



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10980.001629/99-84  
Recurso nº : RD/201-114.917  
Matéria : CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Sujeito Passivo : REFINADORA DE ÓLEOS BRASIL LTDA  
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES.  
Sessão de : 05 de julho de 2005  
Acórdão nº : CSRF/02-02.008

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 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.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do 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, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

Processo nº : 10980.001629/99-84  
Acórdão nº : CSRF/02-02.008



DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 DEZ 2005

Participaram, ainda do presente julgamento os conselheiros ROGERIO GUSTAVO DREYER, FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10980.001629/99-84  
Acórdão nº : CSRF/02-02.008  
  
Recurso nº : RD/201-114.917  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Sujeito Passivo : REFINADORA DE ÓLEOS BRASIL LTDA

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI protocolizado pelo contribuinte em 09/03/1999 pleiteando a importância de R\$ 3.152.857,66 relativa ao ano de 1997.

O indeferimento parcial do pleito por parte da DRF Curitiba foi mantido pela DRJ CURITIBA, sob os seguintes fundamentos:

a) não integram a base de cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos efetuadas de cooperativas, tampouco as aquisições de matérias-primas revendidas;

b) o insumo *fuel oil* não se enquadra nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adotados na legislação do IPI, não integrando a base de cálculo do crédito presumido.

O acórdão 201-74.775 (fls. 380/391) deu provimento parcial ao recurso voluntário reconhecendo, por maioria de votos, o direito de a recorrente incluir no cômputo do incentivo as aquisições de insumos efetuadas perante cooperativas e as aquisições de óleo combustível. Além disso, reconheceu o direito à inclusão, no cômputo da receita de exportação, das vendas efetuadas a empresas comerciais exportadoras. Só não foi reconhecido o direito à inclusão, na base de cálculo do benefício, das aquisições de grãos efetuadas para revenda no mercado interno.

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial com fulcro no art. 32, II, da Portaria MF nº 55/98 (fls. 393/407), contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das aquisições efetuadas de não contribuintes (pessoas físicas e cooperativas). Apresentou como paradigmas os Acórdãos 202-11.198 (fls. 408/421) e 202-12.306 (fls. 422/434).

Por meio do despacho 201-0.422, de fl. 438, foi dado seguimento ao recurso especial.

Nas contra-razões de fls. 442/461 o contribuinte sustentou, em suma, que tem direito à inclusão dos valores correspondentes aos insumos adquiridos de cooperativas, porque a Lei nº 9.363/96 não impôs a restrição de que, para gozo do incentivo, haja incidência do PIS e da COFINS diretamente nas aquisições feitas pelo produtor-exportador.

É o Relatório.

Processo nº : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

## VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

O objeto do recurso é a possibilidade de incluir-se ou não, na base de cálculo do crédito presumido, os valores correspondentes às aquisições de insumos efetuadas perante cooperativas, que não são contribuintes do Pis/Pasep/Cofins.

Assim dispõe a Lei nº 9.363/96:

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

(...)

*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.*

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador. (grifei)*

Ao utilizar-se no art. 1º da expressão “*incidentes sobre as respectivas aquisições*”..., o legislador estabeleceu que o cálculo do benefício só poderia levar em conta insumos que sofreram a incidência das contribuições ao PIS e à Cofins na etapa anterior. Isto é confirmado pela expressão “*...referidos no artigo anterior...*”, presente no art. 2º. Ou seja, somente integram a base de cálculo do crédito presumido, os insumos aplicados em produtos exportados que ao ingressarem no estabelecimento produtor, sofreram a incidência das contribuições na operação que deu origem à entrada.

Processo nº : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

Colocando a pá de cal sobre qualquer dúvida a respeito, a parte final do art. 3º da lei estabelece, com todas as letras, que para os efeitos de cálculo do crédito presumido (*...para os efeitos desta Lei...*), a apuração será feita considerando as normas que regem as contribuições que estão sendo ressarcidas, *“...tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor...”*.

Dessa forma, para que haja o ressarcimento, é necessário que os insumos tenham sofrido a incidência das contribuições em etapas anteriores da cadeia produtiva. Para que isso ocorra, é necessário que os fornecedores dos insumos empregados na produção que gerou as exportações sejam contribuintes do PIS e da Cofins.

No caso dos autos, as aquisições foram realizadas de cooperativas de produtores (fl. 231), que não são contribuintes do PIS nem da Cofins.

O argumento de que a lei estabeleceu uma alíquota média presumida correspondente a duas operações não tem o menor fundamento jurídico. O que se presume não é a incidência das contribuições em operações anteriores e nem que tal incidência ocorreu num número “x” de operações, uma vez que a alíquota está fixada na lei e os três artigos citados deixaram claro que o ressarcimento se refere às duas operações imediatamente anteriores. O que se presume não é a incidência anterior do PIS/Pasep/Cofins, mas sim que o valor final do incentivo é um crédito de IPI.

Ressalte-se que esta interpretação está implícita no item 4.6 do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22 de abril de 1996, que assim se expressa: *“O valor das matérias-primas adquiridas diretamente de pessoas físicas que não são contribuintes da COFINS e PIS/PASEP não compõe a base de cálculo do crédito presumido, com relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, pois nesse caso não há o que ressarcir”*. O mesmo raciocínio se aplica às aquisições efetuadas de cooperativas.

Além disso, a Instrução Normativa - SRF nº 023 de 13/03/1997, que regulamentou o Cálculo e a Utilização do Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363/1996, no seu art. 2º § 2º, dispõe que:

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

*§ 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 de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS”*.(grifei)

Processo nº : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

Releva notar que as contribuições sociais - PIS/Pasep/Cofins incidem quando da venda ou faturamento dos produtos, ou seja, se o ato legal em comento se reporta às contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, obviamente se aplica aos insumos que, adquiridos de terceiros, a elas estivessem sujeitos. Ora, não são contribuintes do PIS ou da Cofins, em relação às vendas de mercadorias adquiridas de seus cooperados, as sociedades cooperativas. Assim, não havendo incidência sobre as aquisições efetuadas das cooperativas, não há o que ressarcir ao adquirente.

Em face do exposto, considerando que a interpretação consubstanciada no acórdão recorrido violou os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional para reformar o Acórdão 201.74.775, fls. 380/391, na parte em que foi objeto de recurso.

Sala das Sessões, 05 de julho de 2005

  
ANTONIO CARLOS ATULIM



Processo nº : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Redator designado

O recurso é tempestivo e tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele 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 tratam, os valores das aquisições de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS.

Neste diapasão, entendo como corretas as decisões de decidir sustentadas naquele acórdão recorrido. A esse propósito, cito voto da lavra do Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, que bem respalda minhas razões de decidir:

**"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."*

*CS*

*CS*

*CS*

Processo nº : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

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

Processo nº : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

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 legal<sup>1</sup>, 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.

<sup>1</sup> 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 freqüência 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 nexa 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 nº : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

Note-se que os 5,37% correspondem à aplicação cumulativa da alíquota de 2,65% (1,0265 x 1,0265). Esses valores sequer correspondem às alíquotas atuais da COFINS e do PIS, que são, respectivamente, 3% e 0,75%<sup>2</sup>. 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 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%<sup>3</sup>), 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.

<sup>2</sup> 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%).

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

*Estk*  
*af* *J*

Processo nº : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

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 ( $\$100,00 \times 2,75\%$ )<sup>4</sup> e \$4,12 ( $\$150,00 \times 2,75\%$ ), o que totaliza \$6,87 ( $\$2,75 + \$4,12$ ).

O ressarcimento, segundo o critério legal, contudo, seria de \$8,05 ( $\$150,00 \times 5,37\%$ ), valor bastante superior ao encargo incidente sobre as duas operações anteriores<sup>5</sup>. 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

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

<sup>5</sup> 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%.

Processo nº : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

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 imediato<sup>6</sup>.

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

<sup>6</sup> 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 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 : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

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.

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.

*CSRF*

*cup J*

Processo nº : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

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.

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.

Processo nº : 10980.001629/99-84

Acórdão nº : CSRF/02-02.008

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, friso novamente e por relevante, muito bem reflete meu posicionamento pessoal sobre a matéria em debate.

Sala das Sessões, em 05 de julho de 2005

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

*CS*