



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10850.002362/2002-58
Recurso n° 257.184 Voluntário
Acórdão n° 3401-00.929 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2010
Matéria IPI - RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO - GLOSA PARCIAL - AQUISIÇÕES JUNTO A PESSOAS FÍSICAS - EXCLUSÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO - NULIDADES - MULTA E JUROS DE MORA SOBRE DÉBITOS NAO COMPENSADOS
Recorrente USINA MOEMA AÇÚCAR E ALCOOL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AUDITORIA REALIZADA POR AMOSTRAGEM. NULIDADE.

Não é nula a auditoria fiscal com vistas à análise de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI pelo fato de ter sido realizada por amostragem, haja vista que, em casos que tais, em que se busca a celeridade no atendimento ao administrado para que este usufrua do favor fiscal postulado, e diante da diversidade de pedidos e de documentos envolvidos, vale-se o fisco de metodologia adequada para o alcance desse objetivo. Além disso, no presente caso, as glosas efetuadas não partiram do resultado das “amostras” colhidas pelo Fisco.

DECISÃO DA DRJ. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES SUSCITADAS NA IMPUGNAÇÃO. ARGUIÇÃO DE NULIDADE IMPROCEDENTE.

Não confirmadas as alegações de que a decisão recorrida deixara de enfrentar as questões postas em sua manifestação de inconformidade, de se afastar a arguição de nulidade do acórdão proferido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas, não contribuintes do PIS e da Cofins, não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RELAÇÃO PERCENTUAL ENTRE AS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E AS RECEITAS OPERACIONAIS BRUTAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS INCLUÍDAS EM NOTA FISCAL DE VENDA COMPLEMENTAR. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As variações cambiais não compõem a receita operacional bruta e a receita de exportação, para efeito de apuração do crédito presumido de IPI.

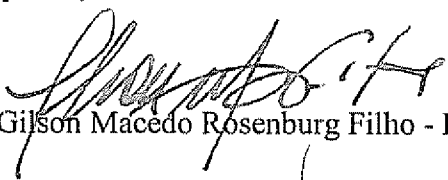
GLOSA PARCIAL DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO HOMOLOGAÇÃO DE TODOS OS DÉBITOS OFERECIDOS EM COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

O regramento legal do instituto da compensação tributária contempla a possibilidade de a Administração Tributária fazer incidir acréscimos legais (juros e multa de mora) por conta de débitos em aberto em face de compensação não homologada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em negar provimento ao recurso nos seguintes termos: 1) por unanimidade de votos, afastou-se as preliminares de nulidade; 2) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto ao aproveitamento dos insumos adquiridos das pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Ângela Sartori (Suplente) e Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente); 3) por maioria de votos, negou-se provimento quanto ao aproveitamento das variações cambiais na formação da base de cálculo. Vencida a Conselheira Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), e, 4) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto aos acréscimos legais incidentes sobre os débitos vencidos indicados em compensação.


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente


Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Ângela Sartori (Suplente), Raquel Mota Brandão Minatel (Suplente) e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

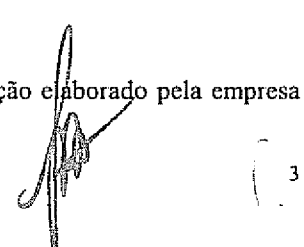
Trata-se de Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI, formulado pela interessada – uma produtora de açúcar e de álcool - em 16/09/2002, com base no regime da Lei nº 9.363, de 14/12/1996 (Portaria MF nº 38/97), relativo às operações de exportação do primeiro trimestre de 1999, o qual, tendo sido analisado pela autoridade fiscal, teve seu valor

glosado parcialmente (dos R\$ 195.859,81¹, pleiteados, glosou-se R\$ 133.842,45), o que resultou na homologação também parcial da compensação de débitos atrelada ao referido crédito. De acordo com o parecer da autoridade fiscal, que foi adotado integralmente no Despacho Decisório da DRF de São José do Rio Preto/SP, as glosas decorreram, primeiro, em face das aquisições de insumos (cana-de-açúcar) junto a pessoas físicas, e, segundo, pela inclusão, dentre o montante das Receitas de Exportação, do valor de notas fiscais de venda complementares de preço, isto é, apenas relativas à variação cambial ocorrida desde a data da emissão da nota fiscal de venda até a data do embarque dos produtos exportados para o exterior.

