



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 14 / 12 / 05  
*[Assinatura]*  
VISTO

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

**Processo nº :** 13982.000970/2001-30  
**Recurso nº :** 126.403  
**Acórdão nº :** 202-15.926

**Recorrente :** CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS  
**Recorrida :** DRJ em Porto Alegre - RS

MIN. DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 19 / 12 / 05  
*[Assinatura]*  
VISTO

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES. DE INSUMOS EM OPERAÇÕES ONDE NÃO HÁ INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. COMBUSTÍVEIS. MATERIAL PARA TRATAMENTO DE ÁGUA. ÔNUS DA PROVA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.**

I - Tendo a Lei nº 9.363/96 instituído um benefício fiscal a determinados contribuintes, com conseqüente renúncia fiscal, deve ela ser interpretada restritivamente, como ensina a boa doutrina. Assim, se a Lei dispõe que farão jus ao crédito presumido, com o ressarcimento das contribuições COFINS e PIS, incidentes sobre as aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo, não há que se falar no favor fiscal quando não houver incidência das contribuições na última aquisição, como no caso de aquisições de pessoas físicas ou de cooperativas.

II - O combustível consumido no processo produtivo, assim como o material para tratamento de água, gera direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo ao PIS/COFINS, desde que provada tal circunstância pelo contribuinte.

III - Inviável a incidência de correção monetária ou o pagamento de juros equivalentes à variação da Taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito presumido de IPI dada a inexistência de previsão legal.

**Recurso voluntário ao qual se nega provimento.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski (Relator) quanto às pessoas físicas e cooperativas e os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar, Gustavo Kelly Alencar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas e correção da Taxa SELIC. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2004

*[Assinatura]*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

*[Assinatura]*  
Jorge Freire  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente).  
Ausente, justificadamente, a Conselheira Nayra Bastos Manatta.  
cl/



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000970/2001-30  
Recurso nº : 126.403  
Acórdão nº : 202-15.926

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/04/01
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Recorrente : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS

## RELATÓRIO

Por bem narrar os atos praticados no presente feito, sirvo-me do relatório de fls.314/315, o qual passa a fazer parte deste acórdão.

*O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao segundo trimestre de 2001, no valor de R\$ 2.641.910,39, conforme Pedido de Ressarcimento da fl. 1, apresentado em 11 de outubro de 2001, retificado na fl. 91, cumulado com os Pedidos de Compensação das fls. 78, 79 e 82.*

*A verificação fiscal concluiu que o requerente tem direito ao ressarcimento, no período em referência, de apenas R\$ 1.065.033,83, pelos seguintes motivos extraídos da informação das fls. 230 a 234:*

*a) inclusão indevida, no cálculo do benefício, de insumos adquiridos de fornecedores não contribuintes da Cofins e do PIS/Pasep, no caso, cooperativas e pessoas físicas, no valor de R\$ 47.108.851,23 (fl. 231); e*

*b) inclusão indevida, como insumos, dos gastos com produtos para tratamento de água e combustíveis, no valor de R\$ 744.202,83 (fl. 233), que não preenchem as condições da lei.*

*De acordo com os ajustes acima, foi refeito o cálculo, concluindo a fiscalização pelo direito ao crédito presumido no valor de apenas R\$ 1.065.033,83, tendo o Delegado da Receita Federal em Joaçaba reconhecido o direito ao ressarcimento desse valor, conforme Despacho Decisório nº 503/2002, das fls. 235 e 236, do qual o interessado foi cientificado em 4 de julho de 2002, conforme Aviso de Recebimento (AR) da fl. 239.*

*Discordando do indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, como relatado acima, o requerente apresentou manifestação de inconformidade, nas fls. 240 a 248, pelo seu procurador, com mandato na fl. 249, no devido prazo, pelas razões adiante sintetizadas.*

*Alega que a glosa das aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas, acolhidas pela decisão "a quo", está criando restrições que não constam da lei. Diz que a Lei nº 9.363, de 1996, autorizou o valor total das aquisições de insumos, sem cogitar de restrições ou exclusão, conforme art. 2º, que transcreve na fl. 242, entendendo que as Instruções Normativas SRF nºs 23/97, de 13 de março de 1997, e 103/97, de 30 de dezembro de 1997, que*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000970/2001-30  
Recurso nº : 126.403  
Acórdão nº : 202-15.926

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/04/07
VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

*autorizaram as exclusões, inovaram e por isso são ilegais. Invoca os Acórdãos nºs 201-72590, 202-09865, 201-72754 e 202-10698, do Segundo Conselho de Contribuintes, em defesa de sua tese.*

*Na continuação (fl. 246), refere-se à glosa dos valores de produtos para tratamento de água e combustível, no cômputo dos insumos adquiridos para emprego na fabricação dos produtos exportados, dizendo que são necessários ao processo industrial e nele se consomem, invocando o art. 147 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI, de 1998), que transcreve na fl. 247, o qual inclui, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, os insumos que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. Transcreve ementas do Acórdão nº 202-09744, do Segundo Conselho de Contribuintes, e de resoluções da Comissão Permanente de Assuntos Tributários da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).*

Às fls. 312/317, acórdão lavrado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, assim ementado:

(...)

***Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.***

*O valor dos insumos adquiridos de cooperativas e de pessoas físicas, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não se computa no cálculo do crédito presumido.*

*Tampouco se incluem, no cálculo do benefício, os gastos com produtos para tratamento de água e combustíveis, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, porque não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, insumos admitidos pela lei.*

***Solicitação Indeferida***

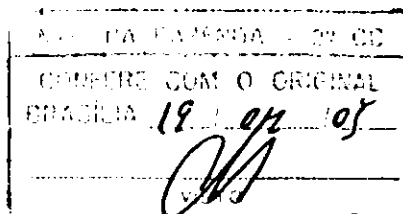
Recurso Voluntário da Contribuinte às fls. 322/335, basicamente repisando os argumentos já aduzidos em sede de impugnação.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13982.000970/2001-30  
Recurso n° : 126.403  
Acórdão n° : 202-15.926



VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI

Verifico, inicialmente, que o Recurso Voluntário é tempestivo e trata de matéria de competência deste Egrégio Conselho, razão pela qual dele conheço.

E, de fato, assiste alguma razão ao Recorrente. Senão, vejamos.

Assim estão redigidos os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, que dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS:

*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.*

*§ 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.*

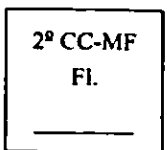
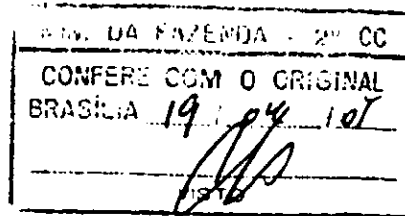
*§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000970/2001-30  
Recurso nº : 126.403  
Acórdão nº : 202-15.926



*produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.*

*§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37% sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.*

*§ 6º Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.*

*§ 7º O pagamento dos valores referidos nos §§ 4º e 5º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifos nossos)*

Observa-se, da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, especificamente nos trechos grifados, que o legislador tributário concedeu à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais incentivo fiscal meramente denominado "Crédito Presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados", calculado à razão de 5,37% sobre o sobre o valor total das aquisições por ela efetuadas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nada ressalvando quanto à natureza do fornecedor (se cooperativa, pessoa física, jurídica, sociedade anônima, em comandita simples, contribuinte desse ou daquele tributo etc) como condição ao aproveitamento do benefício financeiro.

Qualquer outro entendimento daquelas normas que escape à sua interpretação literal deve ser prontamente afastado do ordenamento jurídico, a exemplo da pretensão do Fisco de apenas reconhecer a possibilidade do mencionado creditamento aos exportadores contribuintes do IPI que adquiriram MP, PI e ME de contribuintes da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Ora, a regra é clara: onde o legislador não excepcionou, não pode fazê-lo o intérprete. Nesse diapasão, portarias, pareceres, instruções normativas e outros atos administrativos não podem criar restrições ao aproveitamento do benefício financeiro criado por lei.

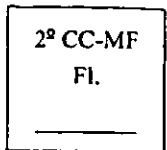
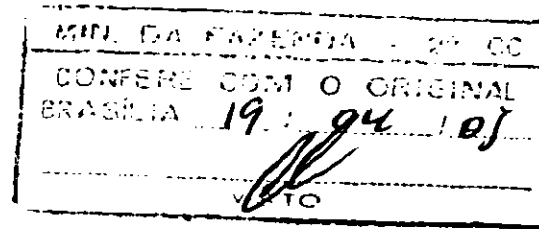
Sobre o tema, assim tem se posicionado a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação,*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000970/2001-30  
Recurso nº : 126.403  
Acórdão nº : 202-15.926



*sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei n.º 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 n.º 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão (CSRF, 2ª Turma, Acórdão CSRF/02-01.390, Rel. Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, maioria, julgado em 08.09.03)*

No que diz respeito às aquisições de combustíveis e material para tratamento de água, entendo não merecer provimento o Recurso Voluntário.

É bem verdade que, reiteradamente, este Egrégio Colegiado vem reconhecendo aos contribuintes o direito de crédito relativo às aquisições de energia elétrica (aplicáveis, *mutatis mutandis* ao presente caso) —, mas sempre ressaltando que o mesmo apenas é possível quando provado que esta foi efetivamente consumida no processo produtivo, de tal sorte a restar caracterizada como matéria-prima ou produto intermediário. Observa-se, entretanto, que o Recorrente apenas aduz que o combustível foi consumido no processo produtivo, não apresentando aos autos qualquer prova a corroborar sua afirmação, nem indicando a quantidade que é efetivamente empregada na elaboração do produto exportado, o mesmo ocorrendo em relação com os produtos destinados ao tratamento de água.

Na forma do artigo 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, da mesma forma como incumbe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito, de acordo com o disposto no inciso I do artigo 333 do Código de Processo Civil.

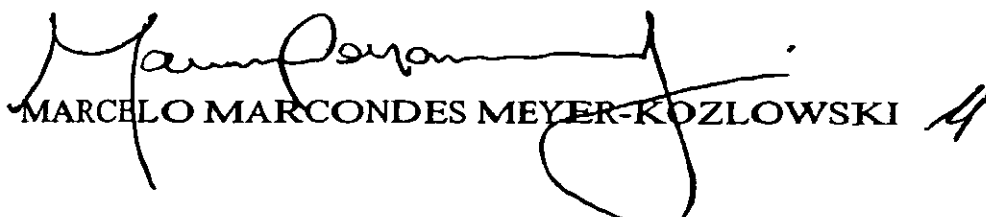
Nesse diapasão, ao se protocolizar um pedido de ressarcimento, incumbe ao requerente a demonstração de que o valor pleiteado goza de liquidez e certeza. Em não o fazendo, impossível o acolhimento da pretensão.

No que se refere à atualização do valor postulado mediante a aplicação da variação da Taxa SELIC, entendo ser a mesma impossível, dada a ausência de previsão legal. Sua concessão representaria, isto sim, verdadeira violação ao princípio da legalidade administrativa, segundo a qual à Administração somente é dado fazer o que a lei determina.

Por essas razões, dou **PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2004

  
MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000970/2001-30  
Recurso nº : 126.403  
Acórdão nº : 202-15.926

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 19/04/01
<i>[Assinatura]</i>

2ª CC-MF  
Fl.

### VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE RELATOR-DESIGNADO

Dirirjo, *concessa venia*, do nobre relator em relação a questão de que se as aquisições feitas pelo produtor/exportador no último elo da cadeia produtiva não necessitam ser objeto da incidência dos tributos que visa a Lei ressarcir ao exportador (PIS e COFINS). Entendo, em suma, que não havendo incidência, não fará jus a utilização do insumos no cálculo do benefício, como a seguir articulo.

A Lei 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).

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 das contribuições COFINS e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo. Para tanto utilizou-se do Imposto sobre

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.000970/2001-30  
Recurso nº : 126.403  
Acórdão nº : 202-15.926

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2ª CC
CONTIÉM COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19 04 101

2ª CC-MF
Fl.

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 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.

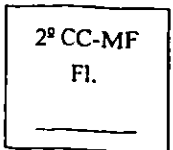
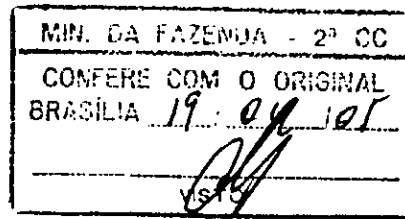
E, como bem lembra Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário (Ed. Saraiva, 6ª ed., 1993), *“Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração 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 enfrente, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo *“incidência”* disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker<sup>1</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.**

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



Processo nº : 13982.000970/2001-30  
Recurso nº : 126.403  
Acórdão nº : 202-15.926

Dessarte, divirjo do entendimento<sup>2</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>3</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 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>4</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 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 perquirir-se 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 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 das contribuições COFINS e PIS **INCIDENTES SOBRE AS RESPECTIVAS AQUISIÇÕES, NO MERCADO INTERNO, DE....**”.

<sup>2</sup> Nesse sentido Acórdãos 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

<sup>3</sup> op. cit, p. 133.

<sup>4</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 nº : 13982.000970/2001-30  
Recurso nº : 126.403  
Acórdão nº : 202-15.926

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19 04/05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

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 de 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).

### CONCLUSÃO

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**  
É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2004

  
JORGE FREIRE

