



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 22 / 05 / 2003
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

Recorrente : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL

Nº RP/201-109894

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. A Lei nº 9.363/96 determina que a base de cálculo do crédito-prêmio do IPI, relativo ao ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, seja calculada sobre o valor total das aquisições, não fazendo qualquer exceção às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

RECEITA BRUTA OPERACIONAL. O ICMS inclui-se na receita operacional bruta.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS.

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-Designado. Vencidos os Conselheiro Jorge Freire, quanto às cooperativas e pessoas físicas, que apresentou declaração de voto, e Sérgio Gomes Velloso (Relator), que excluía da receita operacional bruta o valor do ICMS. Designado o Conselheiro Gilberto Cassuli para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2002.


Jorge Freire
Presidente


Gilberto Cassuli
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros João Berjas (Suplente), Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, José Roberto Vieira e Antônio Mário de Abreu Pinto.

lao/cf/mb



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

Recorrente : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS

RELATÓRIO

Versam os presentes autos acerca de pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI, introduzido pela Lei nº 9.363/96, referente à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos exportados.

Foram expedidas diversas intimações à Recorrente (fls. 33, 339, 361, 364, 367, 373, 376 e 379), tendo sido elaboradas as Informações de fls. 382/388, reconhecendo o direito ao crédito em montante inferior ao pleiteado pela interessada, opinando, todavia, pelo indeferimento do pleito, em face da apresentação da Certidão Negativa de Débitos do INSS, com prazo de validade vencido.

Foi, assim, proferida a Decisão de fl. 389, indeferindo o pleito.

Inconformada a Recorrente apresentou a Impugnação de fls. 392/416, requerendo a reforma da decisão que indeferiu seu pleito.

Por meio da Decisão nº 440/98, o pedido de ressarcimento foi parcialmente deferido (fls. 431/438), conforme a seguinte ementa:

“SOLICITAÇÃO DE RESSARCIMENTO

CRÉDITO PRESUMIDO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI), PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E COFINS.

Periodo: 1996

BENEFÍCIO FISCAL

O benefício fiscal de que trata a Lei nº 9.363/96, restringe-se às aquisições, no mercado interno, de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) empregados na fabricação dos produtos exportados para o exterior. Na apuração do crédito presumido não se incluem



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

as aquisições feitas de pessoas físicas e de jurídicas não sujeitas às contribuições para o PIS e COFINS.

RECEITA OPERACIONAL BRUTA

Inclusão do ICMS normal. Para fins de apuração do crédito presumido IPI, como ressarcimento do PIS e COFINS, inclui-se na Receita Operacional Bruta o ICMS normal embutido no preço das mercadorias. (Lei nº 8.981/95, Art. 31).

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Aplicação da legislação tributária. Verificadas as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que lhe são próprios, aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa.

Campo de incidência do IPI. Produtos incluídos no campo de incidência após o despacho da autoridade administrativa a quo. Posições 0201 a 0208 e 0302 a 0304 e códigos 0209.00.11; 0209.0021 e 0209.00.90.

SOLICITAÇÃO DEFERIDA, EM PARTE”.

Da decisão verifica-se ter ficado esclarecido que a **CND** do INSS apresentada pela Recorrente ainda achava-se válida.

Irresignada, a Recorrente interpôs o **Recurso Voluntário** de fls. 442/455 aduzindo que:

- 1) o ICMS, por ser tributo que observa o princípio da não-cumulatividade, é deduzido da receita operacional bruta;
- 2) o artigo 31 da Lei nº 8.981/95 determina a exclusão da receita bruta de valores correspondentes a vendas canceladas, descontos incondicionais e impostos não-cumulativos; e
- 3) a Lei nº 9.363/96 estabeleceu expressamente, no artigo 2º, que na base de cálculo do crédito presumido serão computadas todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não sendo possível as exclusões referentes às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

É o relatório.



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
SÉRGIO GOMES VELLOSO**

Conheço do recurso por tempestivo.

Dispõem os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96:

"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 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 30 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.

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. "

Da leitura dos mencionados dispositivos depreende-se que a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

Nem a Lei nº 9.363/96, nem as Medidas Provisórias que a antecederam, prevêem a exclusão de quaisquer montantes da base de cálculo do crédito presumido. Muito pelo contrário, o artigo 2º da referida Lei nº 9.363/96 estabelece claramente que o crédito presumido será calculado sobre o valor total das aquisições no mercado interno; daí não ser passível a exclusão das compras de cooperativas ou de pessoas físicas.

Com efeito, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 948/95, que instituiu o benefício em comento, esclarece que:

"Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo,



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade do ajuste fiscal."

Fica claro, então, que o escopo do benefício fiscal é a desoneração fiscal da COFINS e do PIS/PASEP não só sobre a última operação, mas sobre a cadeia produtiva.

Não há como afastar, desta forma, a alegação da contribuinte de que as matérias-primas adquiridas das pessoas físicas (produtores rurais) e cooperativas já traziam imbutidas no seu custo parcelas do PIS e da COFINS incidentes nas operações anteriores.

Diante do exposto, e mantendo o entendimento que já venho adotando perante este Colegiado, dou provimento ao Recurso interposto .

Outrossim, quanto à questão da inclusão ou não do ICMS na receita operacional bruta, entendo que não deve ser incluído o valor do ICMS.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2002.


SÉRGIO GOMES VELLOSO



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

VOTO DO CONSELHEIRO GILBERTO CASSULI RELATOR-DESIGNADO

Adotamos o relatório do eminente Conselheiro-Relator.

Entretanto, divergimos do entendimento adotado pelo Relator no tocante à não inclusão do ICMS na receita bruta operacional. Não se pode excluir da receita operacional o ICMS sob o argumento de que é tributo destacado na nota e, assim como o IPI, não deve ser incluído na receita bruta (art. 31 da Lei nº 8.191).

O IPI e o ICMS têm em comum, apenas, a característica de haver, para ambos, previsão na Constituição Federal de que são não-cumulativos. E, ainda assim, o princípio da não-cumulatividade tem aplicação diferente para cada um dos impostos.

No que tange à presente questão, é forçoso que se discuta se é ou não o ICMS um imposto próprio. Em não sendo o ICMS um imposto próprio, comportando o repasse (a chamada repercussão), não pode ser considerado como parte do preço, sendo o contribuinte (industrial ou comerciante), mero depositário, não podendo, portanto, jamais compor a base de cálculo de qualquer outro tributo ou contribuição.

No entanto, em sendo Imposto Próprio, quer dizer, de responsabilidade exclusiva do contribuinte (industrial ou comerciante), pode compor a base de cálculo das contribuições.

Essa discussão foi pacificada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que, após inúmeros julgamentos em sede de compor o ICMS a base de cálculo da Contribuição ao PIS e ao FINSOCIAL, editou as Súmulas nºs 68 e 94, que dizem:

“68 - A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

94 - A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.”

Aliomar Baleeiro, sem seu “Direito Tributário Brasileiro” (Forense, 10ª ed. p. 245), já dizia que:

“Mesmo que discriminado nos documentos fiscais, o ICM cobrado nas operações anteriores sobre o mesmo artigo de comércio é computado nos custos, para base de cálculo.”



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

O tema gerou grandes discussões no Superior Tribunal de Justiça. No entanto, a matéria pacificou-se, sendo um dos responsáveis por este posicionamento o Ministro Ilmar Galvão, que hoje compõe os quadros do STF. O Ministro-Relator do RE nº 8.541-SP (Reg. nº 91.031976) julgado em 22.05.91, em seu voto, assim se manifestou:

“Ora, é sabido que o ICM - diferentemente do que ocorre com o IPI - encontra-se incluído no preço de venda das mercadorias, contribuindo para a sua formação, ao lado do custo, das despesas de seguro, de transporte, etc, que também constituem encargos do produtor ou do distribuidor.

(...)

Veja-se que o destaque do ICM quando da emissão das notas fiscais não tem outro efeito senão indicar a parcela a ser recuperada, a esse título, pelo adquirente da mercadoria, se for o caso, já que se trata de tributo não acumulável.

No IPI, ao revés, o tributo não concorre para a formação do preço, sendo registrado ao lado deste nos documentos de venda de mercadoria, de maneira distinta, não integrando, por isso, o faturamento. Em relação a esse imposto, o vendedor figura como mero agente arrecadador, com a responsabilidade de fiel depositário que o sujeita, no caso de inadimplemento de sua obrigação, à prisão administrativa e às penas do crime de apropriação indébita”.
(grifamos)

Já na decisão do RE nº 16.841-DF (Reg. nº 91.0024074-5), prolatada em 17.02.92, o Relator Ministro Garcia Vieira, em seu voto, também defendeu o ICMS como Imposto Próprio. Transcrevemos parte de seu voto, onde cita, inclusive, voto do eminente Ministro Eduardo Ribeiro, no REO nº 106.632/SP:

“Contribuinte do imposto, vale repetir, é o comerciante e não o adquirente do bem. Trata-se de despesa que, como muitas outras, onera sua atividade e da qual haverá de compensar no próprio exercício dela.” (grifamos)

Quando se julgava a inclusão, ou não, do ICMS na base de cálculo do FINSOCIAL, nos autos do RE nº 16.521-DF (Reg. nº 91.0023655-1), o Exmo. Relator, Ministro Garcia Vieira, em 21.02.92, asseverou que:

“Como o ICM integra o preço da mercadoria para qualquer efeito, ele faz parte da receita bruta, base de cálculo do Finsocial.”

