora.

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

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

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

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

Assim, ao intérprete cabe analisar a norma sob o ângulo da ciência do direito. Ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, ensina o antes citado doutrinador, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito. Portanto, a linguagem e termos jurídicos colocados em uma norma devem ser perqueridos sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole 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 Becker[1] 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. 1°, 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 entendimento[2] 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 Becker[3], "*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*

---

[1] In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.
[2] Nesse sentido Acórdãos 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.
[3] op. cit, p. 133.

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 Maximiliano[4], 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 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 de contribuição ao da COFINS e de 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.

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

Processo : 11030.000433/97-21
Acórdão : 201-74.626
Recurso : 109.709

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

JORGE FREIRE