



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

01

MF - Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União de 10 / 04 / 2001 Rubrica
--

Processo : 10840.002088/97-53

Acórdão : 202-12.551

18

Sessão : 07 de novembro de 2000

Recurso : 108.027

Recorrente : AÇÚCAR E ÁLCOOL OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA LTDA.

Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO – 1) COMERCIAL EXPORTADORA – Computa-se como receita de exportação as vendas a comercial exportadora com o fim específico de exportação. **2) PESSOAS FÍSICAS -** Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS no fornecimento ao produtor/exportador. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **AÇÚCAR E ÁLCOOL OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, quanto às receitas de exportação; e II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, quanto ao cômputo no cálculo do incentivo das aquisições de não contribuinte.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Luiz Roberto Domingo e Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente). Designado o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2000

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ricardo Leite Rodrigues e Adolfo Montelo.

cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.002088/97-53

Acórdão : 202-12.551

Recurso : 108.027

Recorrente : AÇÚCAR E ÁLCOOL OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA LTDA.

RELATÓRIO

A empresa, nos autos qualificada, solicitou, primeiramente, ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948/95, e normatizado, à época, pela IN SRF nº 129/95, com sucessivas reedições, até se converter na Lei nº 9.363/96, no valor de R\$346.284,67. Em procedimento instaurado para verificar a regularidade da solicitação, a fiscalização entendeu que o sujeito passivo, ao invés de ser credor da Fazenda no montante pleiteado, era devedor na quantia de R\$452.070,10, em virtude de ter considerado, nos cálculos do incentivo, tanto as aquisições de cana-de-açúcar junto a fazendeiros (pessoas físicas não contribuintes do PIS e da COFINS) como receitas de exportações indiretas (vendas efetuadas para empresa comercial exportadora). Como consequência, foi lavrado auto de infração.

O lançamento foi efetuado com fundamento nos artigos 1º e 6º da MP nº 948/95; artigos 55; 99; 107, inciso II; e 112, inciso IV, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82; Portaria MF nº 129/95 e Instrução Normativa SRF nº 21/95.

Por meio de impugnação, a atuada aduz, em apertada síntese, que:

a) calculou o crédito de IPI de acordo com a legislação de regência, tendo apurado um valor total de R\$629.676,97, do qual já teria sido utilizado antecipadamente a quantia de R\$283.392,30. O saldo restante, equivalente a R\$346.284,67, foi objeto de pedido de ressarcimento, nos termos do art. 4º, inciso II, da Portaria MF nº 129/95, e, no entanto, ao invés de receber o ressarcimento, no dia 08.08.97 foi surpreendida com a lavratura do auto de infração;

b) para usufruir de incentivo, além da necessidade da existência de débito referente a tributo ou contribuição federal (Portaria MF nº 129/95), as únicas exigências previstas no art. 1º da MP nº 948/95 são no sentido de que o contribuinte seja produtor/exportador; que os insumos utilizados na manufatura dos produtos exportados sejam adquiridos no mercado interno, não fazendo qualquer distinção entre pessoa física ou jurídica; e que os produtos assim manufaturados sejam exportados, nos termos da legislação de regência do PIS e da COFINS indicada no próprio art. 1º da MP nº 948;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.002088/97-53**Acórdão : 202-12.551**

c) acrescentou que essa legislação previu a exportação indireta através de empresa comercial exportadora (art. 7º, incisos III e IV, da LC nº 70/91, e art. 5º da Lei nº 7.714/88, combinados com o ADN/CST nº 7/90) e que, tendo cumprido todas as exigências legais pertinentes, tem direito de apurar o crédito presumido de IPI, de abatê-lo do IPI devido nos períodos subseqüentes, e, permanecendo com crédito deste imposto, solicitar e receber o ressarcimento em moeda corrente;

d) nos cálculos efetuados pelo agente fiscal não foram considerados os valores das exportações efetuadas através da comercial exportadora e das aquisições de cana-de-açúcar efetuadas junto a pessoas físicas. No entanto, tais elementos integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI e não podem, por mero capricho do fiscal, serem expurgados dos cálculos;

e) especificamente quanto à exclusão das aquisições efetuadas junto a não contribuintes do PIS e da COFINS, alegou que: a MP nº 948 não fez qualquer distinção entre aquisições de pessoa física ou jurídica, sendo inválida a interpretação restritiva do fiscal; o fiscal não pode usar o disposto no artigo 2º, § 2º, da IN SRF nº 23/97, pois, além de configurar aplicação retroativa da norma, o mesmo é ilegal, pois inovou o texto da Lei nº 9.363/96, que não fez qualquer restrição naquele sentido; o PIS e a COFINS incidem em cascata e, desse modo, mesmo que as operações de venda praticadas por pessoas físicas não sejam tributadas, o preço da cana adquirida dos fazendeiros traz embutido os valores dessas contribuições pagas nas aquisições de fertilizantes, pesticidas e outros insumos, que tais pessoas físicas utilizam no cultivo da cana; e o espírito do art. 1º da MP nº 948 foi possibilitar o ressarcimento das contribuições pagas em todas as fases do processo, até o produto final;

f) já quanto ao expurgo dos valores relativos às vendas efetuadas para empresa comercial exportadora, alegou o seguinte: que em momento algum o art. 2º da MP nº 948 fez qualquer distinção entre exportação direta e indireta; que seria redundante se a MP nº 948 estabelecesse a inclusão da receita proveniente de exportação indireta na base de cálculo, uma vez que seu artigo 3º faz remissão para as legislações do PIS e da COFINS, que já equiparam as vendas a comercial exportadora e exportações efetivas; que o próprio art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.363/96, o ADN/CST nº 7/90, e o art. 2º, inciso II, da IN nº 23/97, corroboram a sua interpretação, no sentido de que as operações de exportação mediante empresa comercial exportadora equiparam-se às exportações diretas; e

g) alterando completamente sua linha argumentativa, apontou a impossibilidade legal de exigir o IPI sobre o açúcar de cana, sob o argumento de violação do princípio da seletividade, em função da essencialidade, que determina a alíquota zero para o produto, em lugar da de 18% utilizada pelo fiscal, transcrevendo excerto de jurisprudência para corroborar o alegado.