Na sua Manifestação de Inconformidade a interessada, preliminarmente, argüiu a **nulidade** do procedimento fiscal pelo fato de mesmo ter sido feito “por amostragem”, o que, a seu ver, consistiria numa afronta ao art. 5º, LIV, da Constituição Federal, que veda que alguém seja privado de seus bens sem o devido processo legal. No mérito, e em relação à glosa por conta das aquisições de cana-de-açúcar junto às **pessoas físicas**, defendeu a tese de que o seu direito ao crédito está previsto no art. 1º da Lei nº 9.363, de 14/12/1996, sendo que a sua base de cálculo está definida no art. 2º da referida lei. Para ela, a IN SRF nº 23/97, teria exorbitado sua finalidade ao limitar as aquisições de insumos apenas junto às pessoas jurídicas, o que a tornaria ilegal e inconstitucional, inclusive pelo fato de não ter sido tal restrição ou regulamentação sido emanada pelo Ministro da Fazenda, em observância, pois, ao que determina o art. 6º da Lei nº 9.363, de 14/12/1996, não obstante a tentativa de convalidar o vício perpetrado com a edição da Medida Provisória nº 252, de junho de 2005, que passou a conferir ao Secretário da Receita Federal a competência para editar os atos necessários para a destinação do favor fiscal. Colacionou decisões da esfera administrativa e judicial na linha de seu entendimento, qual seja, de poder aproveitar as aquisições de insumos junto às pessoas físicas. Em relação às receitas de **variação cambial**, reproduz o texto do art. 22 da IN SRF nº 243, de 2002, bem como doutrina contábil, segundo os quais o critério para se determinar a receita de venda de exportação de bens, mediante a conversão da moeda estrangeira em reais, seria o momento do embarque, e não o da emissão da nota fiscal. Aduziu, *ad argumentandum*, que nenhuma penalidade poderia contra si ser aplicada em face dessa desconconsideração por parte do Fisco, vez que, a seu ver, nenhum prejuízo teria sido causado ao erário; apenas haveria uma questão temporal envolvendo o reconhecimento do crédito, isto é, sem qualquer alteração na sua expressão econômica. Alegou também que a variação cambial neste caso não pode ser considerada como uma *receita financeira*, visto que se refere apenas a um complemento do preço avençado entre ela e o importador, e, como tal, deve integrar o valor de sua receita operacional bruta e a receita de exportação. E prossegue dizendo que, ainda que assim não fosse, as variações cambiais deveriam integrar o valor das exportações para fim de apuração do crédito presumido de IPI, na linha de decisão do então denominado Primeiro Conselho de Contribuintes cuja ementa transcreveu. Para defender-se dos acréscimos legais (juros e multa de mora) constantes das guias DARF que lhe foram encaminhadas por conta da não homologação de parte dos débitos oferecidos em compensação, invoca a regra do art. 100 do Código Tributário Nacional, segundo a qual a observância da praxe administrativa pelo administrado não poderia ocasionar na aplicação de penalidades.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP não acolheu a nenhum dos argumentos da interessada em decisão assim ementada:

¹ Embora constando do Pedido de fl. 1 o valor de R\$ 195.860,03, o mapa de apuração elaborado pela empresa indica ser de R\$ 195.859,81 o valor do crédito pleiteado.



RESSARCIMENTO. VERIFICAÇÃO POR AMOSTRAGEM.

A expressão "por amostragem" contida na Informação Fiscal somente ressalva que não foram verificadas todas as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, não inquinando a informação fiscal de nulidade.

