

# Considerações Sobre a Suspensão de IPI, do PIS e da COFINS para Empresas Preponderantemente Exportadoras

## Considerations Regarding the Suspension of IPI, PIS and COFINS for Exportation Companies

Maurício Sirihal Werkema<sup>a</sup>; Leonardo André Gandara<sup>b</sup>

### Resumo

A inserção da economia brasileira no competitivo ambiente do comércio internacional exige grande participação de empresas exportadoras. A suspensão de IPI, do PIS e da COFINS para as pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras na aquisição de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), indica a disposição estatal no fomento das exportações brasileiras. Entretanto, é possível verificar um descolamento entre a vontade política de incentivar as exportações através da desoneração de sua cadeia produtiva e as exigências operacionais advindas do agente estatal fiscalizador, demonstrando uma assimetria entre o que é legislado e o que é permitido no cotidiano empresarial. Considerando esse cenário, este artigo objetiva analisar o arcabouço legal que ampara a suspensão do IPI, do PIS e da COFINS, apontando eventuais divergências de entendimento entre Fisco e os contribuintes na aplicação do benefício.

**Palavras-Chave:** Suspensão de IPI, PIS e COFINS. Pessoa jurídica preponderantemente exportadora. Insumos.

### Abstract

*The insertion of the Brazilian economy in the competitive environment of international trade requires large participation of exportation companies. The suspension of IPI, PIS and COFINS for Exportation Companies regarding the acquisition of raw materials, intermediate products and packaging materials, indicates the governmental will to promote Brazilian exportation. However, it is possible to find a mismatch between the political will to promote exportation through the exoneration of its productive chain and the operational demands which comes from the tax authorities, showing some asymmetry between what is legislated and what is allowed in the daily business. Given this scenario, this article examines the legal framework that supports the suspension of the IPI, PIS and COFINS, point out any differences of comprehension between the tax authorities and the tax payers regarding the application of the benefit.*

**Key Words:** IPI, PIS and COFINS suspension. Exportation Company. Raw materials.

<sup>a</sup> Especialista em Direito da Empresa - Fundação Getúlio Vargas (FGV). Sócio do escritório Pieruccetti, Lima, Figueiredo e Werkema Advogados Associados. E-mail: mwerkema@plfwadogados.com.br.

<sup>b</sup> Pós-Graduação em Gestão, Legislação e Regulação Ambiental - Fundação Getúlio Vargas (FGV-RJ). Membro da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT), do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi) de Minas Gerais, Coordenador do Grupo Técnico Tributário da Associação Brasileira de Grandes Consumidores Industriais de Energia e Consumidores Livres (ABRACE) e membro do Conselho de Política Tributária da Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG). E-mail: leogandara@gmail.com.br.

\* Endereço para correspondência: Rua Senador Pompeu, 125/102 - Serra, Belo Horizonte - MG

### 1 Introdução

Ao longo dos últimos anos as exportações brasileiras vêm apresentando significativo crescimento, alcançando o expressivo montante de 198 bilhões de dólares no ano de 2008<sup>1</sup>. Entretanto, é consenso entre os especialistas que o Brasil ainda é ator menor no comércio internacional. De fato o país é apenas o 22º maior exportador do mundo, atrás de países com economias menos pujantes e dinâmicas. Segundo a Organização Mundial de Comércio - OMC a economia do Brasil responde por pouco

mais de 1% do comércio internacional, o que é muito pouco considerando o seu tamanho<sup>2</sup>.

Noutro giro, os economistas são unânimes ao identificar o incremento das exportações e a conseqüente geração de divisas como um dos fatores que permitiu ao Brasil enfrentar as recentes turbulências financeiras internacionais sem maiores sobressaltos. É necessário, contudo, incrementar as exportações, que representam pouco mais de 12% do Produto Interno Bruto - PIB brasileiro (BRASIL, 2008), de forma a solidificar a posição comercial e financeira do país no cenário internacional.

O incremento das exportações brasileiras passa pela mudança de visão do empresariado nacional, com a incorporação do mercado externo como algo estratégico, ainda que menos rentável em curto prazo; pelo fim de barreiras tarifárias e não tarifárias aos produtos brasileiros; e superação de várias mazelas estruturais de nossa economia, tais como: as deficiências logísticas e de controle ambiental e sanitário.

Outro importante ponto a ser considerado pelos exportadores é a estruturação tributária de suas operações, pois, se os produtos exportados não estão no campo de

<sup>1</sup> As exportações encerraram 2008 com valor de US\$ 197,9 bilhões. As importações atingiram, US\$ 173,2 bilhões. Em relação a 2007, as exportações cresceram 23,2% e as importações, 43,6%. Estes números indicam o nível de abertura da economia e a maior inserção do Brasil no comércio mundial.  
<sup>2</sup> O percentual exato é de 1,2%, cf. tabela 1.8 (WTO, 2008).

incidência, dos chamados tributos indiretos, quando de sua saída para o mercado internacional, em virtude da imunidade constante no texto constitucional<sup>3</sup>, os insumos (mercadorias, serviços e equipamentos) necessários para a sua produção carregam o custo de tributos.

Ocorre que, dada a não-cumulatividade imperfeita do sistema tributário nacional, nem sempre é possível apropriar créditos tributários na aquisição destes insumos. Mesmo nos casos em que é possível esta apropriação, há que se considerar o custo financeiro entre a apropriação e o aproveitamento dos créditos bem como os de sua escrituração e manutenção.

Neste contexto, o presente artigo aborda as possibilidades introduzidas na legislação com o objetivo de fomentar as exportações, através da suspensão da incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS; e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI nas aquisições de matérias-primas - MP, produtos intermediários - PI e materiais de embalagem - ME para as pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

Inicialmente será contemplada a estrutura do benefício da suspensão a que se refere o estudo, partindo, então, para a análise do arcabouço legal que ampara a suspensão do IPI, do PIS e da COFINS, apontando eventuais divergências de entendimento entre Fisco e os contribuintes na aplicação do benefício. Ao final, serão apresentadas breves conclusões.

## 2 O Benefício da Suspensão: Breves Apontamentos

As espécies exonerativas do crédito tributário podem ser distinguidas, conforme sua estrutura e características de funcionamento, em várias formas, tais como a isenção, a redução de base de cálculo, a anistia, o diferimento, a não incidência e a suspensão.

O Código Tributário Nacional -CTN prevê no seu art. 151 que o crédito tributário terá sua exigibilidade suspensa por vários motivos, dentre eles a moratória (inciso I), e nessa esteira o art. 152 do CTN determina as condições de sua concessão e funcionamento. A suspensão não deve ser considerada como uma espécie de benefício tributário, mas se reporta ao estudo do crédito tributário e sua constituição.

Falcão (1964) ressalta que a relação tributária somente pode ser considerada como efetiva após a ocorrência do fato gerador; este não ocorrendo, revela-se a não incidência<sup>4</sup>. Sob outro prisma, Coêlho (2003) entende que o tema da suspensão se relaciona com a teoria da incidência da norma tributária. Em sua estrutura, a norma tributária mantém seu comando

normativo, sua potestade tributária, mas a incidência do tributo não é transformada num fato econômico, real. Repetindo, nos casos em que ocorre a suspensão, o fato gerador do tributo pode ser percebido com clareza, entretanto o fato seguinte, o recolhimento, não se conecta a essa ocorrência.

Ao contrário de Falcão (1964), o jurista verifica incoerência nessa construção<sup>5</sup>, considerando-o assim pelo fato gerador se iniciar no mundo real, mas depender de circunstância futura e incerta para concretização efetiva, daí o verbete suspensão, pois somente pode ser suspenso o que de alguma forma tenha existência. Coêlho (2003) conclui que não há suspensão da incidência, mas sim do fato gerador, que só pode se iniciar no mundo fenomênico quando a condição suspensiva deixar de se sustentar.

Souza (1997) assevera que a distinção entre não incidência e isenção<sup>6</sup> estava no fato de, na primeira, não ser devido o tributo pela inexistência da obrigação tributária, tal como se dá no caso da suspensão em estudo.

Entretanto, a suspensão objeto deste estudo e concedida às pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras não pode ser confundida com o instituto da suspensão trazido pelo art. 151 do CTN.

A rigor, a suspensão de que trata este artigo pode ser delimitada como espécie do gênero não incidência, já que cumprida determinada condição suspensiva em dado lapso temporal, a suspensão de IPI, PIS e COFINS das aquisições de MP, PI e ME pelas pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras se transforma em isenção. Significa dizer que essa suspensão do IPI, do PIS e da COFINS para pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras é *sui generis*, pois guarda relação com o uso da norma tributária como mecanismo de indução de comportamentos, no caso o de privilegiar o incremento de competitividade dos contribuintes exportadores.

## 3 Arcabouço Normativo, Discussões e Controvérsias

Não obstante a evidência de existirem procedimentos diferentes para o mesmo benefício da suspensão, que podem ser justificados pela distância entre as normas definidoras, fica patente a inclinação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, no sentido de unificar os procedimentos e racionalizá-los.

