

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13854.000708/96-69  
Acórdão : 203-06.482

Sessão : 11 de abril de 2000  
Recurso : 107.558  
Recorrente : CARGILL AGRÍCOLA S.A.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

2º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	EM 30 de maio de 2001
C	Procurador Rep. da Faz. Nacional

**IPI – INCENTIVO FISCAL – RESSARCIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E À 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 pessoas físicas 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 provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
CARGILL AGRÍCOLA S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sessões, em 11 de abril de 2000

Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

Renato Sealco Izquierdo  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Lina Maria Vieira, Sebastião Borges Taquary, Daniel Correa Homem de Carvalho e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente).  
Imp/opr



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13854.000708/96-69

Acórdão : 203-06.482

Recurso : 107.558

Recorrente : CARGILL AGRÍCOLA S.A.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, a título de ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP/COFINS, incidentes sobre a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na industrialização de produtos exportados, instituído pela Medida Provisória nº 948/95 e suas reedições, referente ao ano de 1995, cujo valor, calculado pela contribuinte, atingiu a monta de R\$ 75.081,19 (setenta e cinco mil, oitenta e um reais e dezenove centavos), conforme pedido à fl. 01.

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 129/95 e da IN SRF nº 28/96, foi emitida intimação fiscal no sentido de que a contribuinte apresentasse os documentos relativos às exportações efetuadas no período em foco, tais como Notas Fiscais de Exportação, Declarações de Despacho averbadas, Avisos de Liquidação de Câmbio, dentre outros, bem como as Notas Fiscais referentes às aquisições de insumos para a industrialização, Livro Registro de Apuração de IPI e a declaração prevista no art. 2º, § 5º, da IN SRF nº 28/96 (fls. 59).

Após análise dos livros e documentos fiscais da contribuinte em epígrafe, o agente fiscal refez os cálculos referentes à apuração do valor do crédito presumido a ressarcir, fazendo os seguintes ajustes:

1. Incluiu as aquisições de insumos efetuadas pela requerente no mês de dezembro de 1995, originalmente não consideradas no somatório das aquisições;
2. Excluiu os valores referentes às aquisições de laranjas efetuadas a pessoas físicas, uma vez que não são contribuintes de COFINS e PIS/PASEP;
3. Incluiu a Receita Operacional Bruta relativa ao mês de dezembro de 1995, anteriormente também não considerada pela requerente no cômputo de sua Receita Operacional Bruta Total.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13854.000708/96-69

Acórdão : 203-06.482

Em decorrência dos ajustes acima referidos, os quais se encontram discriminados no "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO (R\$)" anexo às fls. 61, o valor a ser resarcido resultou em R\$49.807,44 (quarenta e nove mil, oitocentos e sete reais e quarenta e quatro centavos), inferior, portanto, ao montante pleiteado pelo contribuinte, que foi da ordem de R\$75.081,19 (setenta e cinco mil, oitenta e um reais e dezenove centavos).

Através de decisão da autoridade administrativa competente, no caso em foco a Srª. Delegada da Receita Federal em Ribeirão Preto/SP (fls. 64), consubstanciada no despacho da Seção de Tributação daquela Unidade, foi concedido, por equívoco, o crédito presumido no valor de R\$25.273,75 (vinte e cinco mil, duzentos e setenta e três reais e setenta e cinco centavos), que foi exatamente a diferença apurada pelo Auditor Fiscal entre o valor pleiteado pela contribuinte e o por ele apurado e mencionado em seu despacho, às fls. 62.

Inconformada com a redução do valor pleiteado, a contribuinte apresentou IMPUGNAÇÃO (fls. 79/88) à glosa fiscal dos valores referentes às aquisições efetuadas pela impugnante a pessoas físicas, a qual reduziu a base de cálculo do benefício requerido, não se pronunciando quanto aos demais ajustes feitos pelo Fisco.

Inicialmente, a impugnante alega atender à legislação regulamentadora do benefício fiscal e discorda dos argumentos utilizados pela fiscalização para embasar o deferimento parcial do pedido por ele formulado, por serem desprovidos de fundamento legal que o sustentem.

Insurge-se contra a exclusão dos valores correspondentes às aquisições de matérias-primas efetuadas diretamente a produtores rurais, pessoas físicas, sob o argumento do Fisco de que essas, não sendo contribuintes de PIS e COFINS, não teriam pago esses tributos nas vendas de suas mercadorias e, consequentemente, nenhum ressarcimento seria devido.

Reproduz os critérios de apuração do valor do crédito presumido prescritos pelo art. 2º da Medida Provisória nº 948/95 e argumenta que a alíquota fixa de 5,37% (cinco inteiros e trinta e sete centésimos percentuais), que é aplicada sobre a base de cálculo do benefício, corresponde exatamente a duas incidências de PIS e COFINS e que a natureza jurídica do benefício previsto no ato legal acima citado é de um **crédito presumido** de IPI (grifos seus), não importando quanto foi pago a título de PIS/COFINS nas aquisições de insumos anteriores, nem sequer quantas incidências daquelas contribuições houve.

Alega que, em se admitindo que o valor do benefício fiscal depende de ter havido incidência de PIS/COFINS, poderia também ser permitido ao contribuinte fazer prova de



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 13854.000708/96-69

**Acórdão :** 203-06.482

que as matérias-primas adquiridas foram tributadas mais do que duas vezes por essas contribuições e daí o crédito deixaria de ser presumido, pois cada contribuinte teria o direito de ser resarcido pelo exato valor pago a título dessas contribuições nas aquisições de insumos.

Conclui que as contribuições para o PIS/COFINS podem não ter incidido diretamente na aquisição do produto rural pelo produtor exportador, mas todos os insumos utilizados pelo produtor rural na atividade agrícola sofreram a incidência desses tributos, e é esse valor que, integrando o preço do produto rural adquirido pelo produtor exportador, está sendo ora resarcido sob a forma de um crédito presumido.

Ao final, requer que sejam refeitos os cálculos relativos ao valor do crédito presumido a que tem direito, e que, tendo em vista a jurisprudência desse Conselho constante dos Acórdãos que cita, seja à impugnante reconhecido o direito ao ressarcimento acrescido de juros pela taxa SELIC, computados a partir de 1º de janeiro de 1996, nos termos do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, combinado com o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95. Requer, ainda, provar suas alegações por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícia e a juntada de documentos.

A autoridade julgadora de Primeira Instância acolheu a impugnação apresentada, por entender que preenchia os requisitos formais de sua admissibilidade, conforme Decisão às fls. 93 a 95, na qual considerou PROCEDENTE a glosa fiscal quanto às aquisições efetuadas a pessoas físicas, não contribuintes das contribuições ao PIS/PASEP/COFINS em sua totalidade, por entender, em interpretação literal ao dispositivo legal que institui o benefício, que o crédito presumido do IPI foi criado a título de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições e se não houver incidência de contribuições sobre tais aquisições, não há que se falar em crédito presumido.

Refutou o argumento da impugnante de que houve incidência das mencionadas contribuições nos insumos utilizados pela pessoa física para obter os produtos agrícolas, concluindo que o que interessa é se houve ou não tal incidência na operação de aquisição dos produtos pela empresa a ser resarcida, sendo irrelevante, nos termos da lei, quantas etapas de incidência ocorreram anteriormente. (grifos nossos)

Reconheceu, o julgador singular, que deve ser reformado o despacho concessório da Delegada da Receita Federal em Ribeirão Preto, uma vez que houve um equívoco ao ser deferido o ressarcimento no valor de R\$25.273,75 (valor da redução no ressarcimento pleiteado), ao invés de R\$ 49.807,44 (valor do crédito presumido apurado pelo AFTN, às fls. 62).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

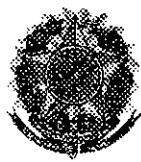
**Processo : 13854.000708/96-69**

**Acórdão : 203-06.482**

Por fim, deferiu, PARCIALMENTE, a impugnação apresentada, determinando o resarcimento do crédito presumido do IPI no valor de R\$49.807,44 (quarenta e nove mil, oitocentos e sete reais e quarenta e quatro centavos), com a adição de juros equivalentes à taxa SELIC, a partir de 01/01/96, por entender que o referido acréscimo encontra amparo na Lei nº 9.250/95.

A impugnante, irresignada , apresentou recurso voluntário tempestivo a esse Egrégio Conselho (fls. 100/105), no qual reitera os fundamentos expostos na peça impugnatória (fls. 79/88).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo : 13854.000708/96-69**  
**Acórdão : 203-06.482**

### 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 presente recurso resume-se ao exame da possibilidade de inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, das aquisições de matéria-prima de pessoas físicas, não contribuintes do PIS e da COFINS.

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 nº 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."*

*Let*



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 13854.000708/96-69  
**Acórdão :** 203-06.482

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:

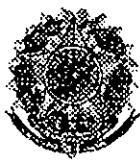
*“10) Tendo-se em vista que o índice de 5,37%, utilizado para cálculo do benefício, corresponde a duas operações sucessivas sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS, ocorrendo a hipótese de mercadorias fornecidas na segunda operação terem sido adquiridas de pessoas físicas, produtor rural, sociedades cooperativas (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 resarcimento 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 ensejo ao 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.



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13854.000708/96-69

Acórdão : 203-06.482

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 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

<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 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 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 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".



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13854.000708/96-69

Acórdão : 203-06.482

percentual de 5,37%. O valor assim apurado é o valor a ser resarcido (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.

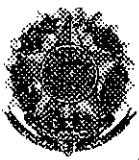
Note-se que os 5,37% correspondem à aplicação cumulativa da alíquota de 2,65% ( $1,0265 \times 1,0265$ ). Esses valores sequer correspondem às alíquotas atuais da COFINS e do PIS, que são, respectivamente, 3% e 0,75%<sup>2</sup>. Há quem afirme, em face da aplicação cumulativa dos referidos valores,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

<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 n. 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 n. 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 n. 7/70, de 0,75%).



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 13854.000708/96-69  
**Acórdão :** 203-06.482

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.

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

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

<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%.

## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo : 13854.000708/96-69**

**Acórdão : 203-06.482**

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 n. 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

<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 ns. 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 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 a relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.

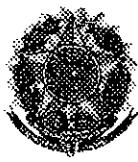
Art. 3º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 2,65% sobre a base de cálculo definida no artigo 2º.

(...)

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 ns. 7 e 8/70 e 70/91.

(...)

§2º. A eventual restituição das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições que serviram a 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 13854.000708/96-69  
**Acórdão :** 203-06.482

seu alcance. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 948/95 (da qual originou-se a Lei n. 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 ultima 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 ultima, 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 resarcido 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 da 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 13854.000708/96-69  
**Acórdão :** 203-06.482

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 resarcidos.

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 resarcido 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 resarcido para todas as situações, igualmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13854.000708/96-69

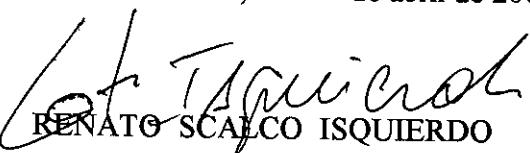
Acórdão : 203-06.482

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.

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