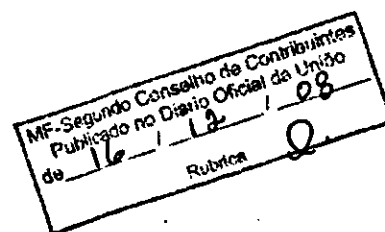




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo n° 10909.000855/97-67
Recurso n° 139.172 Voluntário
Matéria IPI - Ressarcimento
Acórdão n° 202-19.147
Sessão de 03 de julho de 2008
Recorrente REFINADORA CATARINENSE S/A
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS



ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Exercício: 1997

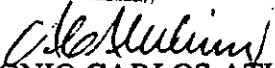
RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.

Não se incluem na base de cálculo do incentivo os insumos que não sofreram a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins na operação de fornecimento ao produtor-exportador.

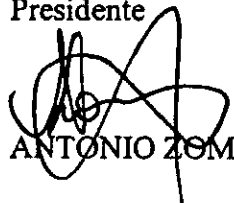
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

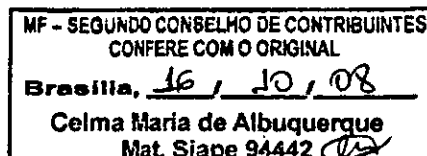
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator), Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente


ANTONIO ZOMER

Relator-Designado



Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.

Relatório

"O estabelecimento industrial acima qualificado protocolizou, em 21 de julho de 1997, com fundamento na Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro do mesmo ano, o pedido de ressarcimento de fl. 1, do crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior. O contribuinte informou, na época, que não existiam litígios que viessem a alterar o valor pleiteado, que atingiu R\$ 621.527,71, por exportações realizadas, conforme cópias de Demonstrativos de Crédito Presumido (DCPs) de fls. 6 e 7, e se refere aos períodos de apuração compreendidos entre 1º de janeiro e 30 de junho de 1997.

2. Foi constatada, entretanto, a existência do Mandado de Segurança (MS) nº 93.0001184-7, tendo o contribuinte esclarecido (fls. 26 e 27) que a referida ação teve por objetivo desobrigá-lo de lançar o IPI nas saídas do açúcar de cana que produzia, tributadas à alíquota de dezoito por cento, na época.

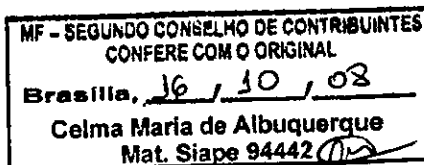
2.1 Nas fls. 28 e 29 se acha cópia da medida liminar concedida em favor do impetrante, a qual também determinou a prestação de garantia, para o caso de insucesso na ação, e o destaque do IPI nas notas fiscais, com a ressalva de que a exigibilidade se acha suspensa, por força da concessão de medida liminar em mandado de segurança.

2.2 A cópia do despacho judicial, na fl. 30, dá conta de ter sido denegada a segurança, de ter sido interposta apelação, recebida nos efeitos devolutivo e suspensivo, e de terem sido mantidos os efeitos da medida liminar.

3. À vista disso, foi consignado na fl. 31 deste processo que a apreciação do pleito nele formulado ficaria sobrestada até o julgamento definitivo do MS nº 93.0001184-7.

4. O interessado retornou aos autos (fls. 32 e 33), solicitando o exame do mérito de seu requerimento, tendo sido atendido, nesse particular, mas o pedido de ressarcimento em espécie, todavia, foi indeferido pelo Inspetor (hoje Delegado) da Receita Federal em Itajaí, conforme despacho decisório na fl. 40, em que foram adotados os fundamentos expendidos na Informação Fiscal de fls. 35 a 39.

4.1 Em síntese, a denegação ocorreu em face do disposto nos §§ 6º e 7º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, em razão dos quais é vedado o ressarcimento em espécie, no caso de pessoa jurídica com processo judicial ou com procedimento administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito tributário de IPI, em que a decisão



definitiva a ser proferida pelo Poder Judiciário ou pelo Segundo Conselho de Contribuintes possa alterar o valor do ressarcimento solicitado.

