

COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

PROJETO DE LEI Nº 6.530, DE 2009

“Altera as Leis nºs 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.779, de 19 de janeiro de 1999, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, e 11.457, de 16 de março de 2007, para estender o direito a crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e da Contribuição para o PIS/Pasep à aquisição dos bens que especifica, para prever a incidência da taxa Selic sobre valores objeto de ressarcimento e para permitir que a pessoa jurídica exportadora compense créditos dessas contribuições com a Contribuição para a Seguridade Social a seu cargo”.

AUTOR: Senado Federal

RELATOR: Deputado Luiz Carlos Hauly

VOTO EM SEPARADO (do Sr. JOÃO DADO)

1. RELATÓRIO

Vem ao exame desta Comissão o Projeto de Lei nº 6.530, de 2009, de autoria do Senador Francisco Dornelles, que “Altera as Leis nºs 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.779, de 19 de janeiro de 1999, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, e 11.457, de 16 de março de 2007, para estender o direito a crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e da Contribuição para o PIS/Pasep à aquisição dos bens que especifica, para prever a incidência da taxa Selic sobre valores objeto de ressarcimento e para permitir que a pessoa jurídica exportadora compense créditos dessas contribuições com a Contribuição para a Seguridade Social a seu cargo”.

O relator da proposição na Comissão de Finanças e Tributação, Deputado Luiz Carlos Hauly, ofertou parecer em que concluiu pela adequação orçamentária e financeira do PL nº 6.530, de 2009 e, no mérito, pela aprovação.

2. VOTO

Entretanto, conforme Nota Técnica da Receita Federal – *Nota Cosit nº 300, de 18 de novembro de 2008* - que analisa o PL nº 6.530, de 2009, há de se observar determinados aspectos presentes nos artigos 1º, 2º, 3º e 4º.

Com relação aos artigos 1º e 2º, que dispõem sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Código Tributário Nacional (CNT) prescreve:

*“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte **da diferença a maior**, em determinado período, entre o **imposto referente aos produtos saídos** do estabelecimento e o **pago relativamente aos produtos nele entrados.**”*

.....

Conforme se vê no CTN, a regra geral é que haja direito de crédito apenas de insumos onerados pelo IPI utilizados na industrialização de produtos onerados pelo imposto. Bem se vê que é essa a conformação geral da não-cumulatividade do IPI.

O artigo 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, trouxe inovação na legislação do IPI, nos seguintes termos:

“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.”

Poder-se-ia argumentar que tal dispositivo legal afrontaria a regra constitucional da não-cumulatividade e também a regulamentação da matéria no CTN. Ocorre que os produtos sujeitos à alíquota zero do IPI, assim como os produtos sujeitos à isenção, estão englobados pelo conceito de industrialização. Por esse motivo, foi possível à lei, expressamente, tratar da matéria. Vale dizer, foi possível à lei estabelecer que no caso de saída de produtos sujeitos à isenção ou à alíquota zero do estabelecimento industrial poder-se-iam aproveitar os créditos dos insumos utilizados em sua fabricação.

É evidente que a regra de que se trata – art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999 – não se pode qualificar como regra de aplicação da não-cumulatividade, pois, como mencionado anteriormente, a não-cumulatividade pressupõe, quanto ao IPI, a oneração do produto final para que seja possível o desconto de eventuais créditos. Assim, a regra do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, tem a natureza de um incentivo fiscal, de forma a desonerar os produtos sujeitos à alíquota zero ou produtos isentos. Mas registre-se um fato importante: tais produtos, sujeitos à alíquota zero ou isentos, a qualquer momento podem vir a ser onerados pelo imposto, bastando, para tanto, a revogação da norma isentiva ou a edição de decreto majorando a alíquota do imposto.

O mesmo não poderia ocorrer no caso dos produtos não-industrializados. Para esses produtos não há a possibilidade de que a lei preveja a manutenção dos créditos, pois exorbitaria da autorização constitucional consubstanciada na regra da não-cumulatividade. Ou seja, faltaria o pressuposto básico de que o produto final estivesse inserido no campo de incidência do imposto para que se pudesse reduzir o custo de sua fabricação. E, diferentemente dos produtos sujeitos à isenção ou à alíquota zero, não é possível a incidência. Tem-se, portanto, que no caso dos produtos afastados do campo de incidência do imposto, nem mesmo a lei poderia prever a manutenção e utilização dos créditos relativos aos insumos utilizados como decorrência da regra da não-cumulatividade, porque não se poderia aplicar tal regra para produtos afastados do campo de incidência do IPI e, além disso, por haver afronta ao CTN.

Finalmente, nem se poderia defender que tais produtos pudessem gerar créditos a título de incentivo fiscal (como ocorreu para os isentos e sujeitos à alíquota zero). E isso porque haveria séria afronta à lógica do IPI, sobretudo porque a União está, nesses casos, impedida de onerar o produto final e, assim, não faz sentido o direito de crédito dos insumos. Repita-se: uma coisa é reconhecer o direito de crédito de insumos utilizados em produtos que podem sofrer a incidência do imposto (isentos e sujeitos à alíquota zero); outra, bastante distinta, é reconhecer o direito de crédito para insumos utilizados em produtos que a União não pode tributar.

Pode-se argumentar que tal conformação legal e constitucional leva à seguinte situação: um produto afastado do campo de incidência do IPI acaba por estar carregado de IPI já que não há o direito de crédito do imposto relativo aos insumos nele utilizados. Tal argumento não pode prosperar porque o IPI é um componente do custo dos produtos adquiridos por não contribuintes. Na verdade, todos os impostos fazem parte do custo do produto e, nem por isso, cogita-se de permitir a desoneração do produto final de todos os impostos que incidem sobre os insumos. É que tal custo será levado em conta quando da

formação da base de cálculo de outros tributos (Imposto de Renda, por exemplo), além de ser componente do preço final do produto a ser exigido do adquirente.

O mesmo se pode dizer de bens do ativo permanente e dos materiais de uso e consumo. Apesar de serem fatores que compõem o custo de produção, já encontram adequado tratamento por serem utilizados na formação da base de cálculo de outros tributos, ou na qualidade de despesas dedutíveis, ou por poderem ser depreciados, no caso específico de bens do ativo permanente.

Os artigos 3º e 4º fazem alterações semelhantes, relativamente a créditos e a possibilidade de compensação, um trata da Contribuição para o PIS/Pasep e o outro da Cofins.

A alteração relativa a créditos consiste na exclusão da expressão “como insumo”, o que implicará no aumento do escopo das hipóteses geradoras de créditos. A não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins difere da não-cumulatividade do IPI e do ICMS. Enquanto para esses impostos a não-cumulatividade consiste em compensar-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, para as contribuições sociais a não-cumulatividade é construída na forma de lei, conforme determinado pelo § 12 do art. 195 da Constituição Federal de 1988. Assim, as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ao instituírem a não-cumulatividade trouxeram uma lista de hipóteses geradoras de créditos, entre as quais está o inciso que se pretende alterar.

O fato de a não-cumulatividade das contribuições não permitir o desconto de todo o montante que foi cobrado nas etapas anteriores decorre do sistema desse tributo, que utiliza o conceito de “insumo” como limitação às hipóteses de direito a crédito, em razão dos seguintes motivos: a) ausência do destaque em Nota Fiscal (o que dificulta a ampliação das hipóteses de créditos e o controle dos créditos realmente devidos); b) a ausência de um livro de apuração das contribuições; c) algumas hipóteses de despesas constitutivas de direito de crédito; d) a existência simultânea de dois regimes de apuração: a cumulativa e a não-cumulativa, o que impede que essas contribuições sociais adotem o modelo puro de não-cumulatividade; e) o valor dos créditos não correspondem na mesma medida àquilo que foi pago na etapa anterior; f) a grande quantidade de créditos presumidos existentes; g) o tratamento privilegiado que essas contribuições garantem às cooperativas.