CRÉDITO PRESUMIDO DE In Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VARIAÇÕES CAMBIAIS

O valor das variações cambiais não compõe o valor da receita de exportação no cálculo do crédito premunido de IPI

INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.

No Recurso Voluntário, preliminarmente, a interessada insiste em que o procedimento do Fisco deve ser **anulado** por ter sido realizado "por amostragem", o que colocaria em xeque o resultado obtido, visto que, segundo ela, calcado em verdadeira presunção e sem sequer motivar o ato administrativo. Outra preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, desta feita, voltada para a decisão recorrida, deu-se sob o argumento de que a mesma não teria enfrentado todas as suas considerações postas na manifestação de inconformidade. No mérito, em resumo, repetiu os argumentos desfilados quando de sua impugnação em relação ao não aproveitamento das aquisições de insumos junto às pessoas físicas e em relação à alteração no percentual de cálculo do benefício por conta da retirada por parte do Fisco, das variações cambiais consideradas pela interessada nas receitas bruta e de exportação, bem como em relação aos juros e multa de mora cobrados por conta da não homologação de parte da compensação de débitos.

É o Relatório, elaborado que foi a partir de arquivo digitalizado e a mim disponibilizado pela Secretaria da 4ª Câmara da Terceira Seção do Carf.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 17/03/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 15/04/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Nulidades

a) nulidade do procedimento fiscal

Com a devida vênia, mostra-se completamente despropositada a alegação da Recorrente de que, pelo fato dos procedimentos de auditoria no seu pedido de ressarcimento

terem sido realizados “por amostragem”, haveria malferimento ao art. 5º LIV da Constituição Federal e desprezo ao princípio da verdade material.

Primeiro, pelo fato de que o trabalho por amostragem visa dar certa celeridade ao trabalho fiscal, especialmente para atender aos anseios dos administrados que postulam os favores fiscais concedidos pelo Governo e desejam deles usufruir dentro do menor espaço de tempo possível, como é o caso, em que vários processos administrativos contendo vários pedidos de ressarcimento e declarações de compensação foram auditados, o que, à evidência, demanda o manuseio de quantidade considerável de documentação. Segundo, que a letra do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional² não contempla interpretações, ou seja, caso o fiscal deixe assente que analisou todos os documentos da empresa e, posteriormente, se verifique que alguma infração deixou de ser por ele constatada, certamente será duramente questionado pela Corregedoria do órgão para o qual trabalha.

Mas o que chama a atenção na alegação da Recorrente é que ela sugere que, pelo fato de a auditoria ter se dado por amostragem, o seu resultado não mereceria confiança.

Ora, esse tipo de insinuação somente mereceria ressonância caso o trabalho fiscal tivesse, a partir de determinado tipo de “amostra” de infração, ter projetado outras sem a devida análise da documentação correspondente. Mas, no presente caso, o montante das glosas e a obtenção de novo percentual para fins de determinação do benefício foi apurado a partir da análise de todos os documentos fiscais pertinentes, quais sejam, as notas fiscais de compras de cana-de-açúcar junto às pessoas físicas e as notas fiscais complementares de preço das exportações. Em outras palavras, a apuração das irregularidades não foi fruto de amostragem, mas, sim, de uma análise detida de toda a documentação relacionada às glosas e à retirada da base de cálculo dos valores das variações cambiais. A amostragem a que tanto se apegou a Recorrente, na verdade, refere-se a toda a auditoria, e não apenas aos fatos ensejadores da glosa efetuada.

Assim, diferentemente do que alegou a Recorrente, não houve qualquer cerceamento ao seu direito de defesa, tanto que conseguiu atacar os argumentos utilizados pela autoridade fiscal para não deferir o seu pedido na sua totalidade.

Por isso, deve ser afastada a alegação de nulidade do procedimento fiscal.

b) nulidade da decisão da DRJ

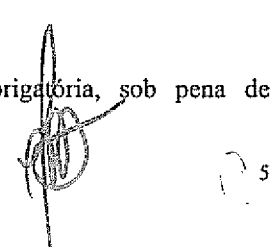
O argumento da Recorrente de que a decisão ora recorrida deva ser anulada por não ter enfrentado a todas as suas alegações não deve ser acolhido por uma razão singela: isso não é verdade!

Ora, basta uma rápida passada de olhos no corpo da decisão da DRJ para se constatar que todos os pontos trazidos pela interessada em sua manifestação de inconformidade foram enfrentados, não havendo, portanto, que se falar no vício apontado.

De se afastar, também, essa outra arguição de nulidade.

Glosas no valor do crédito presumido de IPI pleiteado

² Parágrafo Único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.



a) aquisições junto às pessoas físicas

Importa considerar que o crédito presumido do IPI foi instituído, em virtude da incidência que, no jargão técnico, se diz "em cascata", na cadeia produtiva, do PIS e da Cofins, com o escopo de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais dos valores dessas contribuições pagos pelos fornecedores de seus insumos, para desonerar o produto exportado. Destarte, esse benefício fiscal constituiria verdadeira recuperação de custo tributário ocorrido nos elos anteriores da cadeia produtiva e embutido no custo das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem, de modo que é correto afirmar que o legislador, ao instituir o benefício, partiu do pressuposto de que os fornecedores de insumos das empresas produtoras e exportadoras teriam efetuado o pagamento do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita de vendas para essas empresas ou, dito de outro modo, em relação a essas contribuições, esses fornecedores seriam delas contribuintes.

Todavia, o ato legal constitutivo do direito ao crédito presumido do IPI, com efeito, não dispôs expressamente sobre essa qualificação do fornecedor de insumos, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que se depreende dos arts. 1º e 2º da precitada Lei nº 9.363, de 1996, que estabelecem, *ipsis litteris*:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

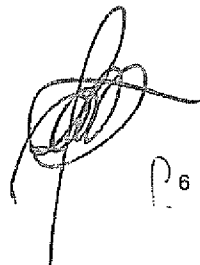
(...)

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

(...) (grifei)

Ocorre, porém, que não se pode olvidar que, aliado ao objetivo de tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro, o crédito presumido de IPI visa exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva do produto exportado e certo é que tais contribuições não repercutiram, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas.

Dessa forma, creio não ser a mais adequada a interpretação isolada dos dispositivos que tratam do valor das aquisições para deles inferir a inexistência de restrição quanto à qualificação do fornecedor dos insumos. Impõe-se então o exame de todo o texto legal, para uma interpretação lógico-sistemática, que conduz à conclusão de que o legislador deixou insculpido em dispositivos esparsos o pressuposto de que as aquisições de insumos, para compor a base de cálculo do crédito presumido, deveriam ser feitas de fornecedores contribuintes do PIS e da Cofins e não alcançados por normas isentivas.



P. 6

Nesse ponto, destaque-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) procedeu a minudente análise do diploma legal em tela, fazendo dele emergir a necessária incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas pelo fornecedor do insumo, com vista à inclusão, pela empresa produtora e exportadora, do valor desses insumos por ela adquiridos no cômputo da base de cálculo do crédito presumido. Cabe então transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002:

“(…)

18. Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, restaria sem sentido.

19. Ou seja, qualquer insumo, e não apenas aquele sujeito à ‘incidência’ do PIS/PASEP e da COFINS, poderia ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, pois sempre se poderia alegar a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva.

20. Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador (‘ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições’), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.

21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não ‘incidiram’ sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições “incidentes” sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

“(…)

23. Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.

24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

‘Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º,



bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente'.

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser ressarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

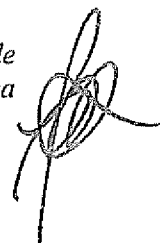
28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

'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' (Grifos não constantes do original).

29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?

30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o ressarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.

31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa



é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991."

Note-se que, mesmo da interpretação isolada do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, pode-se extrair, conforme itens 20 e 21 do Parecer supracitado, a conclusão de que a restrição de que o fornecedor dos insumos seja contribuinte do PIS e da Cofins está contida no texto legal. Basta que se focalize a questão da incidência tributária assim estampada no referido art. 1º:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

(...)"

Essa questão da incidência foi muito bem detalhada em voto vencedor proferido pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, nesta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que integra o Acórdão nº 203-09.899, de 1º de dezembro de 2004, do qual, para fundamentar meu voto, transcrevo os seguintes trechos:

(...)

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de COFINS mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e bis in idem ($2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$).

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe aplicar o benefício. Neste sentido é que o



§ 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo "será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS", enquanto o art. 2º da IN SRF nº 103/97 informa, expressamente, que "As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido."

Referidas IN não inovaram com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitaram a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput do art. 2º deve ser lido em conjunto com o caput do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo seja determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, está a determinar que somente os insumos sobre os quais haja incidência de PIS e COFINS podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido. A interpretação da recorrente, que dá ênfase à expressão **valor total**, empregada no art. 2º, e esquece a referência expressa ao art. 1º, não me parece a mais razoável. O mais correto é ler os dois artigos em conjunto, para extrair deles a seguinte norma: valor total dos insumos sobre os quais há incidência do PIS e COFINS.

A expressão "incidentes", empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.

Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que "Todo o efeito tem de ser efeito após a incidência e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei ou fato."³

Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado -, Alfredo Augusto Becker leciona:

"Incidência do tributo: 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 consequente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo): o

³ Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”⁴

*A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre **incidência econômica** e **incidência jurídica** do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.*

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado “contribuinte de fato”, não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

Somente a incidência jurídica do tributo implica no nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo. Deste modo somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo no caso em o sujeito passivo, pessoa que a norma jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica tributária, é o contribuinte de jure. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descabe afirmar que houve incidência jurídica.

No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da COFINS sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o ressarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS e da COFINS sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os

⁴ Alfredo Augusto Becker, in *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.

fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes das contribuições, como cooperativas, o crédito presumido não é devido.

(...)"

As alegações de ilegalidade e de inconstitucionalidade da IN SRF nº 23, de 1997, não podem ser tratadas por este Colegiado, a teor do enunciado da **Súmula CARF nº 2**, consolidada no Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, segundo a qual "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Quanto à jurisprudência sobre o tema, ressalto que esta Turma, com a composição ao tempo em que ainda era a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, vem se posicionando na linha adotada pela fiscalização, não obstante, reconheça-se, em votação apertada, consoante o julgamento envolvendo a própria Recorrente ocorrido em 7 de maio de 2009, no Recurso Voluntário nº 258.122, Acórdão nº 2201-00.174.

De se manter, portanto, na sua integridade, as glosas efetuadas pela fiscalização e relacionadas aos insumos adquiridos junto às pessoas físicas.

b) Variações Cambiais

Aqui, o julgamento versa sobre se as receitas de variação cambial apuradas entre a data da emissão da nota fiscal de venda e a data em que se deu o embarque dos produtos nela contidos para o exterior, as quais, ressalte-se, foram incluídas em outra nota fiscal dita "complementar", podem ou não ser integrar o montante das *Receitas de Exportação* e da *Receita Bruta Operacional*.

A Recorrente foi pinçar na IN SRF nº 243, de 11/11/2002, o fundamento para defender a ideia de que a receita da venda de exportação deve ser tomada na data do embarque dos bens, e não na data da emissão do documento fiscal de venda. Veja-se o dispositivo por ela trazido à baila:

Art. 22. A receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data.

I - de embarque, no caso de bens;

II- da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito.

§ 1º A data da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito é a data do auferimento da receita, assim considerada o momento em que, nascido o direito à sua percepção, a receita deva ser contabilizada em observância ao regime de competência.

§ 2º Na hipótese em que o contribuinte seja optante pelo lucro presumido, com base no regime de caixa, considerar-se-á auferida a receita segundo o regime de competência.

Para o Fisco, o conceito ou o que deve ser considerado como *Receita Operacional Bruta* e como *Receita de Exportação* deve obedecer aos termos do art. 3º da Lei nº 9.363, de 14/12/1996, c/c os do art. 9º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, de sorte que as

considerando como **receitas financeiras**, retirou de ambas as rubricas acima o valor das variações cambiais, o que provocou um novo percentual (a menor) definidor da relação *Receita de Exportação/Receita Bruta Operacional* para fins de apuração do crédito presumido de IPI.

O procedimento do Fisco está correto.

Vejamos, lado a lado, o teor dos dispositivos que embasam a sua posição:

Lei nº 9.363/96	Lei nº 9.718/98
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.	Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso

Ora, o artigo 3º da Lei nº 9.363, de 14/12/1996, é cristalino ao apontar como fonte de pesquisa para a definição acerca do que deva ser considerado como *Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação* a legislação do Imposto de Renda, que, por sua vez, consoante estabelecido no art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, de forma não menos clara, definiu que as variações cambiais devem ser tratadas como **receitas financeiras**.

Ademais disso, o dispositivo legal ao qual se apegou a Recorrente versa sobre a regulamentação dos “Preços de Transferência”, matéria completamente dissociada daquela que versa sobre o crédito presumido de IPI.

De se manter, pois, a exclusão das variações cambiais nos termos em que realizada pela fiscalização.

Ad argumentandum, a Recorrente alega que deve ser afastada a aplicação de qualquer penalidade quanto a este quesito, invocando para tanto, os artigos 100 e 112, ambos do Código Tributário Nacional, já que, a seu ver, sua conduta teria amparo legal e não teria causado prejuízo ao erário por conta da diferença de critérios trazer alguma influência apenas no instante em que reconhecido determinado crédito sem qualquer alteração de expressão econômica.

A pretensão da Recorrente não possui fundamento, nem jurídico, nem fático, pelo simples fato de que não lhe foi aplicada qualquer penalidade por conta de o percentual utilizado para apurar o montante do benefício fiscal ter sido considerado indevido pela fiscalização; apenas indeferiu-se uma parte de seu pleito, nada além disso, conforme, aliás, ela mesma vislumbrara a inexistência de prejuízo ao erário.



Quanto à jurisprudência sobre o tema, de se lembrar que esta matéria já fora enfrentada por este Colegiado, com esta mesma composição, exceção feita à presença do Ilustre Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 258.122, da ora Recorrente, desta feita no processo administrativo nº 10850.002364/2002-47, em que, à unanimidade de votos, decidiu-se, no Acórdão nº 2201-00.174, que as variações cambiais não poderiam ser incluídas nas receitas de exportação.

Juros e multa de mora sobre os débitos não compensados

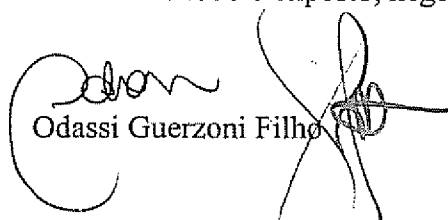
Também não merece acolhida o argumento de que, por valer-se de suposta praxe administrativa quando da apuração de seu crédito presumido de IPI, não poderia ser-lhe exigida a multa e os juros de mora sobre os débitos não compensados.

Ora, referidos acréscimos estão claramente previstos nas regras da compensação de débitos, de modo que, em não se confirmando a existência do crédito ao qual se vincularam as compensações, os valores dos débitos não “quitados” pelo instituto estarão em mora e, como os demais débitos nesta condição, estarão sujeitos aos acréscimos legais. Ademais disso, não há que se falar que a interessada valera-se de praxe administrativa para apurar o seu crédito presumido de IPI; quando muito, valera-se de qualquer outra, menos a adotada pelo Fisco.

De se negar provimento também quanto a esta matéria.

Conclusão

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.


Odassi Guerzoni Filho