5. O contribuinte manifestou, tempestivamente, sua inconformidade, a respeito do citado despacho decisório, por meio do arrazoado de fls. 43 a 46, alegando, em síntese, que: o IPI não foi lançado nas notas fiscais de saída de açúcar, porque entende que a alíquota aplicável é zero, inexistindo, assim, débitos de IPI para confronto com o crédito presumido; o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 67, de 14 de julho de 1998, convalidou as saídas de açúcar dos estabelecimentos industriais, no período de 14 de janeiro de 1992 a 16 de novembro de 1997, sem o lançamento do IPI; o crédito presumido está assegurado em lei e seu valor é exatamente o calculado no pedido de ressarcimento; o mandado de segurança em questão foi impetrado em virtude da inconstitucionalidade do art. 2º da Lei nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991, expressamente revogado pelo art. 73, I, "j", da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, revogação mantida pelo art. 82, I, "i", da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Florianópolis julgou improcedente lançamento fundado no ressarcimento de crédito presumido de IPI, tido como indevido pela fiscalização, relativo a outro período (1º de abril a 30 de novembro de 1995), conforme Decisão nº 0498/98, exarada no processo nº 10909.001640/97-36.

6. Na fl. 48 consta diligência determinada pela DRJ em Florianópolis, então competente para apreciar a manifestação de inconformidade de fls. 43 a 46, no sentido de serem adotadas as seguintes providências:

a) exame da escrituração da empresa, para verificar a legitimidade do montante do valor do crédito pleiteado em ressarcimento, com observância da legislação vigente no ano de 1997;

b) juntada de cópia da petição inicial do MS nº 93.0001184-7.

7. Foi ressaltado na mesma diligência que, se da verificação antes referida resultasse valor de ressarcimento diverso do solicitado, deveria ser aberto novo prazo, para manifestação do contribuinte, a respeito.

8. Em seguida, vieram aos autos o Pedido de Compensação de fl. 49, relativo a débitos de Cofins (código 2172) e de PIS/Pasep (código 8109), os quais, somados, atingiram R\$ 776.984,63, e o Pedido de Compensação de fl. 53, relativo a débitos das contribuições antes mencionadas, no valor total de R\$ 40.942,44.

9. Autuados os documentos relativos à diligência determinada (fls. 54 a 133), inclusive a cópia da petição inicial do MS nº 93.0001184-7 (fls. 64 a 75), foi elaborado o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 134 e 135, segundo o qual o interessado tem direito a apenas R\$ 285.227,77, e não R\$ 621.527,71, a título de crédito presumido, no período solicitado (redução que se deveu à exclusão de R\$ 21.171.801,06, relativos a aquisições de MP de cooperativas de produtores).

10. De acordo com o arrazoadado de fls. 139 e 140, instruído com os documentos de fls. 141 a 145, o contribuinte se manifestou a respeito do resultado da diligência realizada, discordando da redução no valor do ressarcimento pleiteado, sobretudo porque o crédito presumido de IPI tem natureza jurídica de ressarcimento da Cofins e do PIS/Pasep integrantes do preço de aquisição dos insumos, sendo que, no caso, segundo alega, essas contribuições incidiram sobre os insumos, por se tratar de operações com não-cooperados, conforme declarações de cooperativas de produtores que junta aos autos nas fls. 144 e 145."

Remetidos os autos à DRJ em Porto Alegre - RS, foi o pedido parcialmente deferido, em decisão assim ementada:

"CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE.

As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não devem ser computados no cálculo do crédito presumido."

A decisão se baseia no fato de que as vendas de MP, PI e ME realizadas por cooperativas de produtores, a não associados, nas chamadas operações típicas, não estão obrigadas ao pagamento das contribuições em exame, e, por isso, não geram direito ao crédito presumido.

Recorre a contribuinte a este Colegiado, combatendo a glosa efetuada em seu pedido, defendendo a impossibilidade de limitações a seu pedido de ressarcimento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, do recurso conheço.

Tenho que assiste razão à recorrente quanto à aquisição de insumos de não-contribuintes, relativamente àqueles insumos que efetivamente irão se agregar ao produto industrializado exportado.

Através da Lei nº 9.363/96 foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou única e exclusivamente desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar, mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros, não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Para alguns, o pilar fundamental do benefício aqui tratado é o disposto no art. 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que *"a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente"*, pois ao determinar que o PIS e a Cofins restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado *"por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa"*, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a Cofins –, na base de cálculo do benefício fiscal.

Concessa venia daqueles que defendem o respeitável entendimento até agora prevalente, ousar divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o art. 5º da Lei nº 9.363/96 é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Este primeiro sintoma – lacuna regulamentar –, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado art. 5º ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

Com efeito, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e Cofins, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado com base em valores pagos de forma indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e Cofins. Tendo se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no art. 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito Brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico nem tampouco razoável.

Não obstante a incoerência lógica acima apontada, os possíveis métodos de apuração do montante a estornar conduzem a situações injurídicas, ilógicas e absolutamente contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

- caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base de cálculo, etc.), e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido segundo a lei tributária e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que não se compadece com a lógica da Lei nº 9.363/96;

- considerando que tanto o PIS como a Cofins são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a absurda possibilidade de a restituição de PIS e de Cofins incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor exportador possam causar a redução de seu crédito presumido;

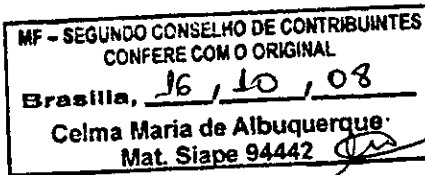
- como argutamente percebido por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (*Crédito Presumido de IPI - Ressarcimento de PIS e COFINS - Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas - no prelo*), "o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado", de modo que o não pagamento do PIS e da Cofins pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, sob pena de se contrariar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96.

Sendo a norma do art. 5º inaplicável e contrária à sistemática estabelecida na própria Lei nº 9.363/96, convém recordar as lições de ALÍPIO SILVEIRA em sua "*Hermenêutica no Direito Brasileiro*" (Vol. I, RT, 1968, págs. 189 e segs.):

"Concebidos dessa forma os fins do direito, o seu reflexo sobre a hermenêutica jurídica é imediato, manifestando-se pela amplitude na aplicação dos textos legais, e pela abolição do servilismo à letra da lei. Tal amplitude interpretativa é mínima para aqueles que reputam o juiz seguir a vontade do legislador. Mas se dilata, quando se preconiza ao julgador seguir os fins sociais da lei e as exigências específicas do bem comum, como o faz o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro. É igualmente notável essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIOU, preconizam ao juiz colocar os princípios acima dos textos.

Já o notaram os mestres da hermenêutica, a interpretação das leis é um único processo mental, sendo descabido opor, como se tem freqüentemente feito, a interpretação literal à interpretação lógica. Uma e outra se completam necessariamente, e as deduções racionais, seguindo as inspirações de uma sã lógica, servirão para dar pleno desenvolvimento, quer à vontade da lei, quer aos fins sociais a que ela se destina, quer às exigências do bem comum. Ainda menos cabível será propor ao intérprete a escolha, um tanto infantil, entre o texto e o espírito da lei. O texto intervém como manifestação solene do espírito, inseparável deste, pois o objeto do texto é justamente revelar o espírito. Este prevalece sobre a letra.

(...)



A decisão contra a lei pode ser considerada em face das várias operações relativas à aplicação: a interpretação, a adaptação, o afastamento do texto supostamente aplicável. Passemos a focalizar a interpretação.

As idéias do liberalismo revolucionário, anteriormente expostas, tinham estas conseqüências: se o aplicador se afastasse da letra para sentir o espírito da lei, estaria violando a lei. Ainda hoje como observam o Min. EDUARDO ESPÍNOLA e o Des. ESPÍNOLA FILHO, isso se dá. Eis a passagem invocada:

'Muitos juízes se apegam, numa demasia que convém evitar, à letra da lei, aplicando-a, sempre que lhes parece clara, como se não fosse possível descobrir o seu verdadeiro conteúdo, mercê de uma análise crítica, e então repelem toda a sorte de interpretação sob o injustificável pretexto de que não há discussão possível diante do texto translúcido.'

As tendências modernas preconizam ao aplicador que tenha em vista os fins sociais a que a lei se dirige e as exigências do bem comum. Em outras palavras, não viola a lei o aplicador que se afasta de sua letra para seguir os fins sociais a que se destina a lei, e as exigências do bem comum que lhe servem de fundamento."

Sendo, portanto, dever do intérprete ater-se mais à essência do que à forma, mais ao espírito do que ao texto da lei, privilegiando, sempre, os ditames da LICC, e considerando que a norma do art. 5º da Lei nº 9.363/96, além de contrariar a sistemática estabelecida na lei é de fato e juridicamente inaplicável, evidencia-se, às escâncaras, a impossibilidade de se utilizar o referido dispositivo legal como fundamento para se negar a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes na base de cálculo do benefício fiscal em exame.

Não se presta, também, *data venia*, a sustentar a tese até agora prevalente, o argumento de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo seria necessária para "*fins de controle*", como afirmado na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda, por conferir à vontade do legislador importância superior aos fins sociais a que destina a lei e às exigências do bem comum, contrariamente ao entendimento da melhor doutrina, bem representada por CARLOS MAXIMILIANO ("*Hermenêutica e Aplicação do Direito*", 19ª ed., Forense, p. 25):

"A lei é a expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e as violações algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato."

Concluindo, o entendimento aqui defendido encontra-se acorde com aquele esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se vê no recente acórdão inclusive publicado no Informativo do STJ nº 0305:

"Resp 494.281/CE – TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DE PISCOFINS – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 – ILEGALIDADE – PRECEDENTE.

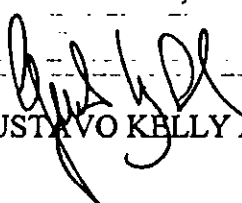
1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º da IN 23/97, que determina que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PISPASEP e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.

2. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem o condão de restringir o alcance de um texto de lei. Ofende-se, destarte, o princípio da legalidade, inserto no art. 150, inciso I, da CF/88. A jurisprudência desta Corte posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, § 2º da IN 23/97. Precedente: REsp 617.733/CE; Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 24.8.2006.

Recurso especial provido."

Pelo exposto, entendo ter a recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e de Cofins, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir os fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008.


GUSTAVO KELLY ALENCAR

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado

A matéria objeto do presente litígio resume-se à possibilidade, ou não, da inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, para ressarcimento da Contribuição para o PIS e da Cofins, dos insumos adquiridos de não-contribuintes destas contribuições.

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, convertida na Lei nº 9.363/96, com a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos impostos internos incidentes sobre suas matérias-primas e visando permitir maior competitividade destes no mercado internacional.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido tem natureza de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo, *verbis*:

"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 nº 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.” (negritei)

O crédito presumido é um benefício fiscal, e sendo assim, a sua lei instituidora deve ser interpretada restritivamente, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Com efeito, tratando-se de normas nas quais o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. Nesse sentido, Carlos Maximiliano, discorrendo sobre a hermenêutica das leis fiscais, ensina:

“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.”¹

Destarte, a empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a quantia desembolsada sob a forma de crédito presumido compensável com o IPI e, na impossibilidade de compensação, na forma de ressarcimento em espécie.

O art. 1º, retrotranscrito, restringe o benefício ao “ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições”, referindo-se o legislador ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor não sofreram a incidência das contribuições, não há como enquadrá-las no dispositivo legal.

Há quem sustente que o percentual de cálculo do incentivo (5,37%) é superior ao empregado no cálculo das contribuições que visa a ressarcir e que, por isso, o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive aquelas que não sofreram a incidência das referidas contribuições. Entretanto, o fato de o crédito presumido visar à desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte. Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:

“... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, 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

¹ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 333/334.

*incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha."*² (negritei)

Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.

Desta forma, se em alguma etapa anterior da cadeia produtiva do insumo houve o pagamento de PIS e Cofins, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Se fosse assim não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições do produtor-exportador.

Reforça tal entendimento o fato de o art. 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 de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor que obteve a restituição ou compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo na hipótese em que a contribuição paga pelo fornecedor foi-lhe, posteriormente, restituída, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que este mesmo fornecedor não arca com o tributo na venda do insumo. Pensar de outra forma levaria à conclusão absurda de que o legislador considera, no cálculo do incentivo, o valor dos insumos adquiridos de fornecedor não-contribuinte, que não pagou a contribuição, e nega esse direito quando há o pagamento com posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria direito ao incentivo sem que houvesse o ônus do pagamento da contribuição e na segunda não.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 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 da contribuição para o PIS e da Cofins, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor-exportador.

A vinculação legal 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 devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363/96, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Portanto, o que se vê 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, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que deveria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando o incentivo fiscal para hipóteses não previstas.

² Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

Ademais, o Poder Judiciário já se manifestou contrariamente à inclusão das aquisições de não-contribuintes no cálculo do crédito presumido de IPI, conforme se depreende do Acórdão AGTR 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, cuja ementa tem o seguinte teor:

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

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

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

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, no AGTR 33341-PE, Processo nº 2000.05.00.056093-7,³ que, à certa altura do seu despacho, asseverou:

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

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

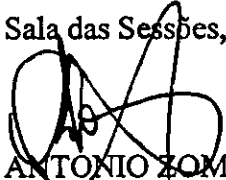
Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96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

³ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.

Essas decisões judiciais evidenciam o acerto do entendimento aqui exposto, no sentido de que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e da Cofins, quando estas contribuições não forem exigíveis nas operações de aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo da empresa produtora e exportadora.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008.


ANTONIO ZOMER

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 10, 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442 