Assim, o ICMS, após inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça, que culminaram nas Súmulas nºs 68 e 94, tomou outro enfoque, caracterizando-se como um Imposto Próprio, ou seja, um imposto que é suportado pelo próprio contribuinte, não lhe sendo mais inerente o fenômeno da Repercussão.



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

Como Imposto Próprio, o ICMS passa a ser visto com outros olhos, não se sujeitando mais, como dantes se entendia, ao princípio do art. 166 do CTN, onde se exigia a comprovação de haver o contribuinte assumido o encargo. Se é próprio, óbvio que não houve o repasse do encargo.

Mais recentemente, o DD. Des. Guerrieri Rezende, do Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo, da Sétima Câmara de Direito Público, nos autos da Ap. Cv. nº 28.578-5/0, destacou em seu voto:

“Os Tribunais Superiores já decidiram, a propósito, o tema, dispondo que a repercussão genérica aos consumidores, que suportam todos os componentes do preço, não equivale à transferência a que alude o artigo 166, do Código Tributário Nacional, e assim não desobriga o fisco da restituição do indébito.”

Zelmo Denari, em Parecer publicado no “Caderno de Pesquisas Tributárias” no item 8, intitulado “Repetição do Indébito” (Resenha Tributária - SP, 1983 p. 121 e seg.) também entende que as disposições contidas no art. 166 do CTN não se aplicam ao ICMS, em razão de que o imposto grava internamente o preço da mercadoria, enquanto que o IPI (com o qual sempre se procurou traçar um parâmetro) grava por fora o preço da mercadoria, podendo ser dissociado do preço final do produto:

“De quanto dissemos no título anterior, essa disposição normativa parece inaplicável ao ICM e ao ISS, pois, como visto, são tributos subsumidos no preço da mercadoria ou serviço, insusceptíveis de dissociação e, por via de consequência, de transferência de indébito.

Assim sendo, parece razoável concluir que, sobrevindo causa de repetição (v.g., erro de cálculo ou de interpretação na aplicação da legislação tributária), o contribuinte do ICM ou do ISS pode exercer autonomamente o seu direito, sem observância dos pressupostos de admissibilidade previstos no art. 166 do CTN.”

Dizer que sempre haverá a transferência do ônus do ICMS, pelo fato de que a legislação prevê a indicação do montante do imposto em todas as operações sujeitas à sua incidência, não é acertada. A indicação serve somente para assegurar o direito ao crédito do imposto acumulado até o momento da venda, preservando-se, assim, o princípio da não-cumulatividade. Nem por isso dir-se-á que o montante do imposto será transferido efetivamente.

Assim, observamos que o ICMS, que na verdade não incide à alíquota de 17% (ou outra, conforme o caso), mas sim à alíquota de 17% sobre 117%, eis que calculado por dentro.



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

É dizer, o ICMS compõe o custo do produto, e dele não pode ser separado. O ICMS é um Imposto Próprio, ao contrário do IPI, que é imposto de terceiro. E, em sendo Imposto Próprio (conforme o entendimento do Eg. STJ), compõe o custo e, como tal, a base de cálculo das contribuições.

Seguindo entendimento adotado pela jurisprudência, devemos asseverar que todos os valores que a empresa recebe a título de preço pela venda de mercadorias é considerado receita dela, sendo irrelevante, juridicamente, a parte a ser destinada ao pagamento de tributos. Por corolário, o montante devido a título de ICMS integra a base de cálculo de outras exações, como o PIS, a COFINS, o IPI, etc.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo **PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO** para assegurar à contribuinte seu direito ao ressarcimento do crédito presumido de IPI, incluindo-se na sua base de cálculo as aquisições feitas de pessoas físicas ou cooperativas, porém, ressalvando que na receita operacional bruta deve estar incluído o valor do ICMS, tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar os cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2002.


GILBERTO CASSULI



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

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 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 compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal. ...” (grifei).



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

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.



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

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 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 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.

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

² Nesse sentido Acórdãos nºs 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.



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

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 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 5º⁵ 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 deduz-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

⁵ Dispõe o artigo 5º da Lei nº 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”.



Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

*SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES.
AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURIS 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.

2. Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações 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 2000.05.00.056093-7⁶, 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 remissão, 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 adquirente 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 ...”.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.000321/97-09
Recurso nº : 109.894
Acórdão nº : 201-75.738

Dessarte, respaldado agora por decisões judiciais, 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 REFERENTES À AQUISIÇÃO DE INSUMOS EM CUJA OPERAÇÃO NÃO TENHA HAVIDO INCIDÊNCIA DE PIS E/OU COFINS.**

Sala das sessões, em 22 de janeiro de 2002.

JORGE FREIRE