A suspensão do IPI, PIS e COFINS nas aquisições de MP, PI e ME percorreu caminhos distintos ao longo dos anos, conforme o tributo e a necessidade institucional do Estado brasileiro de fomentar as exportações. No caso da suspensão

3 Artigos: 149, §2º, I; art. 153, §3º, III; art. 155, §2º, X, 'a'.

4 "Se não ocorrer o fato gerador, obviamente, não se instaura a relação tributária, portanto, não há incidência. Juridicamente, dá-se a essa situação o nome de não incidência" (FALCÃO, 1964, p. 129).

5 "O erro da tese está em supor o início do fato gerador e logo depois a sua suspensão [...]". (COÊLHO, 2003, p. 244-245).

6 "[...] É importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção: tratando-se de não-incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido" (FALCÃO, 1964, p.134).

do IPI, o marco inicial é a Lei 10.637/02, com o regulamento através da Instrução Normativa (IN) 296/03. Posteriormente, ocorre a alteração da Lei 10.637/02 pela Lei 11.529/07, e finalmente temos a edição da IN 948/09, que pode ser atualmente considerado o instrumento delimitador do modus operandi da suspensão. Já a suspensão do PIS e da COFINS surge a partir da Lei 10.865/04, regulamentada pela IN 595/05.

Algumas questões vêm suscitando análise mais apurada dos contribuintes. A SRFB, quando confrontada com um pedido de suspensão de IPI nas aquisições de MP, PI e ME, apresenta dois óbices à concessão do benefício. A saber: (1) desconsidera a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, privilegiando o(s) estabelecimento(s) que faz(em) a exportação; e (2) desconsidera o contribuinte que exporte produtos classificados como NT (não tributados). No caso da suspensão do PIS e da COFINS, a discussão reside na viabilidade e legalidade do método contábil para controle de custo dos estoques.

### 3.1 IPI

A suspensão do IPI na aquisição de MP, PI e ME foi instituída no art. 29 da Lei 10.637/02, posteriormente alterado pela Lei 11.529/07, que assim dispõe:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

- a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;
- b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no CAPÍTULO 88 da Tipi;
- c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 3 de março de 2009)

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

§ 3º Para fins do disposto no inciso II do § 1º deste artigo,

considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007)

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI.

§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

Percebe-se, pois, que o dispositivo legal cria 3 hipóteses de suspensão do IPI nas aquisições de MP, PI e ME, quais sejam:

1. Nas saídas para estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00 (caput);
2. Nas saídas para estabelecimentos industriais que se dediquem à fabricação de produtos previstos nas alíneas do inciso I, do §1º do art. 29; e
3. Nas saídas para as pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras (inciso II do §1º do art. 29).

Fica claro que a lei criou diferença entre as duas primeiras hipóteses de suspensão, vinculadas à elaboração e fabricação de determinados produtos, e a última, que se destina à elaboração de produtos a serem exportados. Enquanto às duas primeiras serão aplicáveis para estabelecimentos, a última será, de acordo com o texto legal, aplicável à pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Noutras palavras, a lei é expressa ao dizer que, nas duas primeiras hipóteses de suspensão, serão aplicáveis apenas aos estabelecimentos da empresa que fabricar, preponderantemente, determinadas espécies de produtos. Ao passo que a suspensão nas aquisições relacionadas com a fabricação de produtos exportados será concedida à pessoa jurídica preponderantemente exportadora, e não para os seus estabelecimentos específicos.

Isto significa dizer que: a) a classificação de uma empresa como preponderantemente exportadora deverá levar em consideração todos os seus estabelecimentos; e b) que a suspensão, caso deferida à empresa, será aplicável a todos os estabelecimentos da empresa, pouco importando se os estabelecimentos caracterizam-se individualmente como preponderantemente exportadores.

Por seu turno, a IN 296/03, que regulamenta as hipóteses de suspensão do IPI, cuida em seus artigos 12 a 16 da suspensão do imposto nas saídas de MP, PI e ME destinadas à pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e, em nenhum momento, esses dispositivos determinam que a característica de exportadora seja apurada individualmente por estabelecimentos da empresa.

Frise-se, ainda, que a na Solução de Consulta n.º 191, a DISIT 10 deixa claro que a suspensão será aplicável a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica que seja considerada como preponderantemente exportadora:

PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO. AQUISIÇÃO POR QUAISQUER ESTABELECIMENTOS, MATRIZ OU FILIAIS. ADMISSIBILIDADE. Podem ser realizadas com suspensão do IPI as saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para quaisquer estabelecimentos da pessoa jurídica, matriz ou filiais, desde que ela tenha obtido o ato declaratório executivo (ADE) de registro como pessoa jurídica preponderantemente exportadora, e tenha declarado ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, informando o número do ADE que lhe concedeu o direito, nos termos dos arts. 14 e 16 da Instrução Normativa SRF n.º 296, de 2003.

Fato é que, ainda que em nenhuma linha dos dispositivos legais se exija a comprovação da exportação por estabelecimento, alguns contribuintes que potencialmente poderiam pleitear tal suspensão foram instados a demonstrar a característica de preponderantemente exportador conforme cada um de seus estabelecimentos. No sentido de considerar a pessoa jurídica como um todo, tem-se a edição em meados de

junho de 2009 da IN 948/09<sup>7</sup>, que dispõe sobre a suspensão de IPI. O art. 14 traz a seguinte redação:

Art. 14. Considera-se preponderantemente exportadora a pessoa jurídica cuja receita bruta decorrente de exportação, para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição dos bens de que trata o caput, houver sido igual ou superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período.

§ 1º O percentual de exportação deve ser apurado:

I - considerando-se a receita bruta de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica; e

II - depois de excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

Ora, a adequação do texto reflete a indiscutível característica aqui tratada, a de que a caracterização da pessoa jurídica preponderantemente exportadora deve considerar todos os seus estabelecimentos.

Considerando o conteúdo da discussão, devem-se buscar definições que subsidiem o texto normativo no sentido de dar maior robustez às considerações e encaminhar certas conclusões deste trabalho. Por consequência, é vital a definição do que é a “pessoa jurídica preponderantemente exportadora”. De fato, a expressão contém, no mínimo, 3 estruturas na sua formação: a) a definição do sujeito do direito, pessoa jurídica; b) quantificação, ainda que abstrata, tratando-se da preponderância; e c) qualidade comercial que deve ser cumprida, qual seja, a de destinar os produtos de sua fabricação para o mercado estrangeiro, ser exportador.

Em primeiro lugar deve-se verificar se há distinção entre “pessoa jurídica” e “estabelecimento”. Na legislação federal pode-se buscar albergue no CTN, em seus artigos 110<sup>8</sup>, 121<sup>9</sup> e 127, II<sup>10</sup>, donde se depreende o que é pessoa jurídica. A legislação estadual pode ser a baliza necessária para a distinção, considerando que os diversos Regulamentos de ICMS espalhados pelo país trazem definição claríssima de estabelecimento, qual seja, o local onde a pessoa física ou jurídica exerce sua atividade de forma temporária ou permanente<sup>11</sup>.

7 De 15 jun. 2009, publicada no DOU de 16 jun. 2009.

8 Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

9 Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

10 Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: [...]; II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; [...]

11 A redação do art. 58 do RICMS do Estado de Minas Gerais define, para fins estaduais, o conceito de estabelecimento, da seguinte forma: Art. 58 - Considera-se estabelecimento o local, privado ou público, com ou sem edificação, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades, em caráter temporário ou permanente, e: I - o local, ainda que pertencente a terceiro, onde a mercadoria objeto da atividade do contribuinte é armazenada ou depositada; II - o local, ainda que pertencente a terceiro, que receba, em operação interestadual, mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente; III - o depósito fechado, assim considerado o lugar onde o contribuinte promova, com exclusividade, o armazenamento de suas mercadorias; IV - o local onde se realize o fornecimento de alimentação, bebida ou outra mercadoria, por contribuinte que explore tal atividade; V - o local onde houver sido ajustado o serviço de transporte que deva ser prestado em outro local, inclusive o próprio veículo transportador. § 1º - Na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou encontrada a mercadoria, ou o local onde tenha sido prestado o serviço ou constatada a sua prestação. § 2º - O domicílio indicado pelo sujeito passivo poderá ser recusado quando impossibilitar ou dificultar a arrecadação ou a fiscalização do imposto.

Obviamente, o dispositivo estadual elenca condições adicionais para que a consideração do “estabelecimento”, mas a clareza do texto se encontra na firme vinculação do ambiente físico como determinante para a sua caracterização. Como se vê, a legislação estadual apenas define que estabelecimento é o local onde a pessoa jurídica exerce as suas atividades. Em sentido mais abrangente, o art. 4º da Lei Complementar (LC) 116/03, no sentido de esclarecer o conceito de estabelecimento prestador para fins de recolhimento de ISSQN, também remete a uma definição vinculada à materialidade física, pois considera estabelecimento prestador qualquer local em que o contribuinte do imposto prestar o serviço, independente do nome dado ao mesmo<sup>12</sup>.

Em segundo lugar, a preponderância é definida nos mais diversos textos legais que tratam do assunto. Por exemplo, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (RECAP) trazia inicialmente o limite inferior de receita de exportação de 80% da receita de exportação, nos termos da Medida Provisória nº 255/2005, convertida na Lei 11.196/2005. Posteriormente esse limite foi reduzido para 70%, nos termos da Lei 11.774/2008. Da mesma forma, essa determinação objetiva foi amplificada para a suspensão do IPI, do PIS e da COFINS, excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

Finalmente, a qualificação de exportador remete a capacidade de pessoa jurídica realizar operações comerciais de venda no mercado estrangeiro. Conforme se encontra no sítio eletrônico do Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - MDIC, a exportação é basicamente a “saída da mercadoria do território aduaneiro, decorrente de um contrato de compra e venda internacional, que pode ou não resultar na entrada de divisas<sup>13</sup>”. O Regulamento Aduaneiro<sup>14</sup>, tratando do Imposto de Exportação, define no seu art. 217 que o contribuinte de tal exação é o “exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída de mercadoria do território aduaneiro”. No texto que consta do art. 5º do Decreto-lei 1.578, de 1977, o exportador é considerado como qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional. Vê-se que a mudança na definição se encontra no fato de que a caracterização do exportador é em função da saída de sua mercadoria de território aduaneiro e não do território nacional.

Após essas digressões conceituais, pode-se afirmar que a “pessoa jurídica preponderantemente exportadora” é o contribuinte vendedor de bens, mercadorias e serviços para o exterior, gerando nestas vendas receita igual ou maior que 70% da receita bruta total, tomando como base o ano-calendário

imediatamente anterior. Partindo desta premissa básica, pode pleitear o benefício da suspensão a pessoa jurídica que seja majoritariamente exportadora, independente do número de estabelecimentos que possui e da capacidade exportadora de cada estabelecimento em separado.

Pretendeu o legislador racionalizar o impacto tributário da empresa que direciona suas atividades para a exportação, pois albergada pela imunidade tributária. Ora, se impostos não devem ser exportados, nada mais ponderado que reduzir o impacto destes na cadeia produtiva, daí a inteligência da suspensão do IPI, do PIS e da COFINS para a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Quanto ao segundo ponto, o obstáculo à concessão da suspensão do IPI para as pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras que produzam produtos classificados como NT (não tributados), tem-se que alguns ilustres auditores fiscais informam em seus pareceres que o produto NT está fora do campo de incidência do IPI e, portanto, os estabelecimentos do contribuinte requerente não possuem direito de efetuar compras com suspensão do IPI amparadas no §1º, II, do art. 29 da Lei 10.637/02, pois não são estabelecimentos industriais nos termos do RIPI/2002<sup>15</sup>. A corroborar suas conclusões, os auditores fiscais evocam os Pareceres Cosit nº 23/2004 e nº 17/2007, reproduzindo suas ementas e trechos de suas conclusões.

Contudo, decisão que indefere o registro de qualquer contribuinte caracterizado como pessoa jurídica preponderantemente exportadora, apta a usufruir o benefício da suspensão do IPI nas compras de MP, PI e ME a serem utilizados na fabricação de produtos exportados não merece prosperar, uma vez que está baseada em interpretação equivocada da legislação aplicável.

Da leitura do caput do art. 29 da Lei 10.637/02 percebe-se que as MP, PI e ME destinadas a estabelecimentos fabricantes dos produtos classificados em determinados capítulos da TIPI terão a incidência do IPI suspensa ainda que os produtos que fabriquem tenham a notação NT. Isto é, o fato de o estabelecimento produzir produtos não tributados e não ser contribuinte do IPI, de acordo com a definição contida no art. 8º do Decreto 4.544/02, não o impede de usufruir do benefício a teor do caput do art. 29 da Lei 10.637/02.

E como deixa clara a redação do § 1º do artigo acima transcrito, o benefício criado no *caput*, que abarca os fabricantes de produtos não tributados, aplica-se, também, a estabelecimentos industriais que fabriquem preponderantemente alguns produtos e a pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

12 Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

13 Encontrado em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=245>.

14 Decreto 4.543, de 26 dez. 2002, alterado pelo Decreto 4.765, de 24 jun. 2003.

15 Decreto 4.544, de 26 dez. 2002, publicado no DOU de 27 dez.2002.

Neste passo, a Lei Complementar 95/98, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, deixa claro, em seu art. 11, III, alíneas 'c' e 'd'<sup>16</sup>, que os parágrafos e incisos deverão conter, respectivamente, comandos complementares e discriminações e enumerações de idéias contidas no caput de um artigo. Assim sendo, o conteúdo das normas inseridas em incisos, parágrafos e alíneas deve ser interpretado à luz da ideia central emanada do *caput* de um artigo de lei.

Significa, portanto, que o benefício introduzido pelo caput é aplicável às pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras que fabriquem produtos NT.

Interpretar a legislação em sentido contrário é criar requisito não previsto em lei e afrontar o princípio da legalidade em matéria tributária, estampado no art. 150, I da Constituição Federal (CF/88) e o art. 97 do CTN.

Acresça-se que, como muito bem observou o MM. Juiz Federal da 4ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal ao sentenciar o Mandado de Segurança nº 2007.34.00.000429-9 (que trata de questão semelhante à ora discutida), o entendimento defendido pela autoridade fiscal acaba por malferir o artigo 111, II, do CTN, uma vez que:

Se a interpretação literal da legislação tributária, nesses casos, tem por finalidade impedir a ampliação, por exemplo, da isenção outorgada, por outro lado impede a diminuição da extensão resultante da literalidade da norma, que poderia ocorrer quando se interpreta o texto subtendendo expressões ou termos ali não escritos (BRASIL, 2007).

Neste contexto, não se pode admitir que a interpretação da lei crie exigência absolutamente estranha ao art. 29 da Lei 10.637/02, adulterando, assim, o espírito da lei que visa aumentar a competitividade dos produtos nacionais desonerando-os de custos tributários. A SRFB deve reconhecer a necessidade de rever sua interpretação nestes casos, sob pena de se acobertar interpretação contrária à expressa disposição legal e que cria requisito não previsto em lei em clara afronta a dispositivos da CF/88 (art. 5º, II e 150, I) e do CTN (97 e 111, II).

Registre-se, ainda, que a IN 296/03 também não permite a interpretação restritiva adotada pela SRFB. De fato, a Lei 10.637/02 e a IN 296/03, ao cuidarem da suspensão nas saídas destinadas à fabricação de produtos exportados utilizam o termo pessoa jurídica preponderantemente exportadora, não se valendo dos vocábulos estabelecimento ou industrial (ou contribuinte, ou coisa parecida).

Noutro giro, a legislação, quando pretendeu restringir a aplicação do benefício à estabelecimentos industriais, o fez de maneira expressa. Vale lembrar que a lei não contém

palavras inúteis e de significado ambíguo, de modo que se pretendesse restringir o benefício tal como pretende o Fisco, o legislador deveria ter se utilizado de uma expressão do tipo “estabelecimento industrial preponderantemente exportador”.

Resta claro, pois, que não há como prevalecer o entendimento segundo o qual a suspensão não poderia ser aplicável aos casos em que os produtos exportados sejam não tributados, sob pena de se apeguena o espírito da lei.

### 3.2 PIS e COFINS

A suspensão das contribuições para o PIS e a COFINS foi instituída pelo art. 40 da Lei 10.865/04. A redação atual do caput e seu §1º é a seguinte:

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido igual ou superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007).

Ainda de acordo com o art. 40 da Lei 10.865/04, a pessoa jurídica que pretender efetuar as aquisições com a suspensão das contribuições deverá atender aos termos e às condições estabelecidos pela SRFB e declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos pela legislação, conforme disposto no §4º do aludido artigo<sup>17</sup>.

Visando regulamentar o regime de suspensão das contribuições, a SRFB editou a IN 595/05. De acordo com o art. 4º e seguintes da IN, a habilitação da pessoa jurídica no regime de suspensão se dará mediante apresentação de requerimento dirigido à SRFB que, após examinar o caso, conferirá ou não a habilitação. A habilitação se dará através da publicação de um Ato Declaratório Executivo – ADE, no Diário Oficial da União. Assim, a empresa preponderantemente exportadora que deseje usufruir da suspensão deverá se habilitar perante à SRFB e, após obtido o ADE, solicitar ao seu fornecedor que retire o custo das contribuições do seu preço. A nota fiscal deverá conter em seu corpo informação de que a venda foi efetuada com suspensão do PIS e da COFINS, indicando, ainda, o dispositivo legal aplicável e o número do ADE que habilitou a empresa.

16 Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: [...] III - para a obtenção de ordem lógica:[...] c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida; d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

17 Art. 40. [...]. § 4º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão: I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal; e II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

Não é difícil perceber que o regime da suspensão traz expressivo ganho para as empresas exportadoras em relação ao seu fluxo de caixa. Embora a redução dos preços tenha como contrapartida a redução dos créditos de PIS e que podem ser compensados com outros tributos federais, há que se registrar um lapso temporal entre a apropriação dos créditos e a sua compensação. Acresce que muitas vezes a apropriação de créditos está sujeita a razoáveis doses de subjetivismo e pode ser questionada pelas autoridades fazendárias.

A lei e a IN foram expressas ao prever que a pessoa jurídica vendedora das MP, PI e ME com suspensão das contribuições e que esteja sujeita ao regime da não-cumulatividade poderão manter e utilizar os créditos relativos aos produtos vendidos. Tal previsão revela-se bastante pertinente, afastando interpretações fiscais em sentido contrário que acabariam por anular o benefício, além de conferir maior segurança jurídica às pessoas jurídicas envolvidas na cadeia exportadora.

De acordo com o §5º do art. 40 da Lei 10.865/04, a pessoa jurídica que, após adquirir insumos com o benefício da suspensão, der-lhes destinação diversa de exportação, estará obrigada a recolher as contribuições não pagas pelo fornecedor, acrescidas de juros e multa de mora, ou de ofício, conforme o caso, contados a partir da data da aquisição. Por seu turno, o art. 9º da IN 595/05 estabelece que:

Art. 9º A aplicação do regime, em relação às MP, aos PI e aos ME adquiridos com suspensão, se extingue com qualquer das seguintes ocorrências:

I - exportação, para o exterior, ou venda à pessoa jurídica comercial exportadora:

a) de produto ao qual a MP, o PI e o ME, adquiridos no regime, tenham sido incorporados;

b) da MP, do PI e do ME no estado em que foram adquiridos;

II - venda no mercado interno da MP, do PI e do ME ou de produto ao qual tenham sido incorporados; e

III - furto, roubo, inutilização, deterioração, destruição em sinistro ou incorporação a produto que tenha tido um desses fins.

§1 Nas hipóteses de extinção referidas nos incisos II e III, deve ser efetuado o pagamento, pela pessoa jurídica de que trata o art. 3º, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não pagas em decorrência da suspensão, acrescidas de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, na forma da lei, calculados a partir da data da aquisição da MP, do PI e do ME no regime.

§2 O pagamento das contribuições, efetuado em decorrência do disposto no inciso II, gera direito ao desconto de créditos apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do

art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

A determinação do recolhimento das contribuições nos casos dos incisos II acima transcrito – venda da MP, PI ou ME ou do produto final no mercado interno - deve ser interpretada em conjunto com o disposto no art. 11, parágrafo único, I, da IN 595/05, que assim dispõe:

Art.11. A pessoa jurídica habilitada ao regime de suspensão deve manter plano de contas e respectivo modelo de lançamentos contábeis ajustados ao registro e controle:

I - dos estoques existentes na data da habilitação ao regime;

II - das aquisições e dos estoques de MP, PI e ME, incluídos aqueles não submetidos ao regime; e

III - das vendas efetuadas no mercado interno e das exportações para o exterior.

Parágrafo único. O controle do estoque deve ser efetuado:

I - com base no critério contábil “primeiro que entra primeiro que sai” (PEPS);

II – discriminando quais as MP, os PI e os ME foram adquiridos com o benefício do regime e quais não o foram.

Não é objetivo do presente estudo avançar na doutrina contábil e estudar com maiores detalhes as profundas diferenças destes métodos de controle de estoques e seus impactos na apuração dos custos das empresas. Cumpre investigar, porém, a razão da exigência do PEPS pela SRFB e se esta exigência seria legal.

De antemão, cabe diferenciar dois dos métodos de valorização dos estoques. O PEPS<sup>18</sup> “consiste em utilizar o custo unitário das compras efetuadas primeiro para valorizar as quantidades vendidas e, dessa forma, obter o valor do custo das vendas.” (GOUVEIA, 1993, p. 123).

O outro método é conhecido como custo médio, onde a “valorização é efetuada pelo custo unitário encontrado através da divisão do valor do estoque pela quantidade estocada.” (GOUVEIA, 1993, p. 131).

Ao que parece, a SRFB exige a adoção do PEPS e da discriminação das aquisições feitas com e sem a suspensão com o intuito de calcular o que seria devido no caso de vendas das MP, PI e ME ou de produtos aos quais tenham sido incorporados no mercado interno. É ver o art. 9º da IN 595/05 transcrito acima. Destarte, o controle PEPS e a separação dos estoques permitiriam à SRFB e à pessoa jurídica beneficiada o cálculo e pagamento das contribuições suspensas sobre as MP, PI e ME que não forem objeto de exportação, tal como exigido no art. 9º, inciso II. Ainda que este recolhimento enseje o

18 Tradução literal da expressão em inglês “First in, first out” (FIFO), que é o “método de contabilidade de estoque através do qual se presume que o estoque será vendido em ordem cronológica em que foi comprado.” (DOWNES; GOODMAN, 1993, p. 177).

19 Em debate no âmbito do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Schoueri acredita que não cabe à SRFB restringir o direito de o contribuinte escolher entre a opção de método de controle contábil disponibilizada pela legislação, concluindo pela ilegalidade da restrição imposta pela IN 595/05: a resposta deve ser muito clara. A legislação confere ao contribuinte a opção de escolher o PEPS ou o custo médio. Não cabe à autoridade administrativa restringir aquilo que o legislador explicitamente autoriza, e o legislador explicitamente autoriza os dois métodos. Embora o legislador possa impor termos e condições para que as empresas venham a fruir do benefício, os termos e condições não podem ter mais atritos do que aqueles que a própria lei deu. Quando a lei explicitamente confere uma faculdade, essa faculdade expressa entre custo médio ou o PEPS. Havendo a faculdade expressa pela lei, não pode a instrução normativa impor requisito contra uma faculdade expressa. Disponível em <[http://www.ibdt.com.br/2006/integra\\_20042006.htm](http://www.ibdt.com.br/2006/integra_20042006.htm)>.

crédito das contribuições (vide §2º do art. 9º da IN 595/05), haverá o pagamento de juros e multa.

No que tange à possibilidade de questionamento da exigência contida na IN 595/05, há que se ressaltar que, muito embora a Lei 10.865/04 não seja expressa neste sentido, não parece haver abuso por parte da regulamentação da SRFB<sup>19</sup>. A lei deve ser genérica e abstrata, cabendo ao fisco criar mecanismos que possibilitem a aplicação de seus princípios. Neste passo, há que se registrar que o §5º do art. 40 da Lei 10.865/04 estabelece que “pessoa jurídica que, após adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com o benefício da suspensão de que trata este artigo, der-lhes destinação diversa de exportação, fica obrigada a recolher as contribuições não pagas pelo fornecedor, acrescidas de juros e multa de mora, ou de ofício, conforme o caso, contados a partir da data da aquisição”.

No entanto, as dificuldades de controle e execução desta exigência são enormes. De fato, não é comum que as médias e grandes empresas exportadoras adotem o controle de estoque com base no critério contábil PEPS. A regra geral é a adoção do critério do custo médio para valoração dos estoques (SOUZA et al. 1997, p. 236), o que é permitido pela legislação federal (vide art. 295 do Regulamento do Imposto sobre a Renda). Noutras palavras, as empresas não têm como rastrear quais os insumos que seriam comprados com ou sem a suspensão do imposto e qual o valor de cada compra individualizada.

Diante do exposto, antes de ingressar com o pedido de habilitação no regime de suspensão é recomendável a elaboração de consulta ao fisco procurando esclarecer se é possível ingressar no regime sem o controle de estoque PEPS e sem a necessidade de recolhimento das contribuições incidentes sobre as MP, PI e ME que não forem objeto de exportação.

#### 4 Conclusão

Os breves apontamentos aqui colocados e analisados à luz da legislação e da prática tributária apontam, para a seguinte síntese conclusiva:

O benefício da suspensão de IPI, do PIS e da COFINS nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se destina a pessoa jurídica

preponderantemente exportadora, e não a estabelecimento industrial preponderantemente exportador;

A classificação de uma pessoa jurídica como preponderantemente exportadora compreende todos os seus estabelecimentos;

A suspensão é aplicável a todos estabelecimentos da empresa, pouco importando se há algum que eventualmente poderia ser considerado individualmente como preponderantemente exportador ou se é contribuinte do IPI;

O benefício da suspensão não se relaciona com os produtos a serem exportados, pouco importando se são classificados na TIPI como NT (não tributados);

Ao Fisco não cabe ultrapassar os limites da Lei e dos regulamentos, instrumentos legais que subsidiam a obtenção do benefício da suspensão de IPI, do PIS e da COFINS nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para as pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

#### Referências

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. 4ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal MS 2007.34.00.000429-9. Rel. Juiz Federal Náiber Pontes de Almeida. Brasil: TRF 1ª Região, 2007.

BRASIL. *Balança Comercial Brasileira*: dados consolidados. 2008. Disponível em: <[http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl\\_1235161747.pdf](http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1235161747.pdf)>. Acesso em: 27 jul. 2009.

COÊLHO, S.C.N. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003.

DOWNES, J.; GOODMAN, J.E. *Dicionário de termos financeiros e de investimento*. São Paulo: Nobel, 1993.

FALCÃO, A.A. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

GOUVEIA, N. *Contabilidade básica*. 2. ed. São Paulo: Harbra, 1993.

SOUZA, C. et al. *Contabilidade: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

WORLD TRADE ORGANIZATION. *International trade statistics* Geneva: WTO Publications, 2008. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/res\\_e/statis\\_e/its2008\\_e/its08\\_toc\\_e.htm](http://www.wto.org/english/res_e/statis_e/its2008_e/its08_toc_e.htm)>. Acesso em 17 abr. 2009.