



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10930.000793/97-25
Recurso : RP/RD/203-107.894
Matéria : PIS e COFINS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão : 13 de setembro de 2004.
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

PIS E COFINS – INCENTIVO FISCAL – RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – BASE DE CÁLCULO – AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES E DE ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS - Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas e cooperativas, por exemplo) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. A forma de cálculo prevista na norma legal estabelece uma ficção legal, aplicável a todas as situações, independentemente da efetiva incidência das contribuições na aquisição das mercadorias ou nas operações anteriores. **COMBUSTÍVEIS** - Não podem ser incluídos, na base de cálculo do incentivo de que trata a Lei nº 9.363/96, os valores de combustíveis.

Recursos especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Relatora), Henrique Pinheiro Torres e Leonardo de Andrade Couto, e, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial do contribuinte, vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Mário Junqueira Franco Júnior, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 31 JAN 2006

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

Recurso : RP/RD/203-107.894
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RELATÓRIO

Examina-se recurso especial, formulado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão do Segundo Conselho de Contribuintes que, através do Acórdão nº 203-06.484, de 11 de abril de 2000 (fls. 487/505), por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela empresa COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL, cuja ementa se transcreve:

“PIS E COFINS – INCENTIVO FISCAL – RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – BASE DE CÁLCULO – AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES – Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas e cooperativas, por exemplo) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. A forma de cálculo prevista na norma legal estabelece uma ficção legal, aplicável a todas as situações, independentemente da efetiva incidência das contribuições na aquisição das mercadorias ou nas operações anteriores. **CENTRALIZAÇÃO** – O requerimento do incentivo fiscal previsto na Medida Provisória nº 1.484 pode ser feito de forma centralizada, podendo ser incluídos os valores de matérias-primas adquiridas por uma filial e posteriormente transferidos para o estabelecimento matriz. **REVENDA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS NO MERCADO INTERNO** – Não se incluem entre as receitas de exportação, para efeito de cálculo presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, as receitas obtidas com a exportação de mercadorias adquiridas no mercado interno e que não tenham sofrido qualquer processo de industrialização na empresa exportadora. **INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA** – Os valores de prestação de serviços referentes à industrialização feita por encomenda não compõem a base de cálculo do referido incentivo. **ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS** – Não podem ser incluídos, na base de cálculo do incentivo de que trata a Lei nº 9.363/96, os valores de energia elétrica e combustíveis.

Recurso parcialmente provido.”

Conforme evidenciam os elementos constitutivos do presente processo, trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI a título de ressarcimento das

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

Contribuições para o PIS, o PASEP e a COFINS incidentes sobre a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na industrialização de produtos exportador, instituído pela Lei nº 9.363, de 13/12/1996, referente ao 1º trimestre de 1997.

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa, através da Decisão DRJ/CTA nº 156, de 19/03/1998, de fls. 455/462, indeferiu a reclamação da interessada, relativa ao ressarcimento de IPI, por falta de amparo legal.

Insurgindo-se contra a decisão acima mencionada, a recorrente interpôs recurso voluntário tempestivo de fls. 465/478, reiterando todos os argumentos expostos na peça impugnatória e requerendo a reforma da decisão proferida no julgamento monocrático, de forma a serem refeitos todos os cálculos referentes ao benefício a que tem direito, sem as glosas fiscais efetuadas, concedendo-lhe o valor equivalente à complementação do ressarcimento que equivale à diferença entre o valor a que tem direito e o valor já ressarcido.

Tendo o Colegiado da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 203-06.484, de 11 de abril de 2000, decidido, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, a Procuradoria da Fazenda Nacional, por não concordar com a decisão proferida em segunda instância administrativa, interpôs Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso I do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria nº 55/1998), especificamente quanto à exclusão da base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/1996, dos valores correspondentes às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridas de não contribuintes do PIS e da COFINS, ou seja, pessoas físicas, sociedades cooperativas e Ministério da Indústria, Comércio e Turismo.

Através do Despacho nº 203-062 (fl. 523), o Presidente da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, recebeu o recurso interposto pelo Representante da Fazenda Nacional, tendo em vista a presença dos requisitos exigidos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais: decisão não-unânime (artigo 7º, parágrafo 1º) e tempestividade (artigo 7º).

Encaminhando-se os autos à Delegacia da Receita Federal em Londrina/PR, procedeu-se à solicitação ao contribuinte da apresentação de contra-alegações ao Recurso



Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

Especial. Devidamente cientificado, o contribuinte ofereceu suas contra-razões ao Recurso Especial do Sr. Procurador da Fazenda Nacional às fls. 526/535, reafirmando os pontos expendidos em seu recurso voluntário.

Ademais, a contribuinte apresenta Recurso Especial de divergência com fundamento no inciso II do artigo 5º da Portaria MF nº 55/1998. Insurge-se contra a manutenção das glosas efetuadas na base de cálculo do ressarcimento de IPI, referentes às mercadorias adquiridas de terceiros para revenda, à industrialização por encomenda e à compra de energia elétrica e combustíveis, alegando que existem decisões que divergem do presente julgado.

O Presidente da Terceira Câmara do 2º CC, pelo Despacho nº 203-068, de 22 de agosto de 2002 (fls.616/621), considerou haver divergência do aresto recorrido somente no tocante às aquisições de combustíveis.

Às fls. 623/625, a Fazenda Nacional oferece suas contra-razões ao recuso especial da contribuinte, nos termos do § 1º do art. 34 da Portaria MF nº 55/1998.

É o relatório.



Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

VOTO VENCIDO

Conselheira Relatora: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

O recurso do procurador trata da improcedência da inclusão dos valores relativos a aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, de não-contribuintes das contribuições sociais (PIS/Pasep e Cofins), na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que o recurso foi admitido pelo despacho de fl. 523 do Sr. Presidente do 2º Conselho de Contribuintes e que a disposição do art. 33, parágrafo 1º, do Regimento Interno refere-se ao conteúdo material do recurso e não à requisito de inadmissibilidade. Portanto, o descumprimento do que é previsto no referido dispositivo implica a denegação do recurso e não o seu desconhecimento.

Considerou o Acórdão que existe o direito à inclusão, em face de se tratar de ficção legal e de a norma não efetuar distinção em relação à origem dos insumos, descabendo ao intérprete fazê-la.

Entretanto, não se trata de ficção legal, mas, como o próprio nome do incentivo diz, de presunção.

A presunção, que no caso é absoluta, refere-se, entretanto, especificamente ao percentual de apuração do incentivo, que toma por base a realização de duas operações anteriores sujeitas à incidência das contribuições, e não à base de cálculo. Por isso, o incentivo foi chamado de crédito presumido.

Pelo contrário, o *caput* do art. 1º da Lei n. 9.363, de 1996, diz claramente que a finalidade do incentivo é o ressarcimento dos valores das contribuições incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, dos insumos utilizados no processo produtivo.

Dessa forma, a instituição do incentivo tem uma finalidade específica, que é evitar o efeito indesejado da “exportação” de tributos.

Observe-se que o adjetivo “respectivas”, que delimita a extensão do substantivo “aquisições”, segundo o *caput* do artigo, refere-se exatamente à locução “ressarcimento das



Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

contribuições”. Dessa forma, é inegável que o *caput* do artigo, ao definir o incentivo e a sua finalidade, expressamente restringe a abrangência de quais aquisições é que a ele dão origem.

Nesse contexto, é inafastável a utilização do critério da interpretação teleológica, ao se analisar a amplitude do conceito de valor total das aquisições, prevista em parágrafo, em relação ao *caput* do artigo, conjuntamente com o critério da interpretação sistemática, interpretando-se o parágrafo e o *caput* de forma coerente.

A alegação de que o intérprete não poderia distinguir conceitos não distinguidos na lei não se sustenta, uma vez que não é regra de interpretação prevista em lei, nem princípio geral de interpretação, mas apenas um “chavão” que tem o claro objetivo de rejeitar antecipadamente a discussão sobre os alcances das disposições legais.

Se fosse verdadeira a regra de interpretação contida no brocardo, inexistiria a modalidade de interpretação restritiva quanto ao resultado.

No presente caso, uma interpretação teleológica (finalidade do incentivo) e sistemática (alcance do disposto em parágrafo, em relação ao previsto no *caput* do artigo) afasta a possibilidade de que o conceito de valor total, contido no parágrafo, seja entendido de forma literal (interpretação declarativa), devendo ser adotada restrição prevista no *caput* do artigo, que estabelece o ressarcimento em relação às aquisições sujeitas à incidência das contribuições.

Por fim, se se desejar fazer interpretação com base em “chavões”, pode-se utilizar a conhecida afirmação de que a lei não contém palavras inúteis, para se questionar então o porquê da utilização do adjetivo “respectivas” no *caput* do artigo. Não se chegará a outra conclusão além da de que é para delimitar a extensão das aquisições àquelas que sofram a incidência das contribuições sociais lá mencionadas.

Portanto, está claro que os valores relativos às aquisições de não-contribuintes das contribuições sociais não estão abrangidos pelo incentivo, devendo ser reformado o acórdão objeto do recurso.

No que tange ao recurso especial de divergência, a matéria ficou delimitada à questão dos combustíveis.

Primeiramente, é preciso entender a relação entre o combustível utilizado no processo produtivo e o produto fabricado. O valor comercial do combustível não está em suas

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

qualidades físicas, mas sim nas qualidades químicas, pois é do resultado de uma reação química do combustível que é gerada energia química, que se transforma em energia térmica ou mecânica, e que, nesse último caso, aciona máquinas que aplicam a industrialização ao produto.

A relação entre combustíveis e produtos fabricados, portanto, se dá apenas de maneira indireta, sendo, portanto, impossível qualificar os combustíveis como verdadeiramente produtos intermediários, uma vez que acionam máquinas, que são equipamentos do ativo permanente da empresa, não se incorporando diretamente ao produto fabricado.

Dessa forma, fica claro que o fabricante é consumidor final do combustível e evidente que os gastos com combustíveis enquadram-se no conceito de custos industriais, da mesma forma que a energia elétrica, não gerando direito a crédito de IPI.

Mas, como a questão deve ser resolvida pela aplicação dos conceitos da legislação do IPI, em face da disposição expressa contida no parágrafo único do art. 3º da Lei n. 9.363, de 1996, deve-se assumir que se trata de produto intermediário.

Porém, é engano concluir que todos os produtos consumidos no processo produtivo, com exceção dos bens do ativo permanente, geram direito a crédito.

Como os conceitos de matéria-prima e produto intermediário devem ser os adotados pela legislação do IPI, é perfeitamente válida a aplicação da orientação administrativa contida na norma complementar batizada com o nome de Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, elidindo-se, com isso, a arguição de sua ilegalidade.

A propósito, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, elucida a correta interpretação do inciso I do art. 66 do RIPI/79, que corresponde ao inciso I do art. 82 do RIPI/82.

Pela importância do entendimento ali expendido, cumpre reproduzir as disposições do aludido Parecer:

“Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetidaipsis verbis pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

‘Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer’.

Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 - Diante disto, ressalte-se serem ex nunc os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8º):

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

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados stricto sensu, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários stricto sensu, ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários stricto sensu, vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

.....”

A leitura do Parecer acima reproduzido demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os insumos consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito. Esclarece, assim, que, dos insumos consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.

No mesmo sentido, eis o que dispõe a norma complementar contida no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974:

“...não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas... bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento...”

Desse modo, forçoso concluir que os combustíveis, ainda que se entenda estarem compreendidos no conceito econômico de insumo, não estão aptos a gerar crédito presumido de IPI por não terem sido contemplados pela legislação do IPI, nos moldes preconizados pela Lei nº 9.363, de 1996, art. 3º, parágrafo único.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao recurso do Procurador e por negar provimento ao recurso de divergência.

Sala das Sessões/DF, Brasília 13 de setembro de 2004.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Est

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Redator designado

Os recursos são tempestivos, e tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, deles tomo conhecimento.

A recorrente, Fazenda Nacional, pretende seja revisto e reformado o acórdão recorrido que reconheceu o direito do contribuinte a incluir, na base de cálculo do incentivo fiscal de que se trata, os valores das aquisições de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, especialmente pessoas físicas, cooperativas e de compras feitas dos estoques reguladores do governo.

Neste diapasão, entendo como corretas as decisões de decidir sustentadas pelo Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, cujo voto, neste particular, transcrevo com as honras de estilo:

“Aquisições de matérias-primas de pessoas físicas, cooperativas e de órgãos governamentais.

(...)

A glosa feita pela fiscalização, é importante que se registre, atende ao comando de normas administrativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, no sentido da impossibilidade da inclusão de tais aquisições na base de cálculo do incentivo em tela. No caso de aquisição de bens de pessoas físicas, a proibição está contida na IN SRF nº 23/97, art. 2º, §2º, que tem a seguinte redação:

“Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º (...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.”

Com relação às cooperativas, a proibição de inclusão na base de cálculo do incentivo decorre da norma contida na IN SRF n. 103/97, como segue:

“Art. 2º- As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.”

cup

Grd

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

Essa orientação também constou do Boletim Central nº 147/98, no qual foram publicadas “Perguntas e Respostas sobre Crédito Presumido do IPI”, mais especificamente na pergunta de número 10:

“10) Tendo-se em vista que o índice de 5,37%, utilizado para cálculo do benefício, corresponde a duas operações sucessivas sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS, ocorrendo a hipótese de mercadorias fornecidas na segunda operação terem sido adquiridas de pessoas físicas, produtor rural, sociedades cooperativas (ou outros não sujeitos ao pagamento daquelas contribuições), ou seja, tendo havido apenas uma operação com pagamento de PIS/COFINS, qual o procedimento a adotar para corrigir o aumento indevido no montante do benefício?”

R) Não há nenhum procedimento específico a ser adotado em função do número de etapas anteriores. O índice a ser adotado é sempre de 5,37%. No caso de o insumo ser fornecido por pessoa jurídica não sujeita ao PIS/PASEP e COFINS, ou pessoa física, não há direito ao crédito presumido destes insumos (ainda que em etapas anteriores a estes fornecedores tenha havido incidência das contribuições). Deve ser observada a regra do § 2º, do art. 2º da IN 23/97.”

As demais glosas de outros não-contribuintes estão sendo feitas seguindo uma regra geral, que serviram de fundamento para as normas antes transcritas, segundo a qual, se o incentivo visa ao ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as operações anteriores, de forma a não onerar os produtos exportados com tais contribuições, o fato de não haver a incidência dessas contribuições sobre o vendedor das mercadorias, daria ao ensejo o registro de um crédito indevido.

Penso que tal raciocínio decorre de um exame equivocado das normas que regulam o incentivo fiscal tratado, da falta de compreensão dos mecanismos de apuração da sua base de cálculo, que parte de uma ficção legal, e, finalmente, da transposição incorreta de preceitos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

O incentivo aqui analisado foi instituído pela Lei nº 9.393/96, decorrência da conversão da Medida Provisória nº 1.484 e suas reedições, esta, por sua vez, antecedida pela Medida Provisória nº 948 e suas reedições. Em sua essência, o cálculo do incentivo fiscal, tal como previsto nas normas citadas, não guarda maiores complexidades.

Segundo a lei, a empresa produtora-exportadora deve apurar a relação percentual da receita de exportação do período em relação ao valor da receita bruta total. O percentual apurado deve ser aplicado sobre o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Tal procedimento visa segregar o custo dos insumos utilizados na fabricação de produtos

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

exportados. E aqui, é bom que se registre desde logo, estamos diante de uma ficção legal¹, qual seja, a de que o custo de fabricação dos produtos exportados e dos produtos destinados ao mercado interno guardam relação com o preço de venda.

Sabe-se que o mercado internacional é muitas vezes mais competitivo que o mercado interno, e que as empresas exportadoras operam com uma margem de lucro bem inferior ao praticado no mercado nacional. Ainda que tivéssemos uma empresa fabricante de um produto apenas, de custo de fabricação único, as exigências do mercado internacional fazem com que os custos (com embalagem, seguros, cartas de créditos, etc.) superem os custos com as operações internas. Portanto, a lei, ao determinar a segregação dos custos a partir do rateio das receitas brutas, distancia-se da realidade dos fatos e assume, mesmo sabendo ser falso, que os custos com a fabricação de produtos exportados guarda relação com a proporção entre a receita de exportações e a de venda no mercado interno.

Sobre o valor resultante da aplicação desse percentual apurado sobre o preço de aquisição (portanto, sobre o custo dos produtos exportados), a lei determina que se aplique o percentual de 5,37%. O valor assim apurado é o valor a ser ressarcido (ou compensado com o IPI devido de outras operações, como faculta a lei). A aplicação desses 5,37% é a segunda ficção legal. Estabelece o legislador que a carga tributária da COFINS e do PIS existente no valor das mercadorias adquiridas corresponde a 5,37% do preço final de aquisição.

Note-se que os 5,37% correspondem à aplicação cumulativa da alíquota de 2,65% ($1,0265 \times 1,0265$). Esses valores sequer correspondem às alíquotas atuais da COFINS e do PIS, que são, respectivamente, 3% e 0,75%². Há quem afirme, em face da aplicação

¹ Importante para o tema é a distinção entre presunção legal e ficção legal. Segundo Paulo Celso Bonilha, “a presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva que resulta do raciocínio do julgador é a presunção”

Gilberto Ulhoa Canto, por sua vez, diz que, “na presunção, toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque, na grande maioria das hipóteses análogas, determinada situação se retrata ou define de um certo modo e passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexo causal lógico que o liga aos dados antecedentes”. Segundo Antônio da Silva Cabral, “as ficções, ao contrário das presunções, não se baseiam no que ordinariamente acontece, mas naquilo que se sabe não ter acontecido. A função da ficção é criar a aparência de realidade, quando se sabe que a realidade é outra... A ficção consiste em a lei atribuir a determinado fato, coisa, pessoa ou situação um predicado que não possuem no mundo real. O legislador sabe que as coisas não existem no mundo real, conforme a situação descrita na norma; apesar disso, finge que realmente existem conforme previsto na norma. Enquanto na presunção se parte de um fato conhecido para se chegar a um fato desconhecido, mas real, na ficção já se sabe que o fato não existe, mas a lei o considera como se existisse”.

² A alíquota de 2,65% não decorre de uma vontade aleatória do legislador como possa parecer à primeira vista. Ela corresponde à soma da alíquota de 2% da COFINS (vigente desde a sua criação pela Lei Complementar nº 70/92, até a criação do adicional de 1% compensável com o imposto de renda), com a alíquota de 0,65% do PIS, exigível a partir dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, posteriormente declarados inconstitucionais

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

cumulativa dos referidos valores, que a lei pretendeu ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas últimas operações. Essa informação consta, inclusive, na exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 como segue:

“Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponde não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim das duas para 5,37% (...)”.

Guardando coerência, aliás, se coubesse a glosa dos valores correspondentes a aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS, pelos mesmos motivos deveria a autoridade fiscal investigar a etapa anterior à última, glosando, igualmente, os valores correspondentes às operações realizadas com não contribuintes dessas exações, já que, como ficou expresso na exposição de motivos da lei, o ressarcimento alcança também a etapa que antecede a aquisição dos insumos. Não se tem notícias, contudo, de glosas realizadas em razão da participação de não contribuintes na operação que antecede à aquisição, pelo estabelecimento incentivado, dos insumos aplicados em produtos exportados.

Cabe destacar, também, que, apesar de ter sido a intenção do legislador ressarcir as contribuições incidentes sobre as duas etapas anteriores ao processo produtivo, como revela a leitura da exposição de motivos, a norma criada gera outros efeitos, diferentes dos imaginados pelo elaborador da norma, pois o percentual de 5,37%, como foi dito, não guarda relação com as alíquotas efetivamente vigentes das contribuições. Além disso, esse percentual previsto pela lei incide sobre o preço de aquisição dos insumos, e portanto, atinge pelo menos a margem de lucro da última operação. O ressarcimento, portanto, mesmo contemplando alíquotas inferiores às efetivamente previstas para as contribuições a serem devolvidas (2,65% para a COFINS e PIS, quando deveria ser 2,75%³), pode resultar em um valor maior que o encargo efetivo de PIS e COFINS incidente nas duas últimas operações de compra e venda, dependendo da margem de lucro praticada pelo vendedor da última etapa.

A constatação desse fenômeno é simples, e basta alguns cálculos para sua comprovação. Imagine-se uma determinada matéria-prima que foi vendida por um fabricante a um distribuidor por \$100,00, e este o revendeu ao estabelecimento produtor-exportador com um acréscimo de 50%, por \$150,00, portanto. As contribuições recolhidas nessas duas operações correspondem a \$2,75 (\$100,00 x 2,75%)⁴ e \$4,12 (\$150,00 x 2,75%), o que totaliza \$6,87 (\$2,75 + \$4,12).

O ressarcimento, segundo o critério legal, contudo, seria de \$8,05 (\$150,00 x 5,37%), valor bastante superior ao encargo

pelo Supremo Tribunal Federal (com a declaração de inconstitucionalidade, a alíquota do PIS voltou a ser a prevista na Lei Complementar nº 07/70, de 0,75%).

³ Abstraindo-se, evidentemente, o adicional de 1%, recuperável por meio do Imposto de Renda.

⁴ Equivalente à soma das alíquotas de 2% da COFINS (desprezado o adicional de 1% compensável com o IR) e de 0,75% do PIS.

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

incidente sobre as duas operações anteriores⁵. Evidentemente esses números variam de acordo com a estrutura de preços praticados nas operações anteriores à aquisição, e exatamente aí reside a dificuldade do ressarcimento pretendido. Por se tratar de tributos cumulativos, e que não permitem um controle sobre a sua incidência em cada fase (ao contrário dos impostos indiretos, como IPI e ICMS, que possuem registros detalhados em cada etapa), não é possível apurar-se o valor efetivamente cobrado nas etapas anteriores.

Não por outro motivo que o legislador lançou mão da ficção legal antes referida, porque impossível, na prática, precisar o valor pago acumuladamente dos referidos tributos na aquisição dos insumos aplicados nos produtos exportados. Uma primeira conclusão, entretanto, é possível se extrair de tudo o que foi dito até o momento: o incentivo, na forma como foi instituído, visa ressarcir as contribuições incidentes sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem nas suas diversas etapas (e não apenas na última), e que o percentual de 5,37% corresponde ao ressarcimento das contribuições incidentes em mais de duas etapas anteriores.

Ora, se a lei determinou a aplicação de um percentual que não guarda relação direta com as alíquotas efetivamente aplicadas, que incide sobre uma base de cálculo também irreal, e, finalmente, que a aplicação conjunta desses critérios leva à apuração de um valor que supera ao efetivamente pago pelo menos nas duas etapas anteriores, é claro que o legislador não pretendia o ressarcimento apenas do valor incidente na última aquisição. E mesmo que pretendesse apurar um valor que se aproximasse da realidade, buscando ressarcir o encargo tributário incidente sobre as duas últimas operações, conforme evidenciou na exposição de motivos, utilizou um critério fixo, não fazendo qualquer distinção para os casos em que há uma ou dez operações anteriores, e se essas operações estavam ou não sujeitas à incidência das contribuições que se pretende ressarcir.

Aliás, se a lei visasse apenas o ressarcimento das contribuições incidentes sobre a última operação, não haveria motivos para modificar a legislação, já que a Medida Provisória nº 725/94, vigente até a edição das normas atuais, previa o ressarcimento de exatos 2,65% incidentes sobre os insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, mediante, ainda, a apresentação, pelo exportador, das correspondentes guias de recolhimento pelo seu fornecedor imediato⁶.

⁵ O ressarcimento será sempre maior que o encargo efetivo das contribuições nas operações (considerados os critérios da nota anterior), desde que a margem de lucro na segunda operação seja superior a 5%.

⁶ A redação da referida Medida Provisória era a seguinte:

Art. 1º. Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.

Art. 2º. A base de cálculo do crédito fiscal será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem referidos no artigo 1º., do

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

A lei nova veio exatamente para corrigir essa distorção, qual seja, o ressarcimento apenas das contribuições incidentes sobre a última aquisição, de forma a ampliar o seu alcance. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 (da qual originou-se a Lei nº 9.393/96) é clara no sentido de que o ressarcimento visa a desoneração das diversas etapas anteriores e não apenas da última operação. A referida exposição de motivos tem a seguinte dicção:

“(…) permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. (...)”

Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponde não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim das duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37% atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade do ajuste fiscal.”

E para alcançar as operações anteriores à última, cujo valor, repita-se, é impossível de ser apurado, o legislador lançou mão de um critério que não guarda relação com a realidade, uma ficção legal, portanto. E mais: criou um critério único, aplicável a todos os casos indistintamente.

Pouco importa, por conseguinte, que a empresa exportadora adquira insumos que percorram 20 etapas anteriores, ou apenas 2. O critério para apuração do crédito a ser ressarcido será sempre o mesmo, qual seja, a aplicação do percentual de 5,37% sobre o valor total de insumos aplicados na fabricação dos produtos exportados, estes, por sua vez, apurados a partir do rateio dos custos, apurado segundo a relação percentual das receitas de exportação e de vendas no mercado interno.

Irrelevante, igualmente, que tenha havido incidência da COFINS e do PIS na aquisição dos insumos feita pelo estabelecimento exportador. **Não há, na lei, qualquer referência a**

percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.

Art. 3º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no artigo 2º.

(...)

Art. 5º. O benefício, ora instituído, é condicionado a apresentação pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento, pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas nos termos das Leis Complementares nºs 07 e 08/70 e 70/91.

(...)

§2º. A eventual restituição das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições que serviram à comprovação prevista neste artigo, inclusive quando sob a forma de compensação mediante crédito, implica a imediata devolução, por parte do exportador beneficiário do crédito, do valor correspondente à restituição ou compensação, acrescido de atualização e de juros, calculados de acordo com as normas que regem o atraso de pagamento das referidas contribuições.

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

esse requisito (ao contrário da legislação anterior, que expressamente o exigia). E a interpretação da norma, assim levada a efeito em todos os seus aspectos, especialmente o histórico-integrativo, conduzem à conclusão diversa à contida no lançamento.

Quando o legislador quis auferir a efetiva incidência das contribuições na operação anterior, ele o fez de forma expressa. Havia, como já foi destacado, a exigência da comprovação do efetivo recolhimento das contribuições naquela oportunidade. A reforma legislativa teve como pressupostos básicos a simplificação do incentivo, pela criação de um percentual fixo, e o atingimento das operações anteriores à última.

Não cabe ao intérprete da norma jurídica estabelecer distinção onde o legislador não o fez. Ao excluir as aquisições, cuja última operação não esteja sujeita à incidência das contribuições por haver um distanciamento do critério legal de apuração da carga de contribuições contida nos insumos, automaticamente estar-se-ia legitimando o pleito de um ressarcimento maior que o previsto em lei para os casos em que a carga de contribuições contida no valor das mercadorias fosse maior que o valor resultante da aplicação do critério previsto em lei, em razão do maior número de etapas que tenha percorrido.

O erro da exigência da efetiva incidência das contribuições na última operação decorre, na minha opinião, de dois fatores. A tentativa da administração de barrar o benefício dado pela lei às empresas que adquiram produtos sem a incidência das contribuições, em razão do evidente ganho que auferem pela critérios contidos na lei. O outro é a decorrente da transferência indevida das regras vigentes na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a presente sistemática de apuração dos créditos de COFINS e PIS a serem ressarcidos.

Como é sabido, a legislação do IPI, como regra geral, expressamente proíbe o registro do crédito do imposto, se a operação de aquisição não está sujeita à incidência do referido imposto. Em razão do nome “crédito presumido de IPI” a Secretaria da Receita Federal deu ao incentivo fiscal o tratamento de crédito de IPI (conforme fica evidenciado pelas diversas normas administrativas expedidas por aquele órgão), como é o caso das mercadorias classificadas como “Não Tributadas” (ou NT) na tabela de incidência do IPI, hipótese em que as considera fora do incentivo fiscal em tela. O crédito passível de registro nos livros fiscais do IPI foi apenas uma forma criada pelo legislador para o ressarcimento mais rápido das contribuições, e seu valor não pode ser confundido com o IPI. Por outro lado, a lei autoriza que se utilize os conceitos da legislação do IPI apenas no que se refere aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96). O fato de ser ressarcido mediante a compensação com créditos de IPI não lhe altera a natureza jurídica, que permanece sendo de contribuição para o PIS e COFINS.

Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

Finalmente, não cabe à autoridade administrativa tentar corrigir eventuais distorções contidas na lei, como é o caso do ressarcimento das contribuições nos casos em que não houve essa incidência na operação anterior por não ser praticada por contribuinte, como nos casos de pessoas físicas e cooperativas, entre outros. Da mesma forma como a lei beneficiou as empresas que adquirem mercadorias de não contribuintes do PIS e PASEP, ao estabelecer um critério uniforme de apuração do crédito a ser ressarcido para todas as situações, igualmente prejudicou aquelas, cujos produtos percorrem várias etapas, sendo oneradas pelas contribuições de forma mais intensa, pela cumulação da incidência tributária, lhes retirando a competitividade, especialmente no mercado internacional, onde a regra é a não exportação de tributos.

Entendo que a lei deva ser aplicada da forma como foi concebida pelo legislador, e que somente a este compete aprimorá-la. Evidentemente, por todas razões expostas, sou da opinião de que as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, mesmo que adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, ou que, por outro motivo, essas contribuições não tenham incidido na aquisição dessas mercadorias, os valores correspondentes a essas operações devem compor a base de cálculo do incentivo fiscal em tela, sendo, portanto, incorreta a glosa aplicada pela fiscalização.”

Em face do até aqui exposto, voto pela negativa de provimento ao apelo interposto pela Fazenda Nacional, pois o entendimento acima transcrito muito bem reflete meu posicionamento pessoal sobre a matéria em debate.

E, quanto ao recurso interposto pelo contribuinte, também a este Colegiado, entendo que melhor sorte não atende ao referido apelo do que aquele dado ao apelo Fazendário. Explico, assim o fazendo com fundamento nas razões de decidir sustentada pelo Conselheiro Renato Scalco Isquierdo:

“Valores referentes a (...), combustíveis e mercadorias revendidas sem industrialização.

Relativamente aos valores de (...) combustíveis, também não há correções a serem feitas na decisão recorrida. Conforme já referido nesta decisão, a lei que criou o incentivo remeteu expressamente à legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI no que tange ao conceito de matéria-prima. Não se admite, em relação ao IPI o registro do crédito do imposto em relação a essas mercadorias, porquanto não integram, nem entram em contato direto, com o produto final. Além disso, impossível segregar os valores relativos a essas mercadorias que foram utilizados em outras atividades que não o processo produtivo, como, por exemplo, as atividades administrativas da empresa.”



Processo nº : 10930.000793/97-25
Acórdão nº : CSRF/02-01.709

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de negar provimento aos recursos especiais.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2004


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA