



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
de 28 / 09 / 2001	
Rubrica	\$

Processo : 10930.000793/97-25

Acórdão : 203-06.484

Sessão : 11 de abril de 2000

Recurso : 107.894

Recorrente : COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

2º	RECORRIDA DESTA DECISÃO
C	EM 28 de julho de 2001
C	Procurador Reg. da Faz. Nacional

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 do crédito 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos recurso interposto por: COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo quanto a aquisição de matérias-primas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000793/97-25

Acórdão : 203-06.484

de pessoas físicas e de cooperativas; e Daniel Correa Homem de Carvalho e Mauro Wasilewski, quanto a energia elétrica e combustíveis.

Sala das Sessões, em 11 de abril de 2000

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Renato Scalco Isquierdo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Lina Maria Vieira e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente).

Iao/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484
Recurso : 107.894
Recorrente : COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI a título de ressarcimento das 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 exportados, instituído pela Lei nº. 9.363, de 13 de dezembro de 1996, referente ao 1º trimestre de 1997, cujo valor, calculado pela contribuinte, atingiu, inicialmente, a monta de R\$ 632.448,99 (seiscentos e trinta e dois mil, quatrocentos e quarenta e oito reais e noventa e nove centavos), conforme pedido às fls. 01.

Posteriormente, o requerente retificou o referido pedido de ressarcimento, conforme pedido às fls. 61 a 67, alterando os valores informados anteriormente referentes à Receita Operacional Bruta Total, à Receita de Exportação Total e deixando de deduzir os valores referentes aos insumos aplicados nos produtos em elaboração, em processo e acabados, em estoque em 31/03/97, passando, dessa forma, o valor calculado a ser ressarcido que era, inicialmente, R\$ 632.448,99 a ser da ordem de R\$ 1.154.963,69 (um milhão, cento e cinquenta e quatro mil, novecentos e sessenta e três reais e sessenta e nove centavos).

Efetuando diligência fiscal para fins de verificação da correção dos valores informados pela contribuinte na apuração do exato valor a ser ressarcido, nos termos da Portaria MF nº. 38/97 e IN SRF nº. 23/97, foram emitidas intimações fiscais (fls. 68 a 71) no sentido de que a contribuinte apresentasse os livros e documentos contábeis e fiscais e demonstrativos e relatórios de custos referentes ao período em foco, bem como esclarecimentos acerca das operações industriais efetuadas pela empresa, de forma a subsidiar a conferência da exatidão dos cálculos apresentados pela requerente. As referidas intimações foram atendidas pela contribuinte, que apresentou os documentos acostados aos Autos às fls. 72 a 368.

Após análise dos livros e documentos acima mencionados, o agente fiscal constatou algumas impropriedades nos cálculos referentes ao crédito presumido objeto deste processo. Passa-se a comentá-las, juntamente com os respectivos ajustes delas decorrentes, efetuadas pelo Fisco.

APURAÇÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO TOTAL



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000793/97-25**Acórdão : 203-06.484**

A contribuinte considerou no cômputo da sua Receita de Exportação Total para o período em questão os valores referentes a exportações de produtos adquiridos de terceiros, conforme demonstrado pelo mesmo às fls. 80, o que, no entender do Auditor Fiscal contraria a legislação que regulamenta o benefício, o qual é dirigido às exportações de produtos industrializados pelo produtor exportador. Dessa forma, estornou os respectivos valores, que totalizam R\$2.123.521,40, passando a considerar, no cálculo do referido benefício o valor da Receita Bruta de Exportação Total no montante de R\$30.494.779,15 (trinta milhões, quatrocentos e noventa e quatro mil, setecentos e setenta e nove reais e quinze centavos).

APURAÇÃO DO TOTAL DE AQUISIÇÕES DE INSUMOS

Contrariando o disposto no art. 3º da Portaria MF nº. 38/97 e os artigos 1º e 3º da IN SRF nº. 23/97, a requerente apurou o crédito presumido do IPI com base no **valor das aquisições de insumos** do período, e não no **valor dos insumos empregados** na produção do período. Dessa forma, o Auditor Fiscal procedeu a ajustes na apuração desses valores, desdobrando os valores relativos às aquisições de insumos e aos estoques dos mesmos, de forma a separar desse montante, os valores que serviriam no cômputo da base de cálculo do benefício, daqueles que deveriam ser excluídos da mesma, conforme os critérios de exclusão adotados pela fiscalização.

