



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n°	13982.000314/00-11
Recurso n°	132.689 Voluntário
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão n°	204-03.004
Sessão de	12 de dezembro de 2007
Recorrente	COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.
Recorrida	DRJ - PORTO ALEGRE-RS

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

Ementa: BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS A PESSOAS FÍSICAS IMPOSSIBILIDADE. Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de insumos que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à Cofins no fornecimento ao produtor-exportador.

BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS A COOPERATIVAS A PARTIR DE NOVEMBRO DE 1999. POSSIBILIDADE. Com a revogação da isenção de Cofins antes deferida às cooperativas, desaparece a justificativa para que se as considere não-contribuintes das exações que se busca ressarcir.

AQUISIÇÕES DE PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM NOS CONCEITOS DE MATÉRIAS PRIMAS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM. Somente podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem. Os produtos para tratamento de água, graxa, óleo e lubrificantes, produtos de conservação e limpeza e material para laboratório não caracterizam matéria-prima, produto intermediário ou material de

embalagem, pois não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

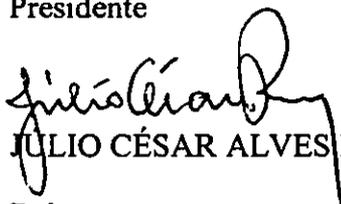
Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito presumido pertinente às aquisições de insumos adquiridos de cooperativas. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Henrique Pinheiro Torres que negavam provimento ao recurso, e Rodrigo Bernardes de Carvalho, Airton Adelar Hack e Leonardo Siade Manzan que incluíam também na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de pessoas físicas.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS

Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente).

Relatório

Sobem à apreciação desta Câmara, mais uma vez, matérias já aqui de há muito pacificadas relativas a glosas promovidas pela fiscalização ao examinar o pedido da recorrente de ressarcimento do saldo credor de IPI gerado pelo incentivo fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96. Em específico, glosou a fiscalização:

1. a receita de exportação decorrente da venda no mercado externo de produtos classificados na TIPI como NT, reduzindo, desse modo, o numerador da relação utilizada para determinar a base de cálculo do incentivo;

2. exclusão das aquisições de combustíveis utilizados nas caldeiras, energia elétrica, produtos para tratamento de água, graxa, óleo e lubrificantes, produtos de conservação e limpeza e material para laboratório. Todos eles a fiscalização considerou que não se enquadram na definição de produtos intermediários ventilada pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, utilizado subsidiariamente por força do art. 3º, parágrafo único da Lei nº 9.363/96; e

3. exclusão da base de cálculo das aquisições de produtos a cooperativas e a pessoas físicas, por entender que tais aquisições não se submetem à incidência das contribuições que se quer ressarcir.

Dessas glosas, que haviam sido inteiramente ratificadas pela Seort da DRF Joaçaba, no despacho decisório de fls. 1092/1093, a DRJ em Florianópolis determinou a exclusão do valor de R\$ 1.209.495,00, relativo à energia elétrica, que a fiscalização afirmara ter sido incluído pela postulante. Afirmou o relator *a quo* que os demonstrativos constantes dos autos permitiam verificar que tal inclusão não ocorrera, o que também já fora confirmado por diligência fiscal realizada no curso de outro processo administrativo da mesma empresa e sobre a mesma matéria. Com isso, deferiu o valor de R\$ 4.662,69. Manteve todas as demais glosas.

Em seu prolixo recurso, tempestivamente apresentado, alega, em síntese, que:

a) não existe restrição aos produtos que estejam no campo de incidência do IPI, descabendo, por isso, afastar a receita oriunda da exportação de produtos NT;

b) já não prospera o conceito de produto intermediário ventilado no “vetusto” Parecer Normativo CST nº 65/79. Segundo ela, o próprio art. 147, I do Regulamento do IPI baixado pelo Decreto nº 2.637/98 já daria guarida à inclusão de combustíveis, energia elétrica e demais itens glosados pela fiscalização a título de não serem insumos, porque ele apenas determinaria a exclusão dos itens que integrem o ativo permanente. A empresa sustenta, pois, que há uma contradição entre o regulamento do IPI e o Parecer, devendo prevalecer o primeiro; e

c) defende ainda que as aquisições a pessoas físicas e a cooperativas devem ser computadas na base de cálculo porque a lei que o instituiu não estabeleceu qualquer distinção quanto à origem das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nem exigiu que os fornecedores fossem contribuintes daquelas exações. Repete o tantas vezes já apresentado argumento de que não se deve levar em consideração apenas a última etapa da cadeia produtiva, já que mesmo que as pessoas físicas não paguem diretamente as contribuições, pagam-nas sobre as aquisições que fazem.



Promove a juntada de diversos julgados deste Conselho que concordariam com as diversas teses defendidas no recurso.

É o Relatório

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'R' followed by a series of loops and a final vertical stroke.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Sendo tempestivo, o recurso deve ser apreciado.

Como dito no relatório, todas as matérias já se encontram pacificadas nesta Câmara. Começemos pela exclusão que a fiscalização promove da receita de exportação de produtos NT. Estabelece o artigo 2º da Lei nº 9.363/96:

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

Já o art. 3º da mesma lei diz:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Nota-se que a lei não fez remissão a nenhuma outra legislação no que tange ao conceito de receita de exportação.

O percentual decorrente da relação entre as duas receitas serve, portanto, para presumir qual o percentual dos insumos adquiridos e utilizados no período que foi “exportado” nos produtos vendidos no exterior. É sobre essa parcela, e apenas sobre ela, que há PIS e COFINS “exportado” que se busca ressarcir ao produtor-vendedor.

Essa presunção se mostra inteiramente correta quando há apenas um produto fabricado com os insumos adquiridos ou, havendo mais de um, em todos se usam aqueles insumos e na mesma proporção. Ela se mostra apenas aproximadamente verdadeira se as relações insumo-produto diferirem para cada produto fabricado.

É claro que se as relações insumo-produto forem diferentes, haverá tantas relações quantos produtos. Isso, porém, nunca impediu a própria SRF de adotar esse critério na apuração de créditos passíveis de ressarcimento (IN SRF 114/88). Também aqui, o legislador não quis descer a esse detalhe, preferindo, a pretexto de simplicidade, adotar a relação entre a receita de exportação total e a receita bruta obtida pela empresa.

Para que a presunção não resulte muito distorcida basta que se compute no cálculo do benefício apenas os produtos que tenham empregado os insumos, ainda que disso resulte um produto não tributado pelo IPI. O que não se pode admitir é que se incluam mercadorias exportadas que não sofreram qualquer operação de industrialização.

Ora, como já dissemos alhures, nem tudo que aparece na TIPI com a expressão NT deixou de passar por uma operação de industrialização. Aí há também os produtos industrializados imunes. Para estes não há dúvida de que apenas não se submetem ao IPI por determinação constitucional.

Assim, o correto, em meu entender não é excluir a receita de exportação de produtos NT, mas a receita de exportação de mercadorias que não tenham sofrido qualquer operação de industrialização. Nesse sentido, a TIPI é de inestimável valia, servindo para esclarecer aquelas situações em que possa parecer que há uma operação de industrialização; nesses casos, se consta a expressão NT a operação não é considerada produção.

E para que essa aplicação seja coerente, é imprescindível que se exclua também aquela parcela da receita operacional bruta. Isto é, exclua-se o mesmo valor no numerador e no denominador da fração.

A SRF, porém, a pretexto de o artigo mencionado dizer que a receita operacional bruta é a definida pela legislação do IR pretende excluí-la apenas no numerador. Aí, não vejo sentido, a não ser o de reduzir “na marra” o valor do benefício.

Este Conselho debateu bastante a matéria, concordando em que deveria haver apenas um critério, seja de exclusão ou não. E definiu-se pela desnecessidade de exclusão seja no numerador (receita de exportação), seja no denominador (receita operacional bruta).

Embora entenda que o melhor critério seria o da exclusão dupla, ou seja, excluir-se a receita decorrente da exportação de mercadorias que não passaram por qualquer processo de industrialização, tanto no numerador como no denominador, curvo-me a esse entendimento majoritário por economia processual.

Assim, dou provimento ao recurso neste item para determinar que o cálculo do benefício seja feito sem excluir a receita de exportação de produtos NT do numerador da fração utilizada para apurar sua base de cálculo.

Nas demais matérias tenho adotado os votos do i. Presidente desta Câmara, dr. Henrique Pinheiro Torres, que a seguir, mais uma vez, transcreverei. Começo pelo que trata das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, proferidas quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 122.347:

“Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis e com outros materiais que não integrem o produto final ou que não sejam desgastados em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, ditos materiais não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo



produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:

“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.” (grifamos)

Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrente do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.

Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: “hã de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”.

Assim sendo, entendo não ser cabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes uma vez que estes produtos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-

prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação."

Complemento tais considerações enfatizando minha discordância quanto ao argumento da empresa de que o art. 147, I do Regulamento do IPI baixado pelo Decreto nº 2.637/98 (RIPI 98) teria refutado as conclusões daquele Parecer Normativo e permitido a inclusão de quaisquer materiais que entrem no processo produtivo, ainda que indiretamente, apenas impedindo o cômputo de itens que integrem o ativo permanente.

Isso porque, a redação do RIPI 98 apenas repete a do regulamento anterior, baixado pelo Decreto nº 87.981, em 82, o qual, por sua vez, também apenas reproduz o mesmo conteúdo do regulamento baixado em 1979. É exatamente esta versão de 1979 que traz alteração em relação á redação anterior. Essa alteração é justamente o motivo para a edição do Parecer Normativo, não sem razão, datado também de 1979.

Longe de ser vetusto, portanto, o Parecer Normativo apresenta ainda hoje a interpretação da SRF acerca da matéria. E dessa interpretação não discrepo. Como está ali consignado, somente constitui o "processo" da empresa aquele conjunto de operações que se realizam sobre as matérias-primas, objetivando conseguir as transformações físicas, químicas ou apenas formais que resultam em um novo produto (conceitos de transformação ou montagem e acondicionamento) ou aprimorem o produto já existente que, aí, corresponde à matéria-prima (conceitos de beneficiamento e acondicionamento).

Os materiais que não entram em contato direto com as matérias-primas ou o produto em elaboração, a exemplo dos combustíveis utilizados nas caldeiras, no tratamento de água, a energia elétrica utilizada na iluminação ou mesmo no acionamento de máquinas etc estão fora do processo produtivo. Logo, não se consomem no processo produtivo, embora se consumam em decorrência dele.

Por fim, ainda que não concordássemos com as conclusões do Parecer (e já deixamos registrado que concordamos) sua consideração para efeito da análise do benefício é de rigor. Isto porque, o já mencionado parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 utilizou a expressão **legislação** e, como se sabe, nos termos do art. 100 do CTN a expressão **legislação tributária** compreende os atos normativos.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso no tocante à possibilidade de inclusão no valor das aquisições sobre o qual incide o percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, das aquisições de itens que não se amoldem ao conceito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem ventilados pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, *in casu*, combustíveis utilizados nas caldeiras, produtos para tratamento de água, graxa, óleo e lubrificantes, produtos de conservação e limpeza e material para laboratório.

No tocante às aquisições efetuadas a não contribuintes das contribuições PIS e Cofins também adoto as razões já apresentadas pelo Dr. Henrique Pinheiro Torres, agora no julgamento do recurso nº 122.347, que logo transcrevo. Embora partilhe os argumentos, divirjo de sua aplicação às aquisições a cooperativas, após a revogação da isenção a elas deferidas, pelos motivos que apresento em seguida.



Primeiro, as considerações do Dr. Henrique:

" (. .) o Fisco, dando cumprimento ao disposto na Portaria MF n.º 129/95, exclui do cálculo do crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes na aquisições de insumos no mercado interno pelo produtor exportador de mercadorias nacionais, aqueles insumos adquiridos de pessoas físicas e de 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. 1.º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito tem como escopo ressarcir as contribuições (PIS E COFINS) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material 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 n.º 202-12.551 onde o então conselheiro e presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Marcos Vinicius 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).

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”.

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, 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.

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

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.

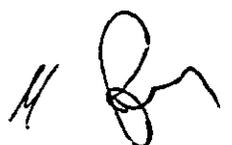
O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não 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.

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 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 n.º 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3.º, 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 o 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) 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 hipóteses de interpretação é o sentido possível da letra”.⁸

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

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

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos n.º 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória n.º 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".

Com essas considerações, nego provimento ao recurso no tocante às aquisições efetuadas pessoas físicas, não sujeitas ao recolhimento de Cofins e de PIS. Antes, porém, ressalvo minha discordância quanto às aquisições a cooperativas pelas razões que primeiro aduzo:

Agora, os motivos que me levam a não aplicá-las às aquisições a cooperativas:

Embora sejam comumente tratadas em conjunto com as pessoas físicas, como no caso presente, entendo que as aquisições a cooperativas não se equiparam àquelas para efeito de sua inclusão no benefício ora em lide. A abordagem conjunta visa a repelir o argumento mais uma vez repetido de que o incentivo alcançaria todas as etapas anteriores da cadeia produtiva, mesmo que na última não haja exigibilidade das contribuições. Partilho esse entendimento.

Dirirjo, porém, quando se assume que as cooperativas não tenham, por lei, que recolher as contribuições que aqui se busca ressarcir. Note-se que não se está tratando de inclusão no campo de incidência, pois, a rigor, fora do campo de incidência elas nunca estiveram.

O que se passa é que elas possuíam uma disciplina específica, que consistia, em suma, na exigibilidade apenas sobre a comercialização de bens que não fossem recebidos de seus cooperados. E em decorrência, como regra, não tinham que recolher aquelas



contribuições, uma vez que a comercialização de bens recebidos de não cooperados era, ou deveria ser, a exceção.

Destarte, enquanto prevaleceu aquela sistemática específica de tributação, seria aceitável, ainda que, a rigor, imprecisa, a glosa da parcela das aquisições efetuadas a cooperativas.

Ocorre que aquele tratamento diferenciado veio a sofrer profunda alteração a partir do ano de 1999, no qual se revogou a isenção da Cofins das cooperativas de produção, mesmo em relação à receita obtida com a venda de produtos recebidos de seus associados.

Desde então, passaram elas a apenas poder abater, como dedução daquela receita total, o valor repassado aos cooperados pelos bens entregues. Há outras deduções, mas no que interessa ao crédito presumido o relevante é que mesmo em relação às suas operações rotineiras as cooperativas terão de recolher a Cofins sempre que o valor obtido com a venda dos produtos difira daquele que ela repassa aos seus associados, situação, esta sim, rotineira e que justificou a revogação da isenção deferida pela Lei Complementar n.º 70/91.

Com isso, entendo que resta sem qualquer justificativa a glosa daquelas aquisições: sob a alegação de que não incidiam as contribuições nunca se pôde; sob o argumento de que não as tinham, rotineiramente, que recolher, também não se pode mais. Por esse mesmo motivo resta despiciendo analisar a alegação do contribuinte no sentido de que mesmo que as contribuições houvessem incidido sobre etapas anteriores dever-se-ia admitir o benefício. Este argumento é de ser analisado no tocante às aquisições a pessoas físicas, aqui ausentes.

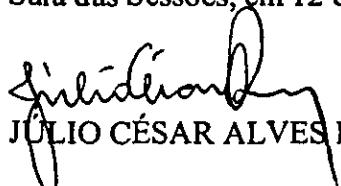
Com essas considerações, entendo que a partir de novembro de 1999, quando entra em vigor a revogação de isenção da Cofins deferida às cooperativas pelo art. 6º da Lei Complementar n.º 70/91, há de ser acolhida à inclusão na base de cálculo do benefício instituído pela Lei n.º 9.363/96 das aquisições a cooperativas de produção. No presente caso, as aquisições ocorreram no 1º trimestre de 2000, pelo que há de ser dado provimento ao recurso quanto a este item.

Em conclusão, é o meu voto pelo provimento parcial do recurso, a fim de reconhecer à empresa, apenas:

1. o direito à inclusão da receita de exportação total no numerador da relação que define o percentual utilizado para apuração da base de cálculo, dela não excluindo a parcela relativa à exportação de produtos NT.
2. o direito à inclusão no valor total de aquisições sobre o qual incide o percentual acima para determinação da base de cálculo do benefício das aquisições efetuadas a cooperativas.

Na matéria atinente às aquisições a pessoas físicas e ao conceito de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem a decisão recorrida não merece reparos.

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS

