MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 21 / 11 / 2002
Rubrica

Processo nº : 13909.000153/98-43
Recurso nº : 116.976
Acórdão nº : 201-75.778

2º C C
RECORRI DESTA DECISÃO
RP/201-116976
EM 15 de maio de 2002
Procurador Rep. da Faz. Nacional

Recorrente : CIA. IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. As Instruções Normativas são normas complementares das leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.
IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. 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. **Recurso negado.**
VARIAÇÕES CAMBIAIS. As variações cambiais ativas ou passivas somente terão reflexo na receita operacional bruta ou na receita de exportação se gerarem efeito no produto da venda. Caso se limitem a mero lançamento contábil, não serão consideradas, para o efeito do crédito presumido de IPI referente ao PIS e à COFINS, como receita. Inteligência do § 15 da Portaria MF nº 38/97, em consonância com o artigo 6º da Lei nº 9.363/96.
Recurso provido em parte.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto às aquisições de cooperativas e pessoas físicas e compras do MCT.** Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que apresentou declaração de voto; **II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto à energia elétrica e aos combustíveis.** Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer (Relator), Antonio Mário de Abreu Pinto, Gilberto Cassuli e Sérgio Gomes Velloso. Designado o Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa para redigir o acórdão; **III) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto ao querosene e ao luminante.** Vencido o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto; **e IV) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à variação cambial e produtos para conservação de equipamentos.**

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

Jorge Freire
Presidente

Serafim Fernandes Corrêa
Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro José Roberto Vieira.
Ausente, justificadamente, a Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes.
eaal/cf/mdc

Processo nº : 13909.000153/98-43
Recurso nº : 116.976
Acórdão nº : 201-75.778

Recorrente : **CIA. IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL**

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 3.963/96.

Segundo a Informação Fiscal de fls. 427 e seguintes, a contribuinte pretendeu ver ressarcido crédito presumido originado de compras de cooperativas, de pessoas físicas e do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo. Além disto, glosou a pretensão do ressarcimento relativo ao consumo de energia elétrica, óleo BPF, óleo diesel e outros derivados de petróleo. Incluiu nos produtos beneficiados vários outros, relacionados à fls. 429, destinados a tratamento de água e à conservação de equipamentos. Pede, ainda, o direito ao crédito sobre o consumo de ar comprimido/vapor.

Prossegue a informação fiscal para informar ter sido a receita de exportação agregada de variação cambial inaplicável.

Após tais constatações, refaz o cálculo, expresso às fls. 429/430 dos autos.

Em manifestação de inconformidade, a ora recorrente argumenta que a legislação pertinente à espécie não cogita da exclusão de qualquer produto contemplado, sendo irrelevante a incidência das contribuições nas fases precedentes de comercialização. Alude a utilização subsidiária da legislação do IPI, autorizada pela lei de regência, para justificar os insumos reclamados como contemplados com o crédito presumido. Defende a variação cambial utilizada e cita legislação e jurisprudência.

A DRJ em Curitiba - PR indeferiu a manifestação de inconformidade, aludindo a impossibilidade da utilização do benefício sobre produtos destinados à manutenção das máquinas e equipamentos e os lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Nega o direito sobre as compras feitas junto a cooperativas, produtores rurais e pessoas físicas e a utilização de variações cambiais ativas.

A contribuinte interpôs o presente recurso voluntário, repetindo, em síntese, o exposto na manifestação de inconformidade, aduzindo a exclusão da variação cambial ativa somente na receita de exportação, não tendo o mesmo comportamento na receita operacional bruta.

É o relatório.

Processo nº : 13909.000153/98-43
Recurso nº : 116.976
Acórdão nº : 201-75.778

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ROGÉRIO GUSTAVO DREYER VENCIDO QUANTO À ENERGIA ELÉTRICA E AOS COMBUSTÍVEIS

Para bem dispor as questões pertinentes ao presente processo, nomeio-as, uma a uma, com o entendimento que defendo em relação a cada uma delas.

Por ***primeiro***, a questão das **compras de cooperativas**. Tenho acompanhado o bem postado entendimento defendido pelo ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, em diversos votos, onde reconhece o direito tanto do crédito aqui referido quanto das aquisições de pessoas físicas.

O insigne Conselheiro tem, reiteradamente, assim se manifestado:

"... entendo que o cerne da questão está na definição do alcance das Instruções Normativas. Isto porque, efetivamente, a Lei nº 9.363/96, ao definir a base de cálculo do crédito presumido não fez qualquer exclusão. Muito pelo contrário, como se vê pela transcrição, a seguir, do seu art. 2º, in verbis:

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

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

Os fundamentos para tais exclusões são as Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97, conforme se viu anteriormente.

E aí, no meu entender, o cerne da questão: podem as Instruções Normativas transpor, inovar ou modificar o texto legal estabelecendo exclusões que do texto legal não constam?

A resposta vem do 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 convênios 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.

Por ***segundo***, **a questão das compras de pessoas físicas**. Aplicam-se, *in totum*, os argumentos expendidos no item anterior, com as homenagens ao Conselheiro citado.

Por ***terceiro,*** **a questão das compras junto ao Ministério da Indústria, Comércio e Turismo.** Igualmente, não vejo onde, com base no argumentação transcrita, haja fundamento para a glosa efetuada. Basta ter havido a aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem para que o direito exista.

Por ***quarto***, **a questão envolvendo a energia elétrica**. Desde as primeiras decisões atinentes à espécie, tenho defendido o direito à fruição do benefício sobre a energia elétrica consumida no processo produtivo, até considerando, de forma subsidiária, a sua definição legal, na legislação do ICMS, como mercadoria.

Por ***quinto***, **a questão dos combustíveis consumidos no processo produtivo *(óleo BFP e óleo diesel)***. Igualmente, como, reiteradamente, venho me manifestando, se entendo que a energia elétrica é beneficiária do direito ao crédito presumido, outro entendimento não posso defender quanto aos combustíveis utilizados no processo produtivo. Pensar de forma oposta seria agressão à lógica e à coerência. Quanto à utilização da **querosene iluminante**, entendo que os elementos trazidos aos autos não são suficientes para deferir o direito pleiteado.

Por ***sexto,*** **a questão dos produtos utilizados para conservação e saneamento de equipamentos**. Neste ponto, concordo com o julgador monocrático. A

legislação de regência estabelece que têm direito ao benefício as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Ainda que a linha que defina tais conceitos admita entendimentos de razoável elasticidade, entendo que os produtos sob o crivo deste Conselho não se enquadram no referido na legislação de regência. Repilo a argumentação da recorrente, que pretendeu fundamentar o direito na utilização subsidiária da legislação do IPI. Sua previsão legal é manifesta, no entanto, como a própria lei determina, ela será utilizada, subsidiariamente, para o estabelecimento dos conceitos que determina, entre eles, o dos itens acima mencionados. No entanto, não vejo como pretender, assim, defini-los sob o argumento de que se tratam de insumos, conceito bem mais abrangente do que os sob discussão.

Por ***derradeiro***, a questão relativa à variação cambial, considerada como receita de exportação. Ainda que entenda respeitáveis os argumentos da recorrente, devo referir que a legislação atinente ao crédito presumido consubstancia-se pelo tratamento especial, para não dizer extravagante, aos conceitos normalmente aplicados à atividade exportadora e seus efeitos.

Devo cingir-me aos termos da legislação específica contemplada à espécie. Para tanto, reproduzo o artigo 6º da Lei nº 9.363/96:

> *"Art. 6º. O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, **à definição de receita de exportação** e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador."* (grifei)

O Ministro da Fazenda, dentro dos estritos termos da competência deferida, assim definiu a questão, no § 15 do artigo 3º da Portaria MF nº 38/97:

> *"§ 15 – Para os efeitos deste artigo, considera-se:*
>
> *I – receita operacional bruta, o **produto** da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;*
>
> *II – receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais; **(grifei)**.*
>
> *III - .....".*

Entendo, salvo melhor juízo, que o **produto** da venda constitui-se na receita efetiva, financeira, aquela que ingressa no caixa do exportador. Se as variações cambiais ativas ou passivas representam aumento ou redução efetivos da receita, as mesmas devem ser consideradas. Limitadas a meros lançamentos contábeis de ajuste, penso não se conceituarem, para os efeitos do crédito presumido do IPI, como valores a serem considerados na apuração e fruição do benefício.

Processo nº : 13909.000153/98-43
Recurso nº : 116.976
Acórdão nº : 201-75.778

No entanto, concordo com a contribuinte quanto à sua exclusão, que deve dar-se nos dois pólos da apuração. Se excluída na receita de exportação, obrigatoriamente, deve ser excluída na receita operacional bruta, sob pena de reduzir, irregular e substancialmente, o valor do benefício.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer: ***a)*** o direito ao crédito relativo às aquisições de matérias-primas e produtos intermediários de cooperativas; ***b)*** o direito ao crédito relativo às aquisições de produtos de pessoas físicas; ***c)*** o direito ao crédito das compras feitas junto ao Ministério da Indústria Comércio e Turismo; ***d)*** o direito ao crédito relativamente à energia elétrica utilizada na produção; ***e)*** o direito ao crédito dos combustíveis óleo BFP e óleo diesel; ***f)*** o ajuste do cálculo para excluir as variações cambiais ativas da receita operacional bruta; e ***g)*** o direito à atualização do valor, nos termos da NORMA DE EXECUÇÃO CONJUNTA SRF/COSIT/COSAR Nº 08, de 27 de junho de 1997, desde a data da protocolização do pedido até a satisfação do direito, em face dos precedentes deste Colegiado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Processo nº : 13909.000153/98-43
Recurso nº : 116.976
Acórdão nº : 201-75.778

VOTO DO CONSELHEIRO SERAFIM FERNANDES CORRÊA
RELATOR-DESIGNADO QUANTO À EXCLUSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS

Sobre a matéria, tenho opinião formada, já manifestada em vários outros julgados, como no do Recurso n ° 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 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, o combustível e a energia elétrica são insumos necessários ao funcionamento das máquinas mas não são produtos intermediários. Se a lei desejasse incluir todos os insumos teria dito '****o valor total das aquisições de insumos****' ao invés de '****o valor total das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem****'.*

Portanto, nos moldes em que está redigida a lei, não vejo como concordar com o entendimento da recorrente. E da mesma forma que dei provimento em relação às aquisições de pessoas físicas, cooperativas e MICT por não existir no artigo transcrito tal exclusão, nego provimento

relativamente aos combustíveis e energia elétrica, posto que não há previsão legal para a pretendida inclusão."

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

SERAFIM FERNANDES CORRÊA

Processo nº : 13909.000153/98-43
Recurso nº : 116.976
Acórdão nº : 201-75.778

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

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

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

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, assim dispõe, em seus artigos 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 à Lei instituidora.

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

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

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

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

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

Alfredo Augusto 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*

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

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

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter-se utilizado de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre 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 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".*

---

[2] Nesse sentido Acórdãos n°s 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.
[3] op. cit, p. 133.
[4] In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.

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

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

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

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

1. Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

---

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

2. Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operções com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência ...".

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TFR da 5ª Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-7[6], onde, a certa altura de seu despacho, averbou:

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

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

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

Dessarte, respaldado agora por decisões judicias, fica evidenciado meu entendimento no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da COFINS e da Contribuição ao PIS, quando tais tributos, nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo), vale dizer, quando os tributos, objeto do ressarcimento, não incidirem na aquisição.

Forte no exposto, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO PARA A INCLUSÃO, NO CÁLCULO DO BENEFÍCIO DA LEI Nº 9.363/96, DOS VALORES

[6] Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.

Processo nº : 13909.000153/98-43
Recurso nº : 116.976
Acórdão nº : 201-75.778

REFERENTES À AQUISIÇÃO DE INSUMOS EM CUJA OPERAÇÃO NÃO TENHA HAVIDO INCIDÊNCIA DE PIS E/OU COFINS

Sala das Sessões, 23 de janeiro de 2002

JORGE FREIRE