Logo, a alteração que se pretende implementar é bastante estrutural e visa a aproximar as contribuições do método de débito-contra-débito, bem diferente do atual modelo baseado no método subtrativo indireto. Na prática a Contribuição para o PIS/Pasep

e a Cofins passariam a se constituir em modalidades de tributação sobre a renda, nos moldes do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Isto solapa o pressuposto fático constitucional destas contribuições, que é a receita ou o faturamento, e não a renda.

Ademais, é bastante abrangente a nova hipótese de crédito que se pretende instituir: “*bens de uso e consumo necessários à atividade da pessoa jurídica*”; que, pela redação atual, está desvinculada da atividade produtiva ou de prestação de serviço, ou seja, esses bens poderão ser utilizados ou consumidos nas áreas administrativas, de logística ou, ainda, de direção das empresas. Dessa forma, somando-se o abandono do conceito insumo no inciso II transcrito com essa nova hipótese de geração de crédito e com as atuais despesas que já dão direitos a descontos de créditos, estar-se-á transformando contribuições sobre o faturamento ou a receita num tributo que incide basicamente sobre o resultado, aproximando-se, como já dito, da dinâmica da renda.

Prosseguindo na análise dos arts. 3º e 4º, verifica-se alterações relativas à compensação dos créditos relacionados com a exportação. O Estado Brasileiro tem tomado medidas para evitar o acúmulo desses créditos, a exemplo dos regimes suspensivos que permitem que as empresas exportadoras adquiram no mercado interno ou importem bens com a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins suspensa. Tais regimes têm resolvido, pelo menos parcialmente, o acúmulo dos mencionados créditos.

Nessa linha é que foram criados os seguintes benefícios fiscais diretos (que, inclusive, se superpõem): 1) Regime de Suspensão de Preponderantemente Exportadoras; 2) Regime de Drawback Verde-Amarelo; e 3) Regime de Drawback Integrado.

O acúmulo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é consequência da distorção da legislação dessas contribuições quanto ao percentual de créditos e a alíquota do débito da etapa anterior. Não se trata, portanto, de dificuldades que enfrentam os exportadores; visto que, na realidade, são eles mesmos que dão causa a esse acúmulo de créditos, ao deixarem de optar pela aplicação dos regimes suspensivos, visando beneficiar-se do diferencial entre a alíquota do débito e o percentual do crédito. Logo, uma decisão acertada do Congresso Nacional seria aprovar a correção dessa distorção vigente, que compromete as finanças dos cofres públicos, e não favorecê-la ainda mais por meio de novas formas de aproveitamento desses créditos (possibilidade de sua compensação com débitos previdenciários e de transferir a terceiros), a seguir analisadas.

As alterações propostas pelo art. 3º no inciso II do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 4º no inciso II do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, em conjunto com a alteração proposta pelo art. 6º do parágrafo único do art. 26 da Lei nº

11.457, de 16 de março de 2007, pretendem permitir a compensação dos créditos decorrentes da cobrança não-cumulativa, respectivamente da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vinculadas a exportação, com as contribuições previdenciárias das empresas, dado serem insuficientes os débitos dos outros tributos (IPI, Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, etc) para compensação desses créditos acumulados.

Nesse contexto, convém esclarecer que a restrição que impede a compensação das contribuições previdenciárias com os demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), contida no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 2007, decorre de limitações de ordem técnica decorrentes do fato de que antes da Lei nº 11.457, de 2007, as contribuições previdenciárias eram administradas por outro órgão.

Infelizmente, tais limitações de ordem técnica, que são relevantes, persistem, pois ainda não há uma integração entre os dados das contribuições previdenciárias (obtido em GFIP, definida pela Caixa Econômica Federal) e os dados relativos aos demais tributos administrados pela RFB (obtidos via DARF), que permita fazer uma verificação dos créditos a compensar de modo eficiente. Logo permitir adotar tal procedimento nesse momento traria grande embaraço à administração dos tributos federais, tendo em vista que certamente haverá grande quantidade de pedidos de compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (vinculados à exportação) com contribuições previdenciárias.

O resultado da aprovação dessa proposta seria a impossibilidade de verificar uma grande quantidade de compensações em tempo hábil, resultando em um grande número de compensações indevidas em prejuízo do interesse da Fazenda Pública. Ademais, permanece aberta a discussão jurídica sobre a constitucionalidade desta possibilidade de compensação, grande parte dos doutrinadores sérios pátrios enxergam afronta ao inciso XI do art. 167 da CF; podendo a compensação com a contribuição patronal ser declarada inconstitucional.

As alterações propostas pelo art. 3º no § 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 4º no § 2º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, pretendem permitir, depois de exaurida a possibilidade de compensação, a transferência de créditos decorrentes da cobrança não-cumulativa, respectivamente da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para pessoas jurídicas controladoras, controladas e coligadas ou, na falta destas, a terceiros.

Quanto a esta proposta, convém esclarecer que a experiência já vivenciada, que permitiu a compensação envolvendo créditos de terceiros por um curto período, revelou-se

nefasta aos cofres públicos. Criou-se um verdadeiro mercado secundário desses créditos, negociados com deságios elevados, o que estimulou a prática de fraudes, com a negociação de créditos falsos ou ilíquidos, utilizados indevidamente no mecanismo da compensação, provocando sérios prejuízos à Fazenda Nacional.

Registre-se que, ao permitir-se que os créditos restantes ao final de cada trimestre possam ser transferidos para outras pessoas jurídicas, vinculadas e desvinculadas (observe-se o termo “terceiros”), criar-se-á um mercado paralelo de créditos, com consequências bastante negativas em termos de controle e confiabilidade do sistema, abrindo possibilidade da realização de fraudes com grandes prejuízos ao Tesouro Nacional.

Faz-se também necessário aprender com as experiências alheias, ou seja, deve-se verificar que semelhante instituto foi introduzido por alguns Estados da Federação nas leis do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), o que levou à criação de distorções no mercado, à fragilização do controle dos débitos tributários, e à abertura de inúmeras possibilidades da realização de evasões e elisões fiscais, incentivando a formação de um ambiente fértil aos planejamentos tributários.

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins têm como finalidade o financiamento da Seguridade Social, que abrange saúde, previdência e assistência social. Quanto à previdência, esta é regida pelo fundamento do equilíbrio financeiro – caput do art. 201 da Constituição Federal. Ademais, tendo em vista o princípio da “correspondência fonte de custeio - benefício”, constante no § 5º do art. 195 da CF, a aprovação do Projeto de Lei nº 6.530/2009 exigiria um corte nos gastos da previdência social de maneira equivalente ao montante de recursos que comporiam a renúncia fiscal, caso não haja modificação no orçamento da saúde e assistência.

Cumprir-se destacar que o Projeto de Lei nº 6.530/2009 também não atende aos requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, em especial ao disposto no seu art. 14, que não pode ser delegado ao Poder Executivo na forma do art. 7º.

Assim, o flagrante confronto do escopo do PL 6.530/2009 com a LRF, ao criar compensações de créditos tributários que conduzem a renúncia fiscal de relevante significado para a União, contempla, também, conflito com o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei nº 12.017, de 12 de agosto de 2009, art. 91, § 1º. Tal diploma legal estabelece que os benefícios tributários devem vigor por no máximo cinco anos.

Assim, esse benefício, caso viesse a ser aprovado, deveria conter cláusula de decadência de cinco anos contados a partir da data de sua publicação.

Diante do exposto, submeto a este colegiado meu **VOTO pela incompatibilidade e inadequação orçamentária e financeira do Projeto de Lei nº 6.530, de 2009 e, no mérito por sua rejeição.**

Sala das Comissões, em de julho de 2010.

Deputado JOÃO DADO