



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 13808.005238/97-01
Recurso : 201-116492
Matéria : IPI/CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : COMERCIO E INDUSTRIAS BRASILEIRAS COINBRA S/A
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão : 12 de maio de 2003
Acórdão nº : CSRF/02-01.293

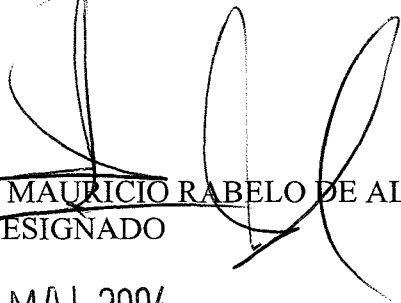
IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS — A Lei nº 9.363/96 refere-se ao valor total das aquisições, não determinando exclusões da base de cálculo do incentivo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Josefa Maria Coelho Marques e Otacílio Dantas Cartaxo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. *Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.*


EDISON PEREIRA RODRIGUES
RESIDENTE


FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES E ROGERIO GUSTAVO DREYER.

Processo nº : 13808.005238/97-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.293

Recurso : 201-116492
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : COMERCIO E INDUSTRIAS BRASILEIRAS COINBRA S/A

RELATÓRIO

Trata o processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, referente ao período de julho a setembro/1997.

A decisão de primeiro grau indeferiu o pleito, nos termos da ementa de fls. 76, que se transcreve:

“CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido, a legislação tributária de regência não contempla a inclusão das receitas de mercadorias acabadas adquiridas no mercado interno e exportadas e das mercadorias adquiridas de pessoas não sujeitas ao PIS/COFINS, bem como de produtos não tributados, na receita de exportação da empresa produtora e exportadora, assim como não poderão ser incluídos no total de insumos adquiridos pela empresa, os valores correspondentes a aquisições efetuadas de pessoas físicas e cooperativas.

CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Incabível a concessão de crédito presumido acrescido de juros de mora pela taxa Selic.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA.”

Da análise dos elementos constitutivos dos autos, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes - mediante o Acórdão nº 201-75.262, de 21/08/01, proferido por maioria de votos do Colegiado - deu provimento parcial ao recurso voluntário, em decisão assim ementada (fls. 124/125):

“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas SRF nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e

Processo nº : 13808.005238/97-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.293

*material de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante lei ou medida provisória, visto que as instruções normativas são normas complementares das leis (art.100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS - O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS em favor de empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias", foi dado o incentivo fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos "produtos industrializados", que são uma espécie do gênero "mercadorias". PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS - CUMULATIVIDADE - A Lei nº 9.363/96, em seu artigo 1º, definiu que a empresa produtora e exportadora fará jus ao crédito presumido de IPI, sendo assim, são duas exigências cumulativas: a de produção e à de exportação. Se a empresa atende a apenas uma das duas exigências, não fará jus ao crédito presumido, razão pela qual devem ser excluídas as exportações de produtos adquiridos de terceiros. ESTOQUES EM 31.12.96 - A partir da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/97, DOU de 17/03/97, ocorreu mudança na sistemática do cálculo do crédito presumido de IPI na exportação, passando do total das aquisições para o total das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na produção. Nessas condições, a fim de evitar duplo benefício, o estoque, em 31.12.96, deve ser excluído da base de cálculo do período encerrado na referida data ou, caso a empresa não tenha feito tal exclusão, nos termos do art. 4º da IN SRF nº 103/97, deverá fazê-la na última apuração relativa ao ano de 1997. No presente caso, tendo esta Câmara mantido a decisão que excluiu o estoque em 31.12.96, relativamente à recorrente, ao julgar o Recurso nº 114.964, Acórdão nº 201-74.131, incabível nova exclusão. TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado de restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. **Recurso parcialmente provido.**"*

Dessa decisão, o Procurador da Fazenda Nacional - ao amparo do artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - recorreu à instância especial, sob a alegação de contrariedade à lei tributária (fls. 156/162). Insurge-se, pois, a Fazenda Nacional contra o entendimento firmado - por maioria de votos da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes - quanto ao reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições sociais ao PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições efetuadas junto a cooperativas e pessoas físicas (produtores rurais).



Processo nº : 13808.005238/97-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.293

Em seu recurso de natureza especial, o representante da Fazenda Nacional argúi que a decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-75.262 não encerra a melhor exegese das normas que regem a matéria objeto da lide (Medida Provisória nº 948/95 convertida na Lei nº 9.363/96). Neste sentido, requer a reforma do julgado. Ressalta a divergência de entendimento entre os membros da Câmara recorrida e, à guisa de demonstração, reporta-se às razões de decidir constantes da Declaração de Voto do Conselheiro Jorge Freire (fls. 153/154), quanto à conclusão de que o benefício em causa não alcança os tributos, objeto do ressarcimento pleiteado, que não tiveram sofrido incidência na última operação de aquisição (ou seja, no último elo do processo produtivo). Em seu favor, a Fazenda Nacional invoca, ainda, o entendimento adotado no Acórdão nº 202-11.450 (anexado por cópia às fls. 163/182), que bem interpretou e aplicou a lei à matéria em litígio no presente feito.

Pelo Despacho de fls. 188, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, vez que devidamente revestido dos requisitos de admissibilidade (decisão não unânime e tempestividade do apelo) exigidos pela Portaria MF nº 55/98.

Em tempo hábil, o sujeito passivo apresenta contra-razões ao recurso da Fazenda Nacional (fls. 200/213), argüindo a insubsistência da fundamentação constante da Declaração de Voto integrante do acórdão recorrido. Segundo a contribuinte, os votos trazidos à colação pelo Procurador não reconhecem a tributação em cascata, que indubitavelmente onera o preço final do produto adquirido. Deste modo, conclui que a Lei nº 9.363/96 pretendeu a desoneração fiscal da COFINS e do PIS/PASEP, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros.

Reportando-se à Portaria MF nº 38/97, cuja regra prevê a inclusão - na base de cálculo do crédito presumido - do total dos insumos utilizados na produção, a contribuinte conclui que, para fins de cômputo do benefício, jamais se impôs a condição de que as aquisições de insumos fossem efetuadas somente de fornecedores sujeitos ao pagamento das contribuições objeto do incentivo.

Por fim, registra-se ainda que, em recentes decisões, o Tribunal Regional Federal de 5ª Região reconheceu o direito ao incentivo em causa, ou seja, o aproveitamento das aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas no cômputo do crédito presumido.



É o relatório.

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO RELATOR HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O Recurso é tempestivo e atendeu às demais condições de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a questão posta em debate resume-se à exclusão da base de cálculo do crédito presumido de insumos adquiridos de não contribuintes (pessoas físicas e cooperativas), já que as demais matérias abordadas no acórdão recorrido não foram trazidas a debate, neste Colegiado, pelo ilustre representante da Fazenda Nacional. Esclareça-se, por oportuno, que o recurso especial por ele interposto pugna pelo restabelecimento da decisão de primeira instância, mas o apelo do Sr. Procurador concentra todo o seu esforço na controvérsia sobre a inclusão ou não dos insumos adquiridos de não contribuintes, deixando de mencionar qualquer das outras questões. Em razão disso, o presente julgamento circunscreve-se à matéria abordada no apelo Fazendário.

DOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES (PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS)

No concernente a essa questão, o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes nas aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, enquanto a Recorrente pleiteia a inclusão destes sob a alegação de que o ressarcimento, por ser presumido, alcança também as aquisições de não contribuintes de tais contribuições sociais.

Essa matéria, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Receita Federal, ora a do sujeito passivo, dependendo da composição do colegiado.

A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do *caput* do art. 1º da Lei 9.363/1996, o crédito tem



Processo nº : 13808.005238/97-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.293

como escopo **ressarcir** as contribuições (PIS E COFINS) **incidentes** sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para utilização no processo produtivo.

A norma concessiva de incentivo fiscal deve sempre ser interpretada literal e restritivamente, de forma a não estender por vontade do intérprete, benefício não autorizado pelo legislador.

O vocábulo **ressarcir**, do Latim *resarcire*, juridicamente têm vários significados, consertar, emendar, reparar ou compensar um dano, um prejuízo ou uma despesa. No caso presente, **ressarcir** significa exatamente compensar o produtor exportador, por meio de crédito presumido, as contribuições incidentes sobre os insumos por ele adquiridos. Ora, se não houve a incidência, não há falar-se em ressarcimento, pois o objeto deste, o encargo tributário não existiu.

Em arrimo ao entendimento de que se deve excluir do cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas, transcrevo abaixo o voto condutor do acórdão nº 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, enfrentou minuciosamente essa matéria:

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 Maximiliano¹: “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 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:

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 114/88²).

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 Silva³,

¹ Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333

² “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;
c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito”.

³ De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume IV. Ed. Forense, 2ª ed. p. 1462.

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.⁴

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 Carvalho⁵, “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 Becker⁶: “(...) 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.”

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.

⁴ 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.

⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

⁶ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

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.

Dai 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 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.

E, como ensina o mestre Becker⁷, “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)

⁷ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

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”.⁸

*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)*

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.” //

⁸ Batista Júnior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 61. 2000. p. 100

Processo nº : 13808.005238/97-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.293

Com essas considerações, dou provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, para determinar a exclusão da base de cálculo do crédito presumido, dos valores correspondentes às aquisições de insumos de não contribuintes, pessoas físicas e cooperativas.

Sala das Sessões - DF, em 12 de maio de 2003


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Processo nº : 13808.005238/97-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.293

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva – Redator Designado

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com amparo no inciso I do artigo 5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em razão da inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, de valores relativos à matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de pessoas físicas e cooperativas.

Alega o D. Procurador que tais entidades não recolhem PIS ou COFINS em suas operações, não podendo por conseguinte serem, suas vendas, incluídas no incentivo, ao contrário do decidido pela Primeira Câmara do Segundo Conselho.

A Decisão da Segunda Instância, lastreou-se no fato de que as Instruções Normativas SRF nºs. 23/97 e 103/97, são normas complementares das leis, não podendo transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, sendo uma impertinência estabelecer que o crédito presumido somente será calculado em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas e portanto, sujeitas às Contribuições para o PIS e COFINS.

De fato, dotada de legalidade a decisão recorrida, posto que, o art. 1º da Lei nº 9.363/96, determina que a base de cálculo do crédito presumido será encontrada mediante a aplicação do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, sobre o **valor total**, das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Não existe no dispositivo determinação para que sejam excluídos quaisquer tipos de aquisições.

Diante do exposto, voto no sentido de admitir as inclusões na base de cálculo do crédito presumido das aquisições neste recurso discutidas, negando provimento ao Recurso Especial.

Sala das Sessões – em 12 de maio de 2003

FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA