



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 25 / 02 / 2002
Rubrica 8

Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

Sessão : 19 de junho de 2001
Recorrente : COMPANHIA IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

2º RECORRI DESTA DECISÃO
C RD 1201/110044
C EM 03 de maio de 2002
C Procurador Pop. da Faz. Nacional

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS, PESSOAS FÍSICAS E MICT - 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 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 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.

ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS - Não integram a base de cálculo do crédito presumido na exportação as aquisições de energia elétrica e combustíveis, de vez que não existe previsão legal para tais inclusões. O art. 2º da Lei nº 9.363/96 trata apenas das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando outros insumos, como é o caso da energia elétrica e dos combustíveis.

FRETES - Não existindo previsão legal, não há que se falar na inclusão de fretes na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **D) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para: a) admitir a**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

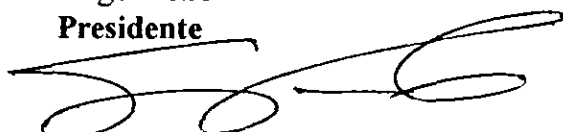
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

inclusão das aquisições de pessoas físicas, cooperativas e MICT, na base de cálculo do crédito presumido. Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que apresentou declaração de voto; e b) incluir na base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes à energia elétrica. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Serafim Fernandes Corrêa (Relator). Designado o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto para redigir o acórdão na parte relativa à energia elétrica; e II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, com relação à inclusão de fretes na base de cálculo.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2001


Jorge Freire
Presidente


Serafim Fernandes Corrêa
Relator

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

Recorrente : COMPANHIA IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL

RELATÓRIO

A contribuinte apresentou Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI de que trata a Portaria nº 38/97, em relação ao período de apuração do segundo trimestre de 1997.

Em seguida, foi o processo baixado em diligência.

A Informação Fiscal de fls. 413/417, que relata a diligência, concluiu favoravelmente, em parte, ao pedido da contribuinte. Propôs a exclusão das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de cooperativas, do MICT e de pessoas físicas, da energia elétrica, dos combustíveis e dos fretes.

A DRF em Londrina - PR seguiu o entendimento da Fiscalização e reconheceu, parcialmente, o direito creditório em favor da contribuinte.

De tal decisão, houve recurso à DRJ em Curitiba - PR, questionando as exclusões.

A DRJ em Curitiba - PR manteve a decisão recorrida.

De tal decisão, a contribuinte recorreu ao Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERAFIM FERNANDES CORRÊA
VENCIDO QUANTO À ENERGIA ELÉTRICA**

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Do exame do processo, verifica-se que o litígio do presente recurso abrange três itens, a saber: a) exclusão de aquisições de pessoas físicas, cooperativas e MICT; b) exclusão de energia elétrica e combustíveis; e c) exclusão de fretes.

A seguir, abordo item a item:

EXCLUSÃO DE AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS

Sobre o assunto tenho opinião formada já manifestada em outros julgados e que nesta oportunidade reitero.

Adoto para o presente caso as mesmas razões expostas quando do julgamento do Recurso 107.591, Processo nº 10930-000570/97-31, a seguir transcritas:

“Como se sabe, COFINS e PIS são contribuições que incidem em cascata e oneram as nossas exportações. O objetivo da lei é exatamente desonerar as exportações da COFINS e da Contribuição ao PIS ocorridas durante toda a cadeia produtiva. Outra não foi a razão pela qual a lei estabeleceu o percentual de 5,37% quando a soma das duas alíquotas, à época da Medida Provisória que primeiro institui o benefício, era igual a 2,65% (2% de COFINS e 0,65% de PIS). Ou seja, esse percentual é presumido e não se refere à última aquisição mas às diversas aquisições durante todo o processo.

Tanto é assim que o artigo da Lei nº 9.363/96 previu:

“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



Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador."

Como se vê da leitura acima, o texto legal trata de valor total e sendo valor total não há o que discutir: estão abrangidas todas as aquisições, sem qualquer exclusão.

E nem se alegue que em 1997 foram editadas as Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97, que estabeleceram tal regra. E por duas razões: a primeira que o pleito da recorrente refere-se a 1995, antes das referidas Instruções Normativas e a segunda porque as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto legal estabelecendo exclusões que dele não constam em virtude do que estabelece o artigo 100 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66 a seguir transcrito:

"Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os conventos que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo Único - A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

Pela transcrição acima, fica claro que os atos normativos, aí incluídas as Instruções Normativas, expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis. Como normas complementares que são, elas 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. Somente através de outra Lei, ou Medida Provisória que tem efeito equivalente, tais exclusões poderiam ser criadas.



Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

Outro não é o entendimento de Maria de Fátima Tourinho em "COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, Editora Forense, 2ª edição, página 207, ao comentar o art. 100, parágrafo único do CTN (Lei nº 5.172/66), a seguir transcrito:

"Quanto às normas enumeradas neste artigo, também integram o conceito de legislação/tributária e obrigam nos limites de sua eficácia. Não podem transpor os limites dos atos que complementam, para ingressar na área de atribuição não outorgada aos órgãos de que elas emanam.

Não se confundem normas complementares com leis complementares.

Diz-se que são complementares porque se destinam a complementar as leis, os tratados, e as convenções internacionais e decretos. Não podem inovar ou modificar o texto da norma que complementa."

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

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente, em relação à inclusão das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nas quais não houve incidência de COFINS e PIS na última aquisição (caso das aquisições de pessoas físicas, cooperativas e MICT) no cálculo do benefício previsto na Lei nº 9.363/96.

EXCLUSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS

Sobre a matéria, igualmente, tenho opinião formada, já manifestada em vários outros julgados, como no do Recurso nº 111.118, Processo nº 13971.000540/97-27, a seguir:

Cabe, inicialmente, transcrever o art. 2º da Lei nº 9.363/96, *in verbis*:

"Art. 2º - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos



Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador."

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

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

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

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

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

EXCLUSÃO DE FRETES

Não há qualquer menção à inclusão de fretes na legislação que trata da matéria. Isso já seria o suficiente para não admitir a inclusão. Além disso, não existe na doutrina ou na jurisprudência qualquer referência de que fretes possam ser matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, exatamente porque não são.

Sendo assim, igualmente, não posso admitir a inclusão de fretes na base de cálculo.

CONCLUSÃO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para admitir a inclusão das aquisições de pessoas físicas, cooperativas e MICT, na base de cálculo do crédito presumido, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2001

SERAFIM FERNANDES CORRÊA



Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

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

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Trata-se de 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 à 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 nº 9.363/91 que tais conceitos serão fornecidos subsidiariamente pela legislação do IPI.

Por sua vez, determina o inciso I do art. 82 do RIPI/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



Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

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 à 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 à energia elétrica.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2001

ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO



Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

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.



Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

§ 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*



Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

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

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

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

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.



Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

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

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

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

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

³ op. cit, p. 133.

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



Processo : 13909.000072/97-62
Acórdão : 201-74.819
Recurso : 110.044

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 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 19 de junho de 2001

JORGE FREIRE