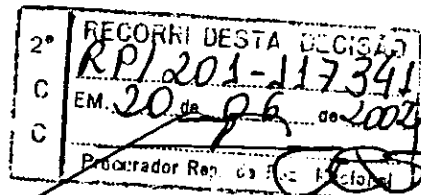




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13921.000098/00-56  
Acórdão : 201-75.373  
Recurso : 117.341  
  
Sessão : 19 de setembro de 2001  
Recorrente : GRALHA AZUL AVÍCOLA LTDA.  
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

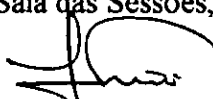


IPI - RESSARCIMENTO - COMPENSAÇÃO - LEI Nº 9.363/96 - PORTARIA MF Nº 38/97. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS - CLASSIFICADOS COMO N/T NA TIPI - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO. Crédito presumido de IPI com o objetivo de desonerar a carga tributária das exportações. Geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, e os custos a estes agregados. Não se pode negar que produtos não tributados não integrem o valor das aquisições incentivadas, por falta de previsão legal. **Recurso voluntário provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: GRALHA AZUL AVÍCOLA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros João Berjas (Suplente) e Jorge Freire que apresenta declaração de voto. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Luiza Helena Galante de Mores e Serafim Fernandes Corrêa.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2001

  
Jorge Freire  
Presidente

  
Gilberto Casstun  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Henrique Pinheiro Torres (Suplente), José Roberto Vieira, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Iao/ovrs/mdc



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13921.000098/00-56  
**Acórdão** : 201-75.373  
**Recurso** : 117.341

**Recorrente** : GRALHA AZUL AVÍCOLA LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, protocolado em 12/05/2000, motivada a contribuinte pelo "*Crédito presumido de que trata a Portaria MF nº 38/97*", e a IN SRF 86/99, no valor de R\$16.149,18, referente ao período de apuração do primeiro trimestre de 2000. Pediu compensação com débitos seus. À fl. 07 apresenta denúncia espontânea relativa ao recolhimento de COFINS referente a 03/2000, pedindo compensação do crédito pleiteado com este débito.

Após análise do pedido e juntada de documentação, a Seção de Fiscalização manifestou-se em Termo de Informação Fiscal, fls. 46/51, no sentido do indeferimento do pleito, ao argumento de não haver previsão legal para o crédito presumido, tratando-se de produtos não tributados. A Delegacia da Receita Federal em Cascavel - PR, à fl. 52, seguindo o entendimento esposado no termo de informação fiscal, indeferiu o ressarcimento solicitado.

Inconformada, a empresa apresentou sua impugnação, fls. 55/57, aduzindo não haver restrição do "*direito pelo produto, pela TIPI, ou pelo tipo da Empresa*".

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Foz do Iguaçu - PR, às fls. 61/66, indeferir a solicitação, segundo a ementa:

*"CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DO PIS E COFINS (LEI 9363/96) – BENEFICIÁRIOS – Somente fazem jus ao c'redito presumido do imposto, como ressarcimento do Pis e Cofins na exportação, estabelecimentos industriais ou equiparados, nos termos da legislação do IPI.*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".*

Afirma que não são, para fins de IPI, considerados estabelecimentos industriais aqueles que elaboram produtos classificados na TIPI como NT (não tributados), aduzindo, assim, que a recorrente não é estabelecimento industrial. Diz que o benefício não se estende às empresas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13921.000098/00-56  
**Acórdão** : 201-75.373  
**Recurso** : 117.341

que não sejam as que elaboram produtos em processo considerado industrialização, e, também, exportam tais mercadorias.

Em recurso voluntário, às fls. 69/73, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões sob os fundamentos já referidos, aduzindo que diferem em fundamentação a informação fiscal e a decisão da DRJ, e que *“não somente a venda de mercadorias, mas também a venda de serviços para o exterior estão isentas da contribuição, objeto da restituição através do Crédito Presumido de IPI.”*

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13921.000098/00-56  
Acórdão : 201-75.373  
Recurso : 117.341

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é tempestivo. Dele conheço.

A empresa contribuinte, ora recorrente, pretendeu o ressarcimento e, posteriormente, a compensação com débitos seus, do crédito presumido de IPI a que se refere a Portaria MF nº 38/97. Trata-se do crédito presumido do IPI como ressarcimento do 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.

Nestes autos a questão cinge-se a tratar de **receita de exportação de produtos não tributados**, assim classificados na TIPI, como *NT*, considerada na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, e à questão de somente estabelecimentos industriais ou equiparados fazerem jus ao crédito presumido do imposto.

O competente órgão da Receita Federal indeferiu o pedido de ressarcimento (e de compensação) da ora recorrente, exatamente por esta haver incluído, para a determinação da base de cálculo do crédito presumido de IPI, a receita de exportação de produtos classificados como não tributados pela Tabela do IPI.

A questão imprescinde de algumas digressões. Da doutrina transcrevemos:

*“O crédito presumido do IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social – COFINS, não é um crédito fiscal que resulta, diretamente, da aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade do IPI. Muito pelo contrário, ele é gerado por operações sobre as quais o Princípio da Não-Cumulatividade não tem aplicação, porque se tratam de operações imunes à incidência do imposto. Referimo-nos à exportação de produtos industrializados.*

...



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13921.000098/00-56  
**Acórdão** : 201-75.373  
**Recurso** : 117.341

*Portanto, o crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, tem a natureza jurídica de incentivo à exportação de produtos industrializados.”<sup>1</sup>*

A contribuinte é empresa que exporta pintos de um dia e ovos férteis.

Eis o ponto nevrálgico da questão em exame, porque a decisão recorrida não aceitou a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, da receita de exportação de produtos classificados com N/T pela TIPI (*in casu*, pintos e ovos).

É dizer, a contribuinte considerou a receita de exportação de seus produtos (os quais são assim classificados na TIPI como N/T), em sua base de cálculo do crédito presumido de IPI relativo ao incentivo à exportação. E esses valores foram excluídos pela autoridade tributária.

Com efeito, estabelece a Lei nº 9.363, de 13/12/96:

*“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como 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.”*  
(grifamos)

---

<sup>1</sup>REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. **O IPI Ao Alcance de Todos: Doutrina – Jurisprudência – Legislação – Pareceres Normativos.** Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 463.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13921.000098/00-56  
Acórdão : 201-75.373  
Recurso : 117.341

Estão estabelecidos na lei os essenciais aspectos do crédito presumido em exame. E a interpretação que a autoridade julgadora lhe deu não pode prosperar.

Os produtos industrializados destinados ao exterior, com relação ao IPI, gozam de imunidade, conforme prevê o art. 153, § 3º, III, da Carta Magna, ao estabelecer que o IPI "*não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior*".

Alguns dos escopos do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 (que teve como antecedentes a MP nº 674/94 e a MP nº 905/95, MP nº 948/95, e outros) podem ser constatados das exposições de motivos externadas pelo Ministro da Fazenda, nas referidas Medidas Provisórias. Assim sendo, objetiva a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, conforme a política adotada no sentido de não se exportar tributos. Da Portaria Ministerial denotamos que se optou por desonerar não apenas a última etapa do processo produtivo, mas sim, mais etapas antecedentes, chegando-se à cediça alíquota de 5,37%.

Perquirindo, destarte, acerca da *mens legis*, ou seja, a vontade, o desejo da lei, notamos que pretende, com este crédito presumido, desonerar a carga tributária das exportações.

Então, trata-se o crédito presumido de IPI em comento, como estabelecido no texto legal, de ressarcimento do PIS e da COFINS recolhidos nas etapas anteriores incidentes sobre os insumos. No dizer do Ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, é:

*"...incentivo financeiro à exportação quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneram os insumos empregados, bem como, ainda, as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial."*<sup>2</sup> (grifamos)

**Não cabe, por conseqüência, o entendimento de que os produtos não tributados não dão direito ao crédito presumido de IPI.**

<sup>2</sup> Acórdão nº 202-09.865, Relator Oswaldo Tancredo de Oliveira, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Sessão em 17/02/98, ao julgar o Recurso nº 102.571.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13921.000098/00-56  
Acórdão : 201-75.373  
Recurso : 117.341

Alguns pontos ainda merecem destaque.

A legislação não exige que os produtos sejam industrializados, como se observa do art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito. **Refere-se a mercadorias nacionais.**

Não há restrição legal no sentido de que deve haver tributação de IPI para haver direito ao seu crédito presumido, ou, ainda, que haja tributação de PIS e de COFINS na etapa imediatamente anterior nos insumos adquiridos, até porque a tributação ocorreu em outros momentos (v. g., nas rações dos frangos, nos fertilizantes do pasto, etc.). E onde a lei não restringe, não pode o intérprete restringir.

Vale transcrever a ementa do Acórdão nº 202-09.865, relator o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, ao julgar o Recurso nº 102.571, Processo nº 13925.000111/96-05, sessão em 17/02/98:

***“IPI - COFINS - PIS/PASEP - CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI COMO RESSARCIMENTO - As contribuições sociais, por incidirem em cascata, oneram as várias etapas da comercialização dos insumos, por isso é que o seu custo se acha embutido no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo que não haja a incidência na sua última aquisição: daí a fixação de uma média percentual (5,37%), conforme esclarecido na EM que encaminhou a MP nr. 948/95, justamente para o cálculo do crédito presumido, nessa hipótese. PRODUTO INDUSTRIALIZADO - O recurso, pelo Fisco à legislação do IPI, para efeitos de definir estabelecimento industrial, tem caráter tão-somente subsidiário, não podendo ser utilizado para alterar conceitos e formas da ciência econômica. (...).”*** (grifamos)

Comungamos, neste particular, com o entendimento do Culto Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, que merece destaque:

***“Como se vê pela leitura do artigo 1º da Lei nº 9363/96 anteriormente transcrito o incentivo está expressamente dirigido à “ empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais”.***

***O produto industrializado, seja ou não tributável, é uma mercadoria mas nem toda mercadoria é um produto industrializado. A mercadoria é gênero, produto industrializado é espécie. O artigo é, portanto, abrangente.***

***Se o legislador desejasse que o benefício fiscal ficasse restrito a produtos industrializados tributáveis teria usado, ao invés de “mercadorias”, “produtos***

7



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13921.000098/00-56  
Acórdão : 201-75.373  
Recurso : 117.341

*industrializados tributáveis". A palavra usada, no entanto, foi "mercadorias" e dessa forma abrange todas as mercadorias, mesmo aquelas que não são produtos industrializados ou que são produtos industrializados não tributáveis. A distinção feita entre "produtos industrializados" e "produtos industrializados não tributáveis", a meu ver, é irrelevante. Tanto uns, quanto outros são mercadorias e como tal todos estão abrangidos pelo artigo. Dessa forma entendo assistir razão à recorrente." (grifamos)*

Assim, mesmo não sendo produtos industrializados os produzidos pela empresa, ora recorrente, existe o direito ao crédito presumido de IPI em se tratando de **mercadorias nacionais**. Da mesma forma que entendemos que se incluem, para o cálculo do crédito presumido de IPI, as aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperativas, mesmo que não sejam contribuintes de PIS/PASEP e COFINS, por falta de restrição legal, e porque a lei se refere a **todas as aquisições**, também não vemos motivos para que os produtos não tributados de IPI não integrem o cálculo do crédito presumido, lembrando sempre que o escopo perseguido é a desoneração das mercadorias exportadas.

Não procede, também, o argumento de que a recorrente não tem direito ao crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, porque não seria enquadrada como estabelecimento industrial ou equiparado. O art. 1º da referida Lei nº 9.363/96 dispõe que a **empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais** fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, estando todos os requisitos devidamente preenchidos.

### **DO RESSARCIMENTO - DA COMPENSAÇÃO**

Assim, entendemos procedente a pretensão da contribuinte de compensar os valores referentes ao crédito presumido, no valor apurado, considerada na base de cálculo toda a receita de exportação, incluídos os produtos não tributados, nos termos do § 3º do art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.363/96, que estabelecem:

*"Art. 2º...*

*§ 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.*

...



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13921.000098/00-56  
Acórdão : 201-75.373  
Recurso : 117.341

*Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.”*

Subsidiariamente, defiro o ressarcimento em espécie dos valores apurados de crédito presumido de IPI, na impossibilidade de sua compensação, com fulcro nos arts. 3º, II, e 8º, da Instrução Normativa SRF nº 21/97.

Curvando-nos ao entendimento adotado por esta Câmara, entendemos que deve o valor ser atualizado e corrigido pela Taxa SELIC, nos termos da Norma de Execução nº 08/97.

Neste particular, trago parte da ementa lavrada quando do julgamento do Recurso nº 114.964, Processo nº 13808.002368/97-00, Acórdão nº 201-74.131, Relator o Eminentíssimo Conselheiro Jorge Freire, em Sessão em 05/12/2000:

*“SELIC - O valor ressarcido deve ser corrigido monetariamente, de molde a manter o real valor de compra da moeda. Assim, deve ser aplicada ao valor ressarcido a Taxa SELIC desde a data do protocolo do pedido.”*

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo **PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO**, para assegurar à contribuinte seu direito à compensação do crédito presumido de IPI, ou seu ressarcimento em espécie, tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar os cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2001

  
GILBERTO CASSULI



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13921.000098/00-56  
**Acórdão** : 201-75.373  
**Recurso** : 117.341

## 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.*

*§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13921.000098/00-56  
**Acórdão** : 201-75.373  
**Recurso** : 117.341

*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 composição como sistema empírico”*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13921.000098/00-56  
Acórdão : 201-75.373  
Recurso : 117.341

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<sup>3</sup> 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 entendimento<sup>4</sup> 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<sup>5</sup>, “*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*

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

<sup>4</sup> Nesse sentido Acórdãos nºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

<sup>5</sup> op. cit, p. 133.



Processo : 13921.000098/00-56  
Acórdão : 201-75.373  
Recurso : 117.341

*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<sup>6</sup>, ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

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

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

<sup>6</sup> In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12<sup>ª</sup>, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 333/334.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13921.000098/00-56  
**Acórdão** : 201-75.373  
**Recurso** : 117.341

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 não haver incidência de PIS nem de COFINS em tais operações, devendo, portanto, tais aquisições serem desconsideradas para o efeito de cálculo do favor fiscal.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2001

JORGE FREIRE