Foram reconstituídos os custos referentes aos insumos efetivamente aplicados na produção, onde, para tal, utilizou-se o critério de preço médio, na apuração dos referidos custos, excluídos os valores dos insumos abaixo discriminados, pelos motivos a seguir expostos:

I. Exclusão dos valores referentes aos estoques de insumos existentes em 31/12/96, em virtude dos mesmos já terem sido objeto de ressarcimento relativo ao período anterior, visto que anteriormente o benefício era apurado com base no valor das aquisições;

II. Exclusão dos valores referentes a aquisições diretas a pessoas físicas, relacionadas às fls. 185 a 187, em razão das mesmas não serem contribuintes das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 07/70, 08/70 e 70/91 (PIS/PASEP e COFINS), além do art. 1º. da Lei nº. 9.363/96 dispor que fará jus ao crédito presumido de IPI sobre o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de insumos;

III. Exclusão dos valores relativos a insumos adquiridos a sociedades cooperativas, relacionados às fls. 183 e 184, em virtude da não incidência das contribuições acima referidas sobre as vendas efetuadas por essas cooperativas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000793/97-25

Acórdão : 203-06.484

IV. Exclusão dos insumos adquiridos ao Ministério da Indústria, Comércio e Turismo - MICT da base de cálculo do benefício, pelos mesmos motivos expostos no item anterior. As referidas aquisições foram relacionadas às fls. 188 a 190.

V. Exclusão das utilizações do valor dos serviços de industrialização por encomenda de café solúvel agregados ao controle de estoque de matéria-prima (fls. 191 e 192), em razão do art. 1º. da Lei nº. 9.363/96 prever que o crédito presumido de IPI é a título de ressarcimento das contribuições ali mencionadas, incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem;

VI. Exclusão (baixa) do custo das aquisições de café cru destinados, como tal, à exportação, em razão do mesmo dispositivo legal supracitado restringir a incidência do benefício às aquisições de insumos utilizados no processo produtivo de produtos destinados à exportação;

VII. Exclusão dos valores correspondentes à utilização do óleo combustível e do óleo diesel, em virtude dos mesmos não sofrerem alterações em função de ação exercida diretamente sobre o produto fabricado, conforme entendimento do Parecer Normativo CST nº. 65/79 combinado com o art. 3º da Lei nº 9.363/96;

VIII. Exclusão do valor da energia elétrica apropriada como custo de produção, pelo benefício incidir apenas sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

IX. Exclusão da utilização de matéria-prima recebida por transferência, em virtude da transação não compor a base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP.

Em decorrência dos ajustes acima referidos, os quais se encontram consolidados no demonstrativo anexo às fls. 426, o valor das aquisições a ser considerado no apuração do benefício, que anteriormente informado pela contribuinte era da ordem de R\$ 24.701.623,66, passou a ser de R\$ 8.219.136,24.

Dessa forma, o valor do crédito presumido apurado pelo Fisco, considerando as diversas exclusões efetuadas nas parcelas que compõem, direta ou indiretamente, a base de cálculo do benefício, resultou em R\$ 384.298,78 (trezentos e oitenta e quatro mil, duzentos e noventa e oito reais e setenta e oito centavos), inferior, portanto, ao montante pleiteado pelo contribuinte de R\$ 1.154.963,69 (um milhão, cento e cinquenta e quatro mil, novecentos e sessenta e três reais e sessenta e nove centavos). A autoridade administrativa competente para a concessão do benefício, no caso em foco, a Delegada da Receita Federal em Londrina - PR,



Processo : 10930.000793/97-25

Acórdão : 203-06.484

ratificou o valor apurado pelo Auditor Fiscal, deferindo PARCIALMENTE o pleito, conforme despacho às fls. 428.

Inconformada com a redução do valor pleiteado, a contribuinte apresentou IMPUGNAÇÃO (fls. 442/453) às glosas fiscais efetuadas, as quais reduziram a base de cálculo do benefício requerido, discordando, inicialmente, da aplicação de critérios de apuração do montante restituível, que não admite reduções ou abatimentos, senão aqueles expressamente previstos na matriz legal.

Ataca o critério utilizado pela fiscalização ao excluir do cômputo da Receita Bruta de Exportação os valores referentes às operações de exportação de produtos adquiridos de terceiros, alegando que o conceito legal de Receita de Exportação adotado pelo Ministro da Fazenda, na Portaria MF nº 129/95, em seu art. 2º, § 2º, deixa claro o entendimento de que a receita de exportação compreende o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais, não havendo restrições ao aspecto de que referidas mercadorias se tratam de produção do próprio exportador ou adquiridas por este de terceiros. Alega, ainda, que a condição para usufruir o benefício fiscal está resumida a duas pressuposições apenas: (1) as mercadorias devem ser nacionais e (2) exportadas para o exterior. (seus grifos)

Discorda da glosa das importâncias referentes às aquisições de insumos, eis que essas decorrem de operações cujo aproveitamento do crédito é legítimo, como argumenta a seguir, item a item:

A) Matérias-primas adquiridas de pessoas físicas - Alega que os produtores rurais fornecedores da matéria-prima adquirida pela recorrente são contribuintes do PIS e da COFINS, pois o Regulamento do Imposto de Renda, em seu art. 127, §1º, item "b", equipara a pessoas jurídicas as pessoas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim específico de lucro, mediante a venda a terceiros de bens ou serviços, tornando-as contribuintes do PIS o PASEP e da COFINS, nos termos de suas leis instituidoras, sendo indevida, portanto, a glosa efetuada.

B) Matérias-primas adquiridas de cooperativas - Invoca o § único do art. 3º da MP nº 1.212/95, que estabelece a incidência da contribuição em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados, para discordar da respectiva glosa, argumentando que as respectivas aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos pela recorrente exportados estão oneradas pelas referidas contribuições.

C) Matérias-primas adquiridas do MICT - Argumenta que, embora o MICT não seja contribuinte de PIS/COFINS, os insumos a ele adquiridos sofreram reflexo dos referidos



Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484

tributos, agregando-se ao seu preço em todo o ciclo do mercado interno, o que a lei instituidora do benefício visa ressarcir, razão pela qual deve ser revista a glosa.

D) Entrada de insumos por transferência - Discorda do argumento do Fisco de que as referidas operações não compõem a base de cálculo do PIS/COFINS, pois as transferências apenas foram possíveis porque houve a compra dos insumos, estes sujeitos à incidência de PIS/COFINS. Infirma que a circunstância de ter sido o insumo adquirido por outro estabelecimento é irrelevante, pois, além da legislação não prever restrições nesse sentido, o único estabelecimento industrial que fabrica produtos finais para exportação é o da requerente. Faz analogia com entendimento desse Conselho, exarado no Acórdão que cita, quanto à titularidade do Crédito-Prêmio ser da empresa, e não de seus estabelecimentos.

E) Produtos industrializados por terceiros - Alega que tais operações são normalmente sujeitas à incidência de PIS/COFINS e retratam valores agregados ao custo de aquisição dos insumos.

F) Aquisições de combustíveis e energia elétrica - Infere que os referidos produtos se prestam ao uso e consumo no processo de produção, sem os quais sequer há dita produção, motivo pelo qual estão perfeitamente identificados no conceito de produtos intermediários/secundários. Alega que não há razão para socorrer-se do Parecer Normativo CST nº. 65/79, pois este é específico e relacionado com os bens classificáveis no ativo permanente, o que não é o caso.

G) Custo do café cru exportado - Reconhece que, por equívoco, deixou de abater, no valor dos insumos, as aquisições de café cru para exportação direta, **ratificando, desta forma, a glosa fiscal efetuada no valor de R\$ 1.071.372,95.**

Ao final, requer que sejam considerados os valores relativos ao crédito presumido, cujo cálculo, no seu entendimento, resulta no total de R\$ 1.038.204,63, como demonstra às fls. 451, e complementado o referido ressarcimento com a diferença do montante a que tem direito.

A autoridade julgadora de primeira instância, através da Decisão às fls. 455 a 462, considerou PROCEDENTE todas as glosas fiscais efetuadas. Embasa sua decisão, quanto às exclusões das aquisições feitas a pessoas físicas e cooperativas, no art. 1º da Medida Provisória nº. 948/95, convertida na Lei nº. 9.363/96, entendendo que, por tratar-se de ressarcimento das Contribuições para o PIS/PASEP/COFINS, incidentes sobre as aquisições, para o gozo do benefício é necessário que tenha ocorrido o fato gerador e o recolhimento das contribuições pelos



Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484

fornecedores e que, não sendo as pessoas físicas, nem, com relação às vendas de mercadorias, sociedades cooperativas, contribuintes dos referidos tributos, não há o que ressarcir.

No que diz respeito aos argumentos expendidos pela requerente em afi. os derivados de petróleo e outros produtos utilizados de forma direta na sua produção e que, por isso, seus valores devem ser incluídos nos insumos imprescindíveis na sua produção e que, por isso, seus valores devem ser incluídos no cálculo do benefício, o julgador faz uso do contido nos Pareceres Normativos CST nºs 181/74, cujos itens 8 a 10 (do primeiro) e 13 (do segundo) transcreve, concluindo pela impropriedade do favor fiscal em relação aos referidos produtos, por não se tratarem de produtos utilizados diretamente na produção, com ação sobre o produto em fabricação.

Quanto às exclusões dos produtos exportados adquiridos de terceiros, serem corretas, por estar o direito ao crédito limitado às empresas produtoras. Concorde com o argumento do Fisco de que, no que diz respeito às entradas de insumos por transferência, quais, por não comporem a base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, não fazem jus ao ressarcimento. Ao final, registra que a requerente concordou com as exclusões das aquisições de café cru e que a mesma não reclamou quanto às exclusões relativas à utilização dos insumos existentes em 31/12/96.

A recorrente, irresignada, apresentou recurso voluntário tempestivo ao Egrégio Conselho (fls. 466 a 479), no qual reitera todos os argumentos expostos na impugnação (fls. 442 a 453) e discorda dos poucos fundamentos de fato e de direito levantados pelo julgador de primeira instância, 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 na ordem de R\$ 653.905,81 (seiscentos e cinquenta e três mil, novecentos e oitenta e um centavos) que equivale à diferença entre o valor a que tem direito e o valor ressarcido.

O representante da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões ao recurso ora interposto, pronunciando-se a favor da manutenção integral da decisão proferida pelo julgador singular.

É o relatório.



Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR RENATO SCALCO ISQUIERDO

O recurso é tempestivo, e tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O recurso voluntário versa sobre diversas questões que devem ser analisadas de forma autônoma, já que têm tratamento diferenciado.

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

A recorrente pretende seja reconhecido o seu direito 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.

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.”



Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484

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.”

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.



Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484

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 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.

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 inevitável, 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 nexos 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".



Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484

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 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

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 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%).



Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484

incide sobre o preço de aquisição dos insumos, e portanto, atinge pelo menos a margem da última operação. O ressarcimento, portanto, mesmo contemplando alíquotas inferiores efetivamente previstas para as contribuições a serem devolvidas (2,65% para a COFINS quando deveria ser 2,75%³), pode resultar em um valor maior que o encargo efetivo. 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 a comprovação. Imagine-se uma determinada matéria-prima que foi vendida por um fabricante para 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 ($\$100,00 \times 2,75\%$)⁴ e \$4,12 ($\$150,00 \times 2,75\%$), o que totaliza \$6,87 + \$4,12).

O ressarcimento, segundo o critério legal, contudo, seria de \$8,05 ($\$100,00 \times 8,05\%$), valor bastante superior ao encargo incidente sobre as duas operações anteriores. Evidentemente esses números variam de acordo com a estrutura de preços praticada 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 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 na referida, porque impossível, na prática, precisar o valor pago acumuladamente dos 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 em que foi instituído, visa ressarcir as contribuições incidentes sobre as matérias-primas, intermediários e material de embalagem nas suas diversas etapas (e não apenas na última). O percentual de 5,37% corresponde ao ressarcimento das contribuições incidentes em 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

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 PIS).

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



Processo : 10930.000793/97-25

Acórdão : 203-06.484

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 pretendia o ressarcimento apenas do valor incidente na última aquisição. E não se pode pretender apurar um valor que se aproximasse da realidade, buscando ressarcir o valor 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 houve 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% sobre os insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, mediante a apresentação, pelo exportador, das correspondentes guias de recolhimento pelo seu fornecedor imediato⁶.

A lei nova veio exatamente para corrigir essa distorção, que consistia no ressarcimento apenas das contribuições incidentes sobre a última aquisição, de forma que não alcançasse seu alcance. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 (da qual originou-se o art. 9.393/96) é clara no sentido de que o ressarcimento visa a desoneração das divisas.

⁶ A redação da referida Medida Provisória era a seguinte:

Art. 1º. Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal para o ressarcimento em moeda corrente destinado a compensar o custo representado pelas contribuições incidentes sobre os insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, de acordo com o disposto no art. 1º das Leis Complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 29 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias primas, produtos intermediários e materiais 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 dos insumos de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem referidos no artigo 1º, de um 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 do 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 08/70 e 70/91.

(...)

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



Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484

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 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.



Processo : 10930.000793/97-25

Acórdão : 203-06.484

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 das contribuições contida nos insumos, automaticamente estar-se-ia legitimando o pleito de ressarcimento maior que o previsto em lei para os casos em que a carga de contribuições 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 nome do evidente ganho que auferem pelos critérios contidos na lei. O outro é a decorrente da transgressão indevida das regras vigentes na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, pela presente sistemática de apuração dos créditos de COFINS e PIS a serem ressarcidos.

Como é sabido, a legislação do IPI, como regra geral, expressamente prevê o registro do crédito do imposto, se a operação de aquisição não está sujeita à incidência do imposto. Em razão do nome “crédito presumido de IPI” a Secretaria da Receita Federal concedeu o incentivo fiscal o tratamento de crédito de IPI (conforme fica evidenciado pelas diversas decisões 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 isentas de incentivo fiscal em tela. O crédito passível de registro nos livros fiscais do IPI foi aperfeiçoado em 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.

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 beneficia as empresas que adquirem mercadorias de não contribuintes do PIS e PASEP, ao estabelecer o 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.



Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484

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.

2. Inclusão, na base de cálculo, dos valores de matérias-primas transferidas de outros estabelecimentos da mesma empresa.

A glosa, relativamente a esse item, teve dois principais fundamentos, conforme se infere do lançamento: a falta de previsão legal da possibilidade de utilização dos valores de matérias-primas transferidas de outros estabelecimentos; e a impossibilidade de se requerer o ressarcimento de forma centralizada.

Com relação à impossibilidade de requerimento de forma centralizada, a simples leitura do artigo primeiro da Medida Provisória demonstra que o pedido deve ser feito pela empresa exportadora, sem qualquer menção a estabelecimento. Assim prescreve a norma:

“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 07, de 07 de setembro de 1970, 08, de 03 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.”

Além disso, a mesma norma expressamente prevê que a base de cálculo do incentivo deve ser o valor total das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo. Não há qualquer referência a restrições ou origem das matérias-primas. É o que prevê o art. 2º do mesmo diploma legal:

“Art. 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.”

Aliás, na mencionada medida provisória não consta a palavra estabelecimento, que somente foi utilizada em normas de hierarquia inferior, normas essas que extrapolaram sua



Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484

função regulamentar para, inovando no ordenamento jurídico - o que lhes é vedado -, restringiram o benefício fiscal.

Do resultado da diligência ficou claro que a empresa somente requereu o ressarcimento através do seu estabelecimento-matriz, e que as matérias-primas adquiridas pela filial e posteriormente transferidas para o estabelecimento-matriz não foram objeto de nenhum pedido de ressarcimento. Pelo critério adotado pela autoridade autuante e pelo Delegado de Julgamento, a empresa que adquirisse a totalidade de suas matérias-primas por um estabelecimento, para depois transferi-los para o estabelecimento fabril, não teria direito a qualquer ressarcimento, posição essa que não coaduna com os objetivos da lei, que visa apenas desonerar das exportações o PIS e da COFINS incidentes sobre essas mercadorias.

Por esses motivos, entendo incorreta, igualmente, a glosa efetuada pela fiscalização em relação às matérias-primas transferidas pela filial, valores esses que devem ser reincluídos na base de cálculo do incentivo em tela.

3. Valores referentes a serviços de industrialização, energia elétrica, combustíveis e mercadorias revendidas sem industrialização.

Com relação aos valores referentes a serviços de industrialização efetuada por encomenda, correta a decisão recorrida. A lei somente admite a inclusão dos valores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Não há previsão para inclusão de valores de prestação de serviços. Se fosse possível incluir os valores referentes à prestação de serviços de industrialização, todas as empresas exportadoras passariam a produzir por intermédio de terceiros, de forma a potencializar o incentivo, distorcendo os seus objetivos.

Relativamente aos valores de energia elétrica e 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.

Finalmente, também foi correta a glosa dos valores correspondentes a mercadorias adquiridas pelo estabelecimento e exportadas sem sofrer qualquer processo de industrialização. O incentivo destina-se aos produtos industrializados no país – tanto assim que somente empresas industriais podem usufruir do referido incentivo – e a lei expressamente utiliza



MINISTÉRIO DA FAZENDA

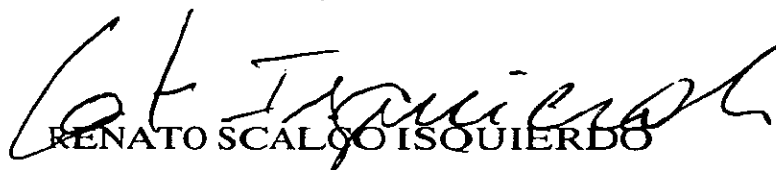
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000793/97-25
Acórdão : 203-06.484

a palavra “produtos”. Se o legislador quisesse incluir no âmbito do incentivo qualquer exportada teria feito referência a essa expressão.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 11 de abril de 2000


RENATO SCALCO ISQUIERDO