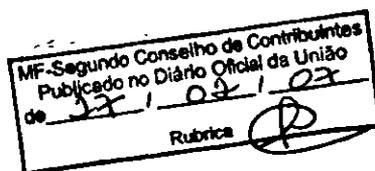




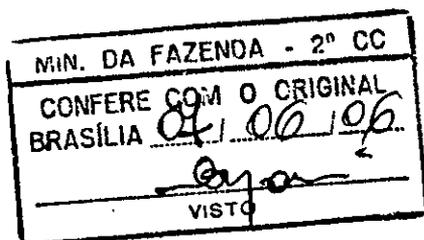
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13983.000145/2001-25
Recurso nº : 133.067
Acórdão nº : 204-01.277



Recorrente : SADIA S/A
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS



IPI

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DA LEI 9.363/96. PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE MATERIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM Por expressa disposição legal somente integram a base de cálculo do benefício as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem (art. 1º da Lei nº 9.363/96) segundo o conceito da legislação do IPI (art. 3º).

BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. Tratando-se de ressarcimento, o benefício somente se aplica às aquisições que tenham sofrido a incidência das contribuições na operação de venda ao produtor-exportador.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SADIA S/A.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Leonardo Siade Manzan, quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

Sala das Sessões, em 28 de abril de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Júlio César Alves Ramos
Relator

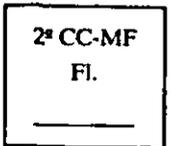
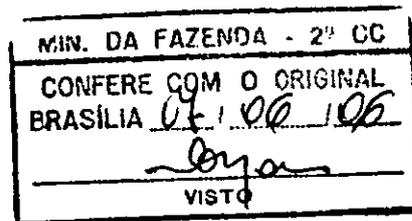
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta.

Ausente a Conselheira Adriene Maria de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13983.000145/2001-25
Recurso nº : 133.067
Acórdão nº : 204-01.277



Recorrente : SADIA S/A

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ em Santa Maria - RS que considerou improcedente manifestação de inconformidade contra decisão da DRF em Joaçaba - SC. Esta deferira apenas parcialmente pleito de ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, cumulado com pedido de compensação, sob o argumento de que as aquisições dos insumos foram efetuadas a não contribuintes do PIS e Cofins (pessoas físicas e cooperativas) bem como se referem a bens que não se enquadram no conceito de matérias primas ou produtos intermediários da legislação do IPI.

Em seu recurso, a empresa defende que tais restrições não constam da lei, para a qual o incentivo fiscal seria amplo e englobaria quaisquer produtos utilizados naqueles que vierem a ser exportados, e independente de que estes sejam tributados pelo IPI. Insiste ainda que sobre tais créditos incida a taxa Selic.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13983.000145/2001-25
Recurso nº : 133.067
Acórdão nº : 204-01.277

MIN. DA FAZ.	- 2º CC
CONFERE SE É ORIGINAL	00106
BRASÍLIA	
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso é tempestivo, por isso dele tomo conhecimento.

De enfatizar, em princípio, que, diferentemente do que argúi a empresa, não houve glosa de exportações de produtos NT. Restringiram-se as glosas aos valores referentes a aquisições a não contribuintes do PIS/Pasep e Cofins e às de produtos que não se enquadram no conceito de matérias primas ou produtos intermediários nomeadamente (fl. 87) mencionados (combustíveis, lubrificantes, uniformes e produtos de conservação, manutenção, limpeza e desinfecção, bem como uniformes e equipamentos de proteção individual).

Como se sabe, a Lei nº 9.363/96 deferiu ao produtor-exportador de mercadorias nacionais direito a ressarcimento das contribuições ao PIS e Cofins que incidiram sobre as matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários utilizados na produção de produtos que sejam exportados. Segundo as próprias palavras da recorrente, teve como objetivo reduzir o chamado "custo brasil", aqui identificado com os tributos que têm de ser embutidos no preço final cobrado pelo exportador, dentro da máxima de evitar "exportar tributos".

Vale dizer que não estendeu o benefício a todos os tributos eventualmente embutidos no preço, mas apenas às contribuições ao PIS e Cofins. Nesses termos, fica claro que somente atinge as contribuições que estejam efetivamente compondo os custos do produtor e que o obriguem, portanto, a aumentar o seu preço de venda no mercado externo.

Pela dificuldade de se apurar, para cada produtor individualmente, o montante dessas contribuições, optou o legislador pela figura da presunção, desdobrada em duas etapas. Primeiro, fazendo incidir o benefício sobre uma **base de cálculo** presumida, consistente na que resulta da relação percentual entre a receita de exportação e a receita bruta da empresa.

É fácil ver porque ela é presumida: ela pressupõe que os insumos adquiridos são empregados da mesma forma nos produtos destinados ao mercado interno e nos exportados. Exemplificando, se a empresa adquire R\$ 100.000,00 em insumos e exporta sessenta por cento do que produz, presume-se que empregou R\$ 60.000 em produtos exportados. Ora, é fácil ver que essa presunção somente se confirma se os produtos exportados forem exatamente os mesmos que são produzidos para o mercado interno com aqueles insumos. Pode ocorrer, porém, que todos os (ou parte dos) insumos sejam empregados em produtos destinados ao mercado interno, enquanto os exportados não apliquem qualquer um deles (ou só o façam parcialmente).

Nesse ponto, é de relevo destacar que a norma legal não instituiu qualquer presunção acerca da incidência das contribuições sobre as operações de venda ao produtor exportador. Com efeito, o art. 1º define claramente que o benefício visa ao **ressarcimento** das contribuições incidentes nas aquisições. Logo, se não há incidência, de benefício não se cuida.

Não pode o intérprete, sem ofensa ao comando do art. 112 do CTN, estender o alcance da presunção legalmente definida para alargar o montante das aquisições que vão gerar a

[Assinatura]
3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13983.000145/2001-25
Recurso nº : 133.067
Acórdão nº : 204-01.277

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASILIA	07/06/06
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

base de cálculo presumida. Esta primeira presunção restringe-se ao efetivo percentual de aplicação dos insumos, nada mais.

Em segundo lugar, adotou ainda a presunção de que a cadeia produtiva daquele produto é composta de duas etapas anteriores, definindo um percentual de incidência sobre a base de cálculo presumida que corresponde à soma das alíquotas das contribuições (2,65% à época de sua instituição) elevada ao quadrado.

Assim, o aspecto presumido da contribuição não pode ser perdido de vista no momento de sua aplicação. Quero dizer com isso que não procede eventual tentativa de apurar com precisão qual a efetiva utilização dos insumos nos produtos exportados: a primeira presunção a afasta. Do mesmo modo, em pretender estender a cadeia produtiva a mais de duas etapas: a segunda presunção leva a sua rejeição.

Delimitados, assim, os contornos do benefício fiscal, a atenção do intérprete fica restrita à apreciação dos conceitos não explicitados na norma que o instituiu. Nesse sentido, ressalta que a Lei nº 9.363 remete o intérprete a outras normas mais específicas, a saber a legislação do imposto sobre a renda, no que tange aos conceitos de receita bruta e de receita de exportação, e à legislação do IPI no que concerne à fixação dos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (que irão, juntos, definir a base de cálculo do benefício), e de produção (entendido como sinônimo de industrialização) que servirá para aceitar ou não uma atividade como beneficiária do incentivo, dado que destinado apenas ao produtor-exportador e não a todo e qualquer exportador.

E é nessa interpretação que têm residido as maiores polêmicas entre fisco e contribuinte. Em primeiro lugar, quanto ao alcance do conceito de matérias-primas e produtos intermediários.

É cediço que o art. 25 da Lei nº 4.502/64 aplicando o princípio da não-cumulatividade ao IPI definiu a compensação do imposto que já houvesse incidido sobre as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem. Ocorre que a lei não definiu expressamente o que seria produto intermediário. Os diversos decretos baixados como regulamentos do IPI, cumprindo a sua missão de suprir as lacunas legais, vieram fazendo-o, e dando a interpretação de que compreendia os bens que se consumiam direta e imediatamente no processo produtivo.

Entretanto, a partir do regulamento baixado no ano de 1979, deixou-se de adotar a expressão "direta e imediatamente" na definição de produtos intermediários. Isso motivou a edição, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, do Parecer Normativo nº 65/79, que definiu que o consumo de que falava o regulamento era apenas aquele que decorresse de um contato físico com o produto em elaboração. Isso afastava a aplicação do conceito a uma série de itens que se poderiam enquadrar na definição do regulamento, com destaque para a energia elétrica e os combustíveis empregados no processo produtivo. Sendo, todavia, enquadrados pela legislação do IPI como produtos NT, a energia elétrica e os combustíveis não geraram historicamente grandes demandas, dado que sempre se entendeu que tais produtos não geram direito de créditos básicos do imposto.

A questão renasce com a edição da Lei nº 9.363/96, já que não se fala aqui de créditos básicos de IPI, mas do ressarcimento de contribuições que, sem sombra de dúvidas,

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13983.000145/2001-25
Recurso nº : 133.067
Acórdão nº : 204-01.277

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA 07/06/06	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

incidem sobre a energia elétrica e os combustíveis empregados no processo produtivo e, portanto, oneram o preço final a ser cobrado pelo produtor-exportador.

Entendo, e assim tenho votado, que a solução do impasse deve ser buscada diretamente na disposição do art. 96 do CTN:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O inciso I do art. 100 do mesmo código, por sua vez, inclui entre as normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Isto posto, tenho convicção firmada de que mesmo no benefício em discussão é de rigor observar-se a interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 65/79, norma complementar que é, integrante, pois, da expressão "legislação", utilizada pela Lei nº 9.363/96, em seu art. 3º, *verbis*:

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

Assim, somente se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de produtos que se integrem ao produto final (matérias-primas), não os integrem mas se desgastem em menos de um ano em decorrência de uma ação física sofrida por contato com o bem em elaboração (produtos intermediários) ou que sirvam ao acondicionamento do produto (material de embalagem). É mister ainda que sofram a incidência das contribuições que se busca ressarcir.

No caso concreto em discussão, é de se afastar de plano o consumo de energia elétrica e outros elementos que não se subsumem àquele conceito de produto intermediário. Nesta condição encontram-se todos os itens indicados pela fiscalização, isto é, materiais utilizados para limpeza e desinfecção, vestuários e equipamentos de proteção, os quais não entram em contato direto com o produto em elaboração.

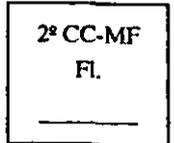
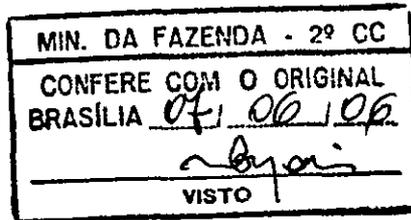
Do mesmo modo, não integram a base de cálculo as aquisições a pessoas físicas e cooperativas, ainda que atendam aos conceitos acima, porque não sofreram a incidência das contribuições na venda efetuada ao produtor-exportador. Tem-se argüido que, a despeito de não ter ocorrido a incidência nesta última etapa, ela pode ter ocorrido em etapas anteriores. Contra esse argumento faço minhas as muito bem pontuadas observações do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no voto condutor do Acórdão nº 202-12.551:

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13983.000145/2001-25
Recurso nº : 133.067
Acórdão nº : 204-01.277



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.

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:

- produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
- produtos que gerem créditos básicos;
- produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito".

6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA 07/10/06	
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13983.000145/2001-25
Recurso nº : 133.067
Acórdão nº : 204-01.277

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.

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

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.

[Assinatura] 7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13983.000145/2001-25
Recurso nº : 133.067
Acórdão nº : 204-01.277

MIN. DA FAZENDA - 2ª C.	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA 07/10/06	
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2ª CC-MF
Fl.

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.

Daf 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.

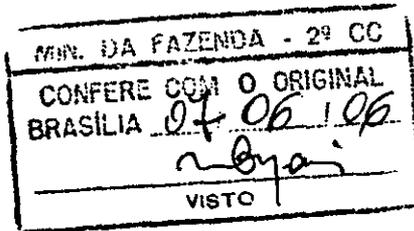
Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê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

[Assinatura] 8



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13983.000145/2001-25
Recurso nº : 133.067
Acórdão nº : 204-01.277

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) 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)

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA 07/06/06	
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13983.000145/2001-25
Recurso nº : 133.067
Acórdão nº : 204-01.277

Forte em todos esses argumentos, voto por negar provimento ao recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de abril de 2006.

[Assinatura]
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

//