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

Por todo o exposto, requereu, além da anulação do auto de infração, fosse reconhecido seu direito ao crédito presumido apurado no cálculo apresentado à DRF/RIBEIRÃO PRETO, bem como o direito ao ressarcimento em moeda corrente dos valores referentes a este crédito não utilizados, que lhe foi negado, em manifesto desvio de finalidade.

A autoridade singular, através da Decisão nº 11.12.64.3/0026/1998, manteve o lançamento fiscal, cuja ementa está assim redigida:

“ASSUNTO: Imposto Sobre Produtos Industrializados.

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

A Lei nº 8.402/92 restabeleceu, a partir da data de sua publicação, a garantia de concessão dos incentivos fiscais à exportação de que trata o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, ao produtor-vendedor que efetue vendas de mercadorias para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Portanto, existe autorização legal para, no cálculo do crédito presumido, adicionar às receitas de exportação os valores das vendas para empresa comercial exportadora. As aquisições de insumos não tributadas pelo PIS e COFINS não podem ser consideradas no cálculo do incentivo fiscal, dada a existência de expressa vedação legal nesse sentido. Considerando a efetiva falta de recolhimento decorrente do excesso de crédito presumido aproveitado pela empresa, mantém-se o lançamento, observando-se o previsto no § 4º do art. 8º da IN nº 21/97, quanto ao total do benefício a que a empresa faz jus.”

Consta, na parte final da Decisão proferida pela autoridade julgadora (fls. 276), o seguinte: “Diante do exposto e de tudo mais que dos autos consta, JULGO PROCEDENTE O LANÇAMENTO e mantenho o crédito tributário nos termos em que foi constituído. Retifico o valor do crédito presumido relativo ao ano de 1995, que passa a totalizar R\$37.955,28, ao qual será aplicado o disposto no § 4º do art. 8º da IN SRF nº 21/97.”

Inconformada, a autuada apresenta recurso, aduzindo, em síntese, que:

a) embora tenha a autoridade julgadora, ao final, decidido pela manutenção do débito fiscal, a mesma se manifestou expressamente no sentido de serem as vendas realizadas para empresa comercial exportadora equiparadas à exportação, devendo os valores referentes a esta operação serem incluídos no cálculo de apuração do crédito presumido de IPI;



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

b) apesar do raciocínio empreendido pelo julgador, o mesmo não foi levado em consideração na parte conclusiva da decisão, porquanto não julgou procedente a defesa apresentada na parte referente ao direito de considerar no cálculo do crédito presumido os valores correspondentes à exportação indireta realizada mediante empresa comercial exportadora;

c) o valor de crédito presumido, que a autoridade julgadora verificou como sendo correto, não pode ter tratamento de crédito a ressarcir, mas sim de valor a ser abatido do total exigido na autuação;

d) a afirmação de que, por não serem tributáveis as aquisições de pessoas físicas pelo PIS e pela COFINS, as mesmas não geram o direito ao crédito do IPI, não leva em consideração que a operação anterior (as aquisições do produtor) o foram, e, portanto, dão direito ao crédito;

e) a Medida Provisória nº 948/95, mencionada no auto de infração como sendo a norma legal violada pela recorrente, prevê como única exigência, relacionada às aquisições, que as mesmas tenham sido efetuadas junto ao mercado interno e que sejam utilizadas no processo produtivo dos produtos a serem exportados, não havendo, portanto, nenhuma restrição legal quanto à utilização dos valores de aquisição de matéria-prima de pessoa física na apuração do crédito presumido de IPI, de forma que não pode prevalecer a r. decisão administrativa na parte que entende que tais valores devem ser desconsiderados; e

f) portanto, a lei determinou a inclusão dos valores referentes às aquisições de pessoas físicas da base de cálculo do crédito presumido, nos termos de sua literalidade e de seu objetivo, quando determinou que a base de cálculo do benefício é o valor total das aquisições.

As contra-razões do Sr. Procurador da Fazenda Nacional estão às fls. 342/344 e pedem pela manutenção da decisão recorrida.

Às fls. 339, comprovante de depósito judicial do valor referente aos 30%, exigido pela legislação fiscal como condição para interpor recurso ao Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Presentes os pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, passo ao exame das razões meritórias.

A recorrente industrializa e exporta açúcar, álcool carburante, aguardente e outros derivados de cana de açúcar.

Conforme relatado, a recorrente solicitou, primeiramente, ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948/95, e normatizado, à época, pela IN SRF nº 129/95, com sucessivas reedições, até se converter na Lei nº 9.363/96¹, no valor de R\$346.284,67. Em procedimento instaurado para verificar a regularidade da solicitação, a fiscalização entendeu que o sujeito passivo, ao invés de ser credor da Fazenda no montante pleiteado, era devedor na quantia de R\$452.070,10, em virtude de ter considerado, nos cálculos do incentivo, tanto as aquisições de cana-de-açúcar junto a fazendeiros (pessoas físicas não contribuintes do PIS e da COFINS) como receitas de exportações indiretas (vendas efetuadas para empresa comercial exportadora). Em decorrência do entendimento, foi lavrado auto de infração.

Duas questões merecem ser analisadas no presente recurso. A primeira, diz respeito aos “efeitos do reconhecimento das receitas de exportações indiretas”, e a segunda, “às glosas das aquisições feitas – matérias-primas (cana de açúcar) adquiridas de pessoas físicas”. Passo ao exame detido de ambas.

A) RECEITAS DE EXPORTAÇÕES INDIRETAS

¹ A Lei nº 9363, de 13.12.1996, depois de uma longa série de medidas provisórias, atribui às pessoas jurídicas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais o direito a um crédito presumido (art. 1º) que se calcula da seguinte forma (art. 2º):

a - apura-se o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, ocorridas no mercado interno durante o período de apuração do crédito presumido;

b - apura-se a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta no período de apuração do crédito presumido;

c - aplica-se a porcentagem obtida em “b” sobre o valor obtido em “a”, e o resultado corresponde à base de cálculo do crédito presumido no período considerado;

d - aplica-se o percentual de 5,37% sobre a base de cálculo determinada de acordo com “c”, e o resultado corresponde ao montante do crédito presumido no período.



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

Consta da ementa da decisão singular que:

“(…)

A Lei nº 8.402/92 restabeleceu, a partir da data de sua publicação, a garantia de concessão dos incentivos fiscais à exportação de que trata o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, ao produtor vendedor que efetue vendas de mercadorias para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Portanto, existe autorização legal para, no cálculo do crédito presumido, adicionar às receitas de exportação os valores das vendas para empresa comercial exportadora. (...) **Considerando a efetiva falta de recolhimento decorrente do excesso de crédito presumido aproveitado pela empresa, mantém-se o lançamento, observando-se o previsto no § 4º do art. 8º da IN nº 21/97, quanto ao total do benefício a que a empresa faz jus.**” (grifos não do original)

Estabelece o mencionado dispositivo legal citado pela autoridade fiscal que:

“Art. 8º - O ressarcimento dos créditos relacionados no art. 3º será efetuado, inicialmente, mediante compensação com débitos do IPI relativos a operações no mercado interno.

§ 4º - Constatada a exigência de qualquer débito, inclusive objeto de parcelamento, o valor a ressarcir será utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.” (grifei)

De fato, a decisão singular merece reparos. No caso, o dispositivo mencionado diz respeito a débitos existentes. Em um primeiro instante, o que se discute aqui é, antes de tudo, o direito da recorrente em utilizar o valor que entendeu como devido² a título de crédito presumido de IPI. Admitir que a recorrente utilize-se novamente desses valores, em cálculos de futuros créditos presumidos, é manter a exigência dos acréscimos legais e multa sobre uma infração a que não deu causa, conforme já reconhecido pela autoridade julgadora. Portanto, se o crédito é legítimo, inexistente débito desde o início.

Logo, o débito fiscal apurado pela autoridade fiscal não pode ser mantido em sua totalidade, tal como o sucedido, **sem abatimento do valor exigido no auto de infração**, uma vez que a recorrente deve e pode utilizar, para efeitos de cálculo do referido crédito a que tem

² Referido crédito pode ser lançado na escrituração fiscal do IPI do contribuinte, para ser deduzido do valor deste imposto por ele devido, ou, caso não haja débitos do IPI, pode ser objeto de ressarcimento em moeda corrente, processado segundo normas administrativas editadas pelo Ministro da Fazenda (LEI Nº 9363/96, art. 2º, § 3º, e art. 6º, havendo delegação à Secretaria da Receita Federal - SRF).



Processo : 10840.002088/97-53

Acórdão : 202-12.551

direito, os valores referentes às vendas realizadas a empresa comercial exportadora, cujo procedimento, neste particular, restou reconhecido como correto pela própria administração.

Portanto, com relação a esse item, sou pela exclusão dos valores correspondentes às receitas de exportação do auto de infração.

B) GLOSAS DAS AQUISIÇÕES FEITAS – MATÉRIAS-PRIMAS (CANA DE AÇÚCAR) ADQUIRIDAS DE PESSOAS FÍSICAS.

Uma segunda questão, objeto de análise, diz respeito ao direito ao incentivo financeiro sobre as aquisições de matérias-primas adquiridas de pessoas físicas. Consta do voto proferido pelo respeitável Oswaldo Tancredo de Oliveira (Acórdão nº 202-09.744) o seguinte:

“Embora a Lei nº 9.363/96 diga que o crédito focalizado é concedido como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 07 e 08, de 1970, e 70, de 1991, na verdade trata-se de um 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 oneram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Dai 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.

A base de cálculo desse incentivo, portanto, sendo, de conformidade com o mencionado ato ministerial, o valor total dos insumos que compõem a mercadoria exportada, engloba, tanto os insumos adquiridos de contribuintes das citadas contribuições sociais, como os adquiridos (...) de cooperativas.

A Lei nº 9.363/96, assim como a MP da qual decorre, não determinaram expressa ou implicitamente que, do valor dos insumos integrantes da mercadoria exportada, sejam excluídos os valores referentes aos produtos adquiridos de fornecedores não contribuintes dessas contribuições sociais, uma vez que, além de a lei assim não determinar, seria praticar uma injustiça, por exemplo, com os produtores rurais que necessitam adquirir rações já oneradas pelas referidas contribuições sociais.

E onde a lei não distingue, ao intérprete não é dado distinguir.”

Logo, se a lei não determinou expressa ou implicitamente que do valor dos insumos integrantes da mercadoria exportada sejam excluídos os valores referentes aos produtos



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

adquiridos de fornecedores não contribuintes dessas contribuições sociais, não há como aplicar uma interpretação mais restritiva. E onde a lei não distingue, ao intérprete não é dado distinguir. Logo, ao intérprete não é dado deduzir, da expressão motivadora da instituição do crédito em questão (art. 1º da Lei nº 9.363/96), que o incentivo corresponderá às contribuições cobradas do exportador relativamente aos insumos adquiridos e empregados na mercadoria exportada. Se assim fosse, incabível a lei determinar que nas apurações do incentivo sobre a base cálculo seria aplicada a alíquota de 5,37%.

Como associada do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), recebi estudo de cerca de 40 folhas, intitulado "CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS - DIREITO AO CÁLCULO SOBRE AQUISIÇÕES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADAS", de autoria do respeitável doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira, trabalho este a ser editado, segundo o autor, pelo Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET. Dele, tomo como se minhas fossem as conclusões lá externadas, as quais peço vênias para, ao longo do presente, transcrever e adotá-lo. A ementa do mencionado trabalho está assim redigida:

"I - As aquisições não tributadas não podem ser excluídas com base na literalidade de um dispositivo da lei, que conduz a resultado irracional e impossível. II - O incentivo consiste na concessão de um crédito presumido, calculado de acordo com fórmula rígida estabelecida pela lei, não importando em restituição de contribuições incidentes diretamente e exclusivamente sobre cada aquisição, especificamente considerada - Há presunção "juris et de jure" de custos a ressarcir e a fórmula legal considera o valor total das aquisições de insumos. III - O ressarcimento em moeda é mera forma de pagamento do incentivo, que tem a natureza jurídica de subvenção, e não de restituição de contribuições incidentes direta e exclusivamente sobre cada aquisição, especificamente considerada. IV - A interpretação histórica da legislação sobre o incentivo confirma que não é relevante ter ou não ter havido a incidência das contribuições na operação imediatamente anterior, e veda a exigência de prova de pagamento das contribuições. V - A maneira correta, perante as regras de hermenêutica, para compreender a alocação legal "ressarcimento das contribuições ... incidentes sobre as respectivas aquisições", a qual se refere às incidências possivelmente ocorridas sobre quaisquer operações anteriores. VI - Conclusão: as aquisições não tributadas integram o cálculo do incentivo."

Consta do detalhado estudo sobre a matéria o seguinte:

"O grande "pomo da discórdia" entre fisco e contribuintes a propósito do tema aqui estudado concentra-se no art. 1º da Lei nº 9363, quando estatui o crédito presumido fazendo alusão a se tratar de ressarcimento



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

das contribuições "incidentes" sobre as aquisições de insumos para a utilização no processo produtivo.

Uma interpretação simplesmente literal dessa norma, além disso dissociada do conjunto das demais normas constantes da mesma lei e do ordenamento jurídico total, bem como despreocupada com o resultado que a mesma produz, pode conduzir à conclusão de que apenas as aquisições que tenham sido tributadas pelas duas contribuições podem ser tomadas em consideração para o cálculo do incentivo.

Ademais, para chegar a este resultado, a interpretação também tem que ser ligeira, reduzindo-se a apenas uma das interpretações literais possíveis e olvidando outra que, como veremos, ajusta-se perfeitamente às palavras do referido art. 1º e também à lógica do sistema.

Todavia, veremos que tal processo interpretativo seria profundamente errado e é inadmissível em nosso ordenamento jurídico.

Com efeito, sabendo-se que a porcentagem para cálculo do incentivo é 5,37%, e sabendo-se que as alíquotas das duas contribuições são 0,65% (PIS) e 3% (COFINS), chega-se à conclusão inicial e mais elementar de que não há incidência de 5,37% sobre as aquisições de insumos para a produção de mercadorias exportadas, se considerada cada aquisição de per si.

Outrossim, considerando-se que a alíquota da COFINS à época da edição da Lei nº 9.363 e das medidas provisórias de que a mesma proveio era 2%, verifica-se que a grosso modo 5,37% representavam duas vezes a somatória das alíquotas das duas contribuições, portanto, também à época não havia incidência desse montante nas referidas aquisições de insumos, isoladamente consideradas.

Destarte, mesmo a interpretação meramente literal e isolada do art. 1º da Lei nº 9.363, caso dirigida para a própria operação de aquisição de insumo, não permite uma conclusão que seja compatível com a realidade emergente da totalidade da Lei nº 9.363 e das demais leis do direito positivo vigente, quando se pretenda concluir, através dessa leitura, que a operação anterior tenha recebido a incidência da COFINS e da Contribuição ao PIS para que possa ser incluída na base de cálculo do incentivo, porque jamais essas incidências terão atingido o montante de 5,37%.



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

Por conseguinte, a consequência desta forma de interpretar a lei seria não apenas irracional, mas também absurda, em virtude de querer impor para a obtenção do crédito presumido uma condição de realização impossível.

A doutrina e a jurisprudência, acompanhadas inclusive pelo fisco federal e pela Procuradoria da Fazenda Nacional, são unânimes em afirmar que não se admite a interpretação meramente literal, mesmo nas matérias a que alude o art. 111 do CTN, o qual fala em interpretação literal para disposições da legislação tributária que tratem de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Primeiramente, é de se ver que o art. 111 do CTN não se aplica para o deslinde da matéria aqui objetivada, uma vez que o crédito presumido não se confunde com qualquer daqueles fatos do direito tributário arrolados no referido dispositivo legal. Aliás, veremos adiante que o crédito presumido sequer é matéria de direito tributário.

De qualquer forma, hoje em dia a melhor doutrina e a jurisprudência afirmam sem hesitar que a interpretação recomendada por esse dispositivo do CTN não é a interpretação meramente literal ou gramatical, mas, sim, a interpretação restritiva que exclua qualquer aplicação mais abrangente do que a estritamente decorrente das hipóteses que a lei sob interpretação preveja.

Portanto, até para entender o sentido desse dispositivo da lei complementar, que alude textualmente à interpretação literal, não é admitida apenas a interpretação simplesmente literal.

Ao lado disso, a doutrina e a jurisprudência também preconizam que a interpretação correta da lei pressupõe a consideração da totalidade do ordenamento jurídico, ou seja, que cada dispositivo legal seja associado a todos os demais dispositivos do direito positivo em vigor, para que, desse conjunto, se subtraia a norma aplicável a uma determinada situação e se compreenda corretamente o sentido particular de cada dispositivo legal. Mais ênfase ainda é dada à necessidade de adotar esta postura quanto aos vários dispositivos contidos em um único diploma legal.



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

E, por fim, a doutrina e a jurisprudência advertem para que o intérprete da lei deve levar em conta o resultado da interpretação, desconfiando de si próprio e da sua maneira de interpretar sempre que o resultado atingido for de realização impossível ou representar um absurdo sob o ponto de vista racional e lógico.

... Em suma, a interpretação deve valer-se de todos os processos de cognição da norma jurídica interpretada, inclusive em sua correlação com todas as demais normas, sem exclusão de qualquer desses processos, mas especialmente sendo relevante citar aqui os métodos sistemático, teleológico ou finalístico e histórico.

Portanto, é um grave erro pretender determinar o tratamento legal à situação aqui em estudo - aquisições de insumos não tributadas pelas duas contribuições - adotando-se a literalidade do art. 1º da Lei nº 9.363, assim mesmo apenas em uma das suas possíveis acepções, e se dissociando esta forma de leitura desse dispositivo das demais determinações constantes da mesma lei e de outras, e também sem atenção ao resultado que a mesma produz, porque importará em exigir uma comprovação absurda e de realização impossível, ou seja, de recolhimento das contribuições sobre a operação anterior quando estas, no máximo, terão sido tributadas em 3,65%, e não em 5,37%. Daí que ficaria sempre uma diferença correspondente a 1,72% sem comprovação.

É claro que os defensores da literalidade estreita da lei prosseguirão sustentando que a lei estará atendida ao ser provado o recolhimento de 3,65%, porque ela apenas requer a incidência das duas contribuições, mas não a incidência de 5,37%. Mas esta insistência apenas demonstra a inutilidade e a falta de sentido e proficuidade na preservação da exigência, destituída de qualquer sentido prático ou eficiente ao pretender impor e justificar um requisito absolutamente irracional.

Neste último aspecto, a lei deve ser considerada como se compo de um conjunto de dispositivos que mantenham entre si uma correlação lógica e sistêmica, tendente a produzir um resultado razoável e eficiente, jamais podendo ser admitida como mero depósito de regras destituídas de um mínimo de objetividade na direção de um bem que consulte ao interesse social a ser produzido ou resguardado.



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

É em vista dos aspectos sistemáticos e finalísticos das normas jurídicas que o intérprete deve aferir se o resultado da sua interpretação representa um sentido lógico e objetivo, devendo rever o seu processo mental caso o resultado atingido represente uma hipótese irracional perante o bem regido pela lei sob interpretação.

Ainda neste aspecto, é bom recordar que se impõe como melhor exegese para qualquer norma concessiva de incentivos fiscais - como é o caso - aquela que, sem se afastar do texto legislado, lhe outorgue abrangência suficiente para abarcar todas as situações que razoavelmente estejam compreendidas na hipótese legal e permita a mais ampla obtenção do escopo da lei (...)

No caso ora sob exame, a exigência de que a operação de compra tenha sido objeto de incidência das duas contribuições, quando o valor do incentivo é sempre calculado com base em porcentagem maior do que a soma das duas, e ademais por fórmula legal totalmente desvinculada das incidências, é fazer exigência baseada na literalidade de um único dispositivo da lei, sem atenção ao conjunto normativo que prescreve um crédito de natureza estimada, e sem um mínimo de razão objetiva ou finalística (...)

A dificuldade para a aplicação da já referida interpretação meramente literal e estreita, bem como a perplexidade a que a mesma conduz, resolvem-se facilmente pela constatação de que a lei concedeu o incentivo fiscal sob a forma de um crédito presumido.

Coerentemente com isto, e exatamente por se tratar de um crédito presumido, a lei estabeleceu uma fórmula rígida para a determinação do respectivo valor.

Realmente, o objetivo da lei é incentivar as exportações de produtos industrializados brasileiros, atribuindo-lhes melhores condições de competitividade, e para isto, percebendo que a mera isenção da contribuição ao PIS e da COFINS seriam insuficientes, outorgou adicionalmente um crédito presumido.

Mais, por saber que até a exportação, e também até a compra de um insumo, existem múltiplas incidências de PIS e COFINS sobre vendas e serviços entregues ao exportador e aos seus fornecedores, a lei outorgou um crédito que presumivelmente ressarça as incidências ocorridas.



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

Não é por acaso que a lei intitula o incentivo de "crédito presumido", nem é por amor à literalidade que se chama atenção para que o fato de se tratar de crédito presumido afasta a interpretação meramente literal que se pretenda dar ao seu art. 1º.

É que, na verdade, a lei intitula corretamente, perante a sua substância real, de presumido o que efetivamente é presumido.

Melhor explicando, ao dizer no art. 1º que o crédito visa ressarcir as contribuições incidentes sobre os insumos, mas ao fazê-lo pelo método de cálculo que estabelece no art. 2º, a Lei nº 9.363 reconheceu implícita e explicitamente que esse crédito é mera presunção de ressarcimento das anteriores incidências, mas não, necessariamente, uma restituição de incidências realmente acontecidas, identificadas e quantificadas previamente à outorga e ao fruimento do incentivo. Muito menos ainda a lei prescreveu o crédito como uma forma de restituição das contribuições que teriam incidido especificamente sobre a operação de compra de insumo, porque jamais as incidências, quando existentes, somam 5,37% do valor da operação.

Não fosse assim, o crédito não seria presumido.

É claro que os pregadores do literalismo poderão sustentar que é presumido exatamente porque não há incidência de 5,37% na compra dos insumos, mas novamente aqui ficarão eles com afirmação vazia de qualquer conteúdo ou lógica, se insistirem em que na aquisição de insumo, especificamente considerada, deva ter havido incidência.

Qual o sentido, e por que tal exigência, se, quando há incidência sobre a aquisição, ela não ultrapassa 3,65% sobre o respectivo valor, e em tese poderia não ter havido qualquer outra incidência anterior, e, ao invés, quando não há incidência sobre a aquisição, podem ter havido outras incidências anteriores em valor superior a 5,37%.

Aliás, toda probabilidade é de que, somadas todas as incidências ocorridas até a exportação, ou até a aquisição de um determinado insumo, elas montem a valor superior a 5,37% do valor dessa aquisição, e sejam distintas do valor do crédito presumido por ela gerado.

Assim, e exatamente por ser presumido, e não se atrelar à realidade, a única maneira de calcular o incentivo e de aplicá-lo é através da



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

fórmula legal, que é rígida e fechada, não admitindo extensões ou reduções, sob pena de mutilação da norma, quando da sua aplicação, e de contrariedade com o objetivo da lei, que é favorecer as exportações de manufaturas nacionais.

Ainda por isso, se o contribuinte provar que houve mais do que duas incidências das duas contribuições em sucessivas etapas anteriores do ciclo econômico do produto que exportar, não poderá, a despeito disso, afastar-se do sistema de cálculo do crédito presumido que a lei fixa em sua totalidade.

(...) Podemos até descer à minúcia teórica de determinar que a norma para fixar o valor a ressarcir se constitui em ficção legal, dado que toda probabilidade é de que não haja igualdade entre esse valor e o valor total das incidências anteriores. Assim, teríamos presunção absoluta de custos a ressarcir, quase certamente existentes, e ficção do seu valor, provavelmente diverso.

Seja como for, a lei opera através de fatos e valores presumidos.

Este é, portanto, outro importantíssimo aspecto a ser considerado.

A lei presume de forma absoluta, sem admitir contraprova, mas também sem exigir qualquer prova, que houve custos incorridos e que, a bem das exportações nacionais, devem ser ressarcidos ao exportador, e, igualmente, presume de forma absoluta, sem necessidade de prova em qualquer sentido, o montante desses custos a ressarcir.

Portanto, há dupla presunção legal: a da existência de custos a ressarcir, e a do respectivo valor.

Ante o pressuposto, (...) indaga-se: por que o contribuinte perderia o direito ao incentivo se a aquisição anterior tiver sido comprovadamente não tributada, ao passo que ele não tem majorado o benefício se comprovar que houve mais do que duas incidências das duas contribuições até o momento em que tiver adquirido os insumos?

A resposta é uma só: porque o incentivo corresponde a um valor presumido, calculado de acordo com a fórmula legal que se traduz como uma presunção "juris et de jure", e que conduz sempre a um resultado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

independente da realidade, ou de prova da mesma, quanto à incidências ou não incidências ocorridas, seja na operação de aquisição imediatamente anterior à exportação, seja em quaisquer outras precedentes.

Em suma, nestas circunstâncias não há prova a ser feita pelo fisco ou pelo contribuinte, de incidência ou não incidência, nem se admite qualquer prova contrária. Qualquer que seja a realidade, o crédito presumido será sempre o mesmo, bastando serem provados os elementos da fórmula legal.

Ademais, a fórmula de cálculo constante do art. 2º da Lei nº 9.363 alude a "valor total das aquisições ...", o que guarda lógica com o sistema legal, até porque não se trata de aplicar a porcentagem de 5,37% diretamente sobre o valor das aquisições, mas, sim, de aplicar sobre esse valor total a relação percentual entre as receitas de exportação e a receita operacional bruta, e apenas sobre o resultado aplicar 5,37%.

Portanto, não pode o aplicador da lei distinguir entre aquisições que sofreram as incidências e as que não as sofreram, cumprindo-lhe aplicar a fórmula legal em sua inteireza.

Já se afirmou, na tentativa de derrubar a lógica legal e a própria norma da lei, que o art. 2º alude às aquisições referidas no art. 1º o que significaria ter ele aludido apenas a aquisições tributadas.

Ora, primeiramente é falso o argumento, pois já foi visto, e mais se verá adiante, que as incidências referidas não podem ser as relativas a cada aquisição de per si.

Em segundo lugar, lendo-se o art. 2º verifica-se que ele não alude às aquisições referidas no art. 1º, pois que sua redação é: "... mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual ...".

Portanto, a referência ao artigo anterior não é relacionada às aquisições nem às incidências (femininos, quando "referidos" está no masculino), mas, sim, às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo, porque o art. 1º refere-se às "aquisições, no mercado interno, de



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo”.

Não se trata aqui de interpretar pela gramaticalidade, mas, sim, de espancar também - mas não apenas - com a gramática uma outra tentativa de interpretar apenas pela gramática. Aqui, a gramática certa confirma a coerência da norma legal, de considerar todas as aquisições de insumos, tenham ou não sofrido as incidências.

(...) Uma consideração assaz importante para a solução da questão aqui colocada reside na averiguação da natureza jurídica do crédito presumido, seguida da consideração do significado do seu ressarcimento.

Note-se que a lei inicialmente concede um crédito presumido, afirmando no art. 1º ser ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de insumos, e, depois, no art. 4º permite o ressarcimento em moeda, tanto quanto permite a utilização do crédito para abatimento perante o IPI devido.

Aqui interessa-nos averiguar a natureza jurídica do crédito presumido e o ressarcimento em moeda, enquanto forma de pagamento.

Ao se fazer a primeira destas considerações, ver-se-á, sem qualquer sombra de dúvida, que o crédito presumido se constitui num incentivo às exportações de manufaturas nacionais e tem a natureza jurídica de uma subvenção governamental.

Realmente, ele não é um crédito necessário ao cumprimento de norma constitucional que estabeleça a não-cumulatividade das contribuições sociais, norma esta inexistente, assim como não é necessário para atender a existente norma constitucional de que o IPI seja imposto não cumulativo. Sob o ponto de vista meramente tributário, esse crédito pode existir ou não, segundo o que a legislação ordinária dispuser, sendo que em qualquer das alternativas não se dá qualquer colisão com o Sistema Tributário Nacional constante da Constituição de 1988.

Tanto isto é verdade que, sem qualquer irregularidade jurídica, já tivemos períodos em que o crédito presumido inexistia, ou em que esteve suspenso, assim como jamais a legislação infra-constitucional prescreveu a dedução da COFINS ou da Contribuição ao PIS paga ou devida



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.002088/97-53
 Acórdão : 202-12.551

na operação anterior do ciclo econômico de uma determinada mercadoria ou prestação de serviço.

Assim, o crédito presumido previsto na Lei nº 9.363 aparece no mundo jurídico com a natureza de uma subvenção governamental destinada a incentivar as exportações de manufaturas brasileiras.

Pouco importa se o critério utilizado pelo legislador para a concessão do incentivo tenha sido o de aplicar, na sua fórmula de cálculo, uma porcentagem aproximadamente igual a duas vezes a somatória das alíquotas da COFINS e da Contribuição ao PIS, pois poderia ter utilizado uma vez essas alíquotas (como já ocorreu no passado), três vezes ou outro número ou um outro critério qualquer, que isto em nada interfere com a verdadeira essência do crédito, nem a mudaria.

O crédito presumido, portanto, é de natureza extra-tributária, aparecendo externamente às obrigações tributárias pertinentes às duas citadas contribuições sociais, e também externamente à obrigação tributária que tenha o IPI como objeto.

Com efeito, mesmo quando o crédito presumido seja deduzido do IPI, essa dedução não atinge a respectiva obrigação tributária propriamente dita, que já existe precedentemente à dedução, e que é formada pelos débitos desse imposto originados das saídas de produtos industrializados do estabelecimento produtor ou equiparado a produtor, já diminuído dos créditos do mesmo IPI relativos aos ingressos de insumos no estabelecimento.

O crédito presumido se apresenta, pois, como uma concessão governamental visando incrementar as exportações de produtos brasileiros, tendo, portanto, a natureza de uma subvenção, até porque subvenções são definidas como "as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas", distinguindo-se as subvenções sociais e as econômicas, consideradas estas "as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril" (Lei nº 4.320, de 17.3.1964, art. 12, § 3º).

Como tal, o crédito presumido não representa uma restituição de contribuições anteriormente recolhidas pelo exportador ou por outros sujeitos de direito em qualquer outra situação, inclusive em operações



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

anteriores do ciclo econômico no qual se insiram o produto exportado e os seus insumos.

Exatamente por isso é irrelevante que as aquisições de insumos imediatamente anteriores às exportações tenham sido tributadas pela Contribuição ao PIS e pela COFINS, para que dêem ensejo ao cálculo do crédito presumido.

Aliás, ainda que não se tratasse de subvenção, ou mesmo que se queira contestar esta classificação jurídica para o incentivo em tela, ainda assim não se trataria de restituição de contribuições, pelo simples fato lógico de que não há incidência identificada de 5,37%, para que se justifique a concessão legal.

Por óbvio, jamais se trataria de restituição do indébito, porque não se pode afirmar que tenham sido indevidas as incidências que tenham ocorrido na aquisição de insumos imediatamente anterior à exportação, ou as ocorridas em etapas anteriores do ciclo econômico dos insumos e do produto final exportado.

Portanto, restituição, se houvesse, seria restituição também a título de incentivo, de algo que tivesse sido corretamente pago pela efetiva ocorrência de fatos imponíveis descritos como hipóteses legais de incidência das duas contribuições.

Mas, na verdade, não se trata de restituição, pois a lei não requer a prova de pagamento dos dois tributos, ou de qualquer outro, para que o crédito presumido seja calculado e concedido em cada caso.

Disso tudo decorre a irrelevância de haver ou não a incidência da COFINS e da Contribuição ao PIS sobre uma aquisição de insumo empregado na fabricação de um produto exportado, para que ela possa participar do cálculo do incentivo.

Esta mesma irrelevância se manifesta qualquer que seja o meio pelo qual o Poder Público se desincumba do pagamento da subvenção, inclusive quando a forma de pagamento do crédito presumido for através de ressarcimento em moeda nacional, que não passa de uma alternativa, dentre as que a lei autoriza, para a concretização material do incentivo.



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

Realmente, não se altera a natureza jurídica do incentivo, e não tem qualquer relevância para a mesma, o fato de o aproveitamento do incentivo se dar por compensação com débitos do IPI ou por recebimento de recursos monetários, ou ainda, como admitido em outra norma, por transferência a terceiros, para que estes o utilizem perante a entidade governamental por uma das formas legalmente permitidas: todas elas são formas de pagamento da subvenção.³

Mesmo o ressarcimento em dinheiro não se constitui em restituição das contribuições, primeiramente porque em cada operação de aquisição dos insumos pelo exportador não ocorre a incidência de contribuições no montante do ressarcimento, pois, como já se viu, não ocorre jamais a incidência de 5,37%, além de que o crédito presumido é calculado por sistema diverso.

Em segundo lugar, o termo "ressarcir" tem sentido etimológico distinto de "restituir", pois o Dicionário Aurélio, no verbete "ressarcir", indica "indenizar, compensar, reparar, abastecer, prover".

Ora, é exatamente este o sentido do termo, não apenas lexicamente, mas também legalmente, pois o ressarcimento do crédito presumido é uma forma de prover o exportador com um incentivo que, cobrindo parte das suas despesas de custeio (portanto, como subvenção, segundo a respectiva definição legal), visa incrementar as exportações brasileiras.

Destarte, não se tratando de restituição de contribuições, não há porque exigir que contribuições hajam sido recolhidas sobre uma aquisição, para que ela possa integrar a base de cálculo do crédito presumido.(...)

De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei nº 9.363.

Isto porque, e em síntese:

³ Quanto a isto, é interessante verificar que o direito positivo brasileiro reconhece expressamente a existência de subvenções até sob a forma de isenções ou reduções tributárias (Decreto-Lei nº 1598, de 26.12.1977, art. 38, § 2º). Aqui não se trata de isenção ou redução, mas de outras maneiras de efetivação de pagamento de uma subvenção governamental



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

- a expressão legal "contribuições ... incidentes" não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;

- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n 9.363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;

- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção "juris et de jure", não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;

- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;

- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;

- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;

- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;

- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;

- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;

- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado. (...)"

Após todo o acima exposto, não tenho dúvidas em afirmar que, a um, reconhecido como ficou, pela autoridade singular, que as receitas de vendas para comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior são computadas no cálculo da receita de exportação, devem, necessariamente, ser deduzidas, *ab initio*, do valor exigido no auto de infração. A dois, a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, independentemente se adquiridas de pessoas físicas.

Em conseqüência, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2000


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA RELATOR-DESIGNADO

A matéria a ser tratada nesse voto refere-se apenas às aquisições de matéria-prima, produto intermediário, ou material de embalagem, efetuadas de pessoas físicas não sujeitas à Contribuição para o PIS e à COFINS, cujo entendimento da ilustre Conselheira-Relatora ousou divergir. No que respeita ao outro item da autuação, relativo à glosa de crédito presumido pela inclusão das vendas à comercial exportadora no cálculo do incentivo, acompanho os judiciosos argumentos esposados no voto vencido.

O litígio ora em exame centra-se na interpretação do benefício trazido pela Lei nº 9.363/96 no que tange às aquisições de insumos de pessoas físicas. O Fisco, a teor da Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do incentivo essas aquisições, enquanto a eminente Relatora entende que o ressarcimento, por ser presumido e estimado, alcança também as compras de insumos de não contribuintes dessas contribuições sociais.

O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais, há de ser estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nessa hipótese.

No dizer do mestre Carlos Maximiliano⁴: *“o rigor é maior em se tratando de dispositivo 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*

⁴ Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

29

Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

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.”

A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno, utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:

“Art. 1º - O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 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 a utilização no processo produtivo.”
(Grifo meu)

Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. A empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie.

Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88⁵).

⁵ “IN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

- a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
- b) produtos que gerem créditos básicos;



Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva⁶, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.

Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições ... incidentes nas **respectivas aquisições**”. Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução “incidentes sobre as respectivas aquisições” exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.⁷

Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho⁸, *“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”*.

O termo **incidência** tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker⁹: “(...) 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.”

c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito”.

⁶ De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume IV. Ed. Forense, 2ª ed. p. 1462.

⁷ O termo “respectivas” foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão “adquiridos no mercado interno pelo exportador” constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

⁸ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

⁹ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.002088/97-53

Acórdão : 202-12.551

Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições "incidentes" sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.

O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.

Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.

O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.

A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.

Daí o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.

Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.

A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.

Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.

O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

E, como ensina o mestre Becker¹⁰, *“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”*. (grifo meu)

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos “limites do sentido literal” e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: “o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra”.¹¹

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: “(...) na versão ora editada, busca-se a **simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício**, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco”. (Grifo meu)

Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.

Aliás, o ato normativo, citado na exposição de motivos *in fine*, foi editado logo após, em 05 de abril de 1995, e estabelece, em seu artigo 2º, inciso II, que o percentual (receita de exportação sobre receita operacional bruta) deve ser aplicado sobre **“o valor das aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas pelo produtor exportador”**. (Grifo meu)

¹⁰ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

¹¹ Batista Júnior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 61. 2000. p. 100



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

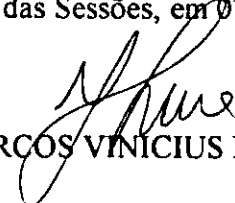
Processo : 10840.002088/97-53
Acórdão : 202-12.551

Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.

No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de pessoas físicas não sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado.

Isto exposto, dou provimento parcial ao recurso, apenas para excluir do lançamento fiscal a glosa do crédito presumido pela inclusão das vendas à comercial exportadora no cálculo do incentivo.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2000.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA