



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº: 10183.003341/97-50
Recurso nº: 201-117.101
Matéria : IPI / CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : CEVAL CENTRO OESTE S/A
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Sessão de : 27 de janeiro de 2004
Acórdão : CSRF/02-01.592

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS – 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 art. 1º da Lei n.º 9.363 de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. (art. 2º, da Lei n.º 9.363/96). A lei citada refere-se a "**valor total**" e não prevê qualquer exclusão.
Recurso negado.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Relator), Josefa Maria Coelho Marques e Henrique Pinheiro Torres. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer. Vencidos nos itens Combustíveis, Lenha e Energia Elétrica os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2004

Processo nº: 10183.003341/97-50
Acórdão : CSRF/02-01.592

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES; HENRIQUE PINHEIRO TORRES; DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA.

Processo nº : 10183 003341/97-50

Acórdão : CSRF/02-01.592

Recurso nº : 201-117.101

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Por bem descrever resumidamente o fato, transcrevo o relatório de fls. 276/277:

“Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, protocolizado em 01/08/97, motivada a contribuinte pelo “Crédito presumido de que trata a Portaria MF nº 38/97”, no valor de R\$3.192.440,54, referente ao período de apuração do primeiro trimestre de 1997. Pediu compensação posteriormente

Após juntada de documentação, a Delegacia da Receita Federal em Cuiabá - MT, às fls. 136/141, decidiu pelo deferimento, em parte, do pedido, reconhecendo, parcialmente, o crédito, aprovando o valor de R\$591.904,75 como crédito presumido de IPI, relativo ao segundo trimestre de 1997, em virtude de haver glosado o valor referente às aquisições de produtor pessoa física, valores de fretes, BFP – geração de vapor, lenha-geração de vapor, combustível para geração de vapor e energia elétrica, como consumo de matérias-primas e produtos intermediários. Além disso, os cálculos foram revistos para expurgar da base de cálculo do benefício valores que teriam sido indevidamente incluídos, referentes ao primeiro trimestre de 1997.

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 144/157, aduzindo que os insumos adquiridos de pessoas físicas não contribuintes do PIS nem da COFINS geram direito ao crédito, bem como os valores das aquisições de serviços de transporte, BFP – geração de vapor, lenha-geração de vapor, combustível para a geração de vapor e de energia elétrica como consumo de matéria-prima e produto intermediário; ainda, fundamenta que o cálculo deve ser feito pelo valor total das aquisições e não pelo consumo da matéria-prima.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - MS, às fls. 210/214, indeferir a solicitação, segundo a seguinte ementa:

“EMENTA: PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO.

Para efeito de cálculo do crédito presumido do imposto, como ressarcimento das contribuições ao PIS e Cofins, nos termos da Lei nº 9.363/1996, não integram os valores de aquisições de matérias-primas, produtos intermediário (sic) e material de embalagem, as compras de pessoas físicas, bem como as despesas com energia elétrica, geração de vapor e fretes.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”



Em Recurso Voluntário de fls. 216/234, a recorrente manifesta a sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões, sob os fundamentos já referidos.”

A Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiu:

I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso: quanto ao item aquisições de pessoa física e quanto aos itens lenha e combustíveis, e

II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, no que diz respeito ao frete.

O Acórdão foi assim ementado:

“IPI - RESSARCIMENTO - COMPENSAÇÃO - LEI Nº 9.363/96 – PORTARIA MF Nº 38/97 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - CUSTOS COM ENERGIA ELÉTRICA E GERAÇÃO DE VAPOR - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO - CUSTOS COM FRETE – IMPOSSIBILIDADE - Crédito presumido de IPI com o objetivo de desonerar a carga tributária das exportações. Geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, e os custos a estes agregados. Não se pode negar que insumos adquiridos de pessoas físicas, por não serem contribuintes do PIS nem da COFINS, não integrem o valor das aquisições incentivadas, por falta de previsão legal. Também compõem a base de cálculo do crédito presumido os custos com energia elétrica, tida como produto intermediário, e com a geração de vapor, pelo mesmo fundamento. Impossibilidade de inclusão de custos com frete. Recurso voluntário provido em parte.”

Ciente do acórdão acima, a PGFN interpôs, com base no artigo 5º, I do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria nº 55, de 16/03/98, recurso especial (doc. fls. 300/318), solicitando a exclusão da base de cálculo do crédito presumido as compras efetivadas junto às pessoas físicas e os gastos com lenha, energia elétrica e combustíveis.

A Presidenta da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, analisando os requisitos para admissibilidade do recuso especial proposto, às fls. 327/328, deu seguimento ao apelo.

Notificada, a contribuinte, às fls. 333/351, apresentou suas contra-razões ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, pugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro Relator OTACÍLIO DANTAS CARTAXO:

O recurso especial do Ilustre Procurador da Fazenda merece ser conhecido por cumprir as formalidades necessárias para tanto.

Trata o apelo da Fazenda Nacional de inconformidade pela inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores das matérias-primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas, que não recolhem PIS ou COFINS em suas operações.

Dispõem os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363, /96, “in verbis”:

“Art. 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, com o 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.”

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

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.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de

compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

.....” (grifei).

O crédito presumido de IPI é um benefício fiscal, decorrente de uma renúncia fiscal, devendo ser a Lei instituidora do benefício interpretada restritivamente.

Na análise da Lei nº 9.363/96 verifica-se que seu objetivo é estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, mediante o ressarcimento das contribuições COFINS e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo.

Para esse ressarcimento a citada lei utiliza-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

Dessa forma, deve ser entendido, que o favor fiscal é dado mediante o ressarcimento da COFINS e PIS embutidos nos insumos que compõem os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Portanto, a meu ver, há o ressarcimento das mencionadas contribuições sociais quando elas incidem nos insumos adquiridos pela empresa produtora exportadora, não havendo que se falar em incidência em cascata e em crédito presumido independentemente de haver ou não incidência das contribuições a serem ressarcidas.

Com o mesmo entendimento, dispõe o § 2º, do art. 2º, da IN SRF nº 23/97, dizendo que as aquisições efetuadas de pessoas que não sejam contribuintes do PIS/PASEP e COFINS, ou decorrentes de operações que não estejam tributadas por ambas as contribuições não geram direito ao crédito presumido.

No presente caso, não há de se falar na inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, os valores das aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem de pessoas físicas, já que essas operações não foram sujeitas a tributação do PIS e da COFINS.

Quanto à inclusão dos gastos com lenha, combustíveis e energia elétrica, cabe ressaltar que o favor fiscal incide sobre as aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem. Combustível e energia elétrica não são matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e, assim, o ressarcimento sobre esses gastos não está previsto pela lei.

Como o próprio nome diz, produto intermediário é aquele que deixou de ser matéria-prima, mas ainda não é produto acabado. A lenha, o combustível industrial e a energia elétrica são insumos necessários ao funcionamento das máquinas, mas não são produtos intermediários. Se a lei desejasse incluir todos os insumos explicitamente teria dito.

Processo nº: 10183.003341/97-50

Acórdão : CSRF/02-01.592

Portanto, nos moldes em que está redigida a lei, não vejo como concordar com o entendimento do acórdão recorrido.

Cabe ressaltar, que o Decreto 1.751/95 regulamenta a concessão de subsídios e os procedimentos para aplicação de direitos compensatórios.

Dessa forma, apesar do item "a", do Anexo II, do Decreto 1.751/95, classificar o combustível industrial como insumo, é necessário que a lei concessiva do respectivo incentivo fiscal o inclua entre os insumos incentivados.

No caso concreto, a Lei nº 9.363/96 contemplou somente as compras no mercado interno de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem, não estendendo o benefício às aquisições de lenha, energia, combustíveis e óleos utilizados no processo produtivo.

Ademais, somente em legislação posterior, MP nº 2.202-1, de 26/07/2001 e IN SRF nº 69, de 06/08/2001, foi prevista a inclusão na base de cálculo do incentivo, os valores gastos com energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno, utilizados no processo produtivo (art. 1º, § 1º, I, da MP nº 2.202-1/2001 e art. 6º, II, da IN SRF nº 69/2001).

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, em 27 de janeiro de 2004.



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO ROGERIO GUSTAVO DREYER - REDATOR DESIGNADO

Com relação à matéria, perfilho-me, desde sempre, com aqueles que entendem não ter a lei nº 9.363/96 estabelecido restrições à qualquer tipo de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, visando a sua exclusão do benefício por ele instituído, quer fulcrado no fato de qualquer uma delas ter sido adquirida de pessoa física ou cooperativa, quer por não sofrer a incidência das duas contribuições na fase aquisitiva patrocinada pela relação imediata entre o fornecedor e o adquirente produtor e exportador.

Nos votos que tenho proferido na 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, tenho sistematicamente homenageado o ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Correa, pelo voto que proferiu relativamente ao mote da discussão. O Colegiado, até agora por maioria, tem reiteradamente decidido pelo direito crédito presumido de IPI relativo ao PIS/COFINS incidente nas compras de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem não somente de pessoas físicas como de cooperativas, bem ainda as aquisições feitas junto ao MICT, dos estoques reguladores.

Isto com base no voto do eminente Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa que, com a sua costumeira competência, bem fundamentou o pensamento que hoje é consagrado nesta Câmara, ainda que por maioria, como já disse.

Por tal, certo de sua outorga, passo a transcrever o voto por ele formalizado no processo nº 10935-000224/98-10, Recurso nº 109.692, adotando as razões nele expendidas como minhas, como segue:

O litígio versa sobre a exclusão pela decisão recorrida da base de cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei n.º 9.363/96 dos valores correspondentes às matérias primas adquiridas de pessoas físicas e de cooperativas fundamentando tal decisão no parágrafo 2º, art. 2º da Instrução Normativa n.º 23/97 quanto às aquisições de pessoas físicas e no art. 2º da Instrução Normativa n.º 103/97 em relação às compras das cooperativas. Acresceu ainda que por força da Portaria MF n.º 609/79, I e II, e da Portaria SRF n.º 3608/94, IV, o julgador de 1ª Instância está vinculado às orientações da Secretaria da Receita Federal.

Por oportuno transcrevo a seguir os dispositivos citados anteriormente:

PORTARIA MF N.º 609/79

“I – A interpretação da legislação tributária promovida pela Secretaria da Receita Federal, através de atos normativos expedidos por suas Coordenações, só poderá ser modificada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal.

II – Os órgãos do Ministério da Fazenda que discordarem do entendimento dos atos normativos referidos no item anterior deverão propor a sua alteração ao Secretário da Receita Federal."

PORTARIA SRF N.º 3608/94

IV – Os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarão preferencialmente em seus julgados o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres da Coordenação Geral do Sistema de Tributação."

INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 23/97

"Art. 2º -

Parágrafo 2º - O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei n.º 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."

INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 23/97

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

Contra tal decisão recorre o contribuinte alegando em seu favor que as diversas Medidas Provisórias que trataram em suas reedições do assunto, e por último a Lei n.º 9.363/96 nas quais as referidas MPs se transformaram, não fizeram tal distinção. Acresce em sua argumentação que a Portaria MF 38 de 27.02.97 igualmente não distinguiu as duas situações constantes das Instruções Normativas, a quem acusa de carecer de base legal. Lembra que o termo usado na Portaria SRF n.º 3608/94 é *preferencialmente* e não *obrigatoriamente*. Cita e transcreve trechos da Exposição de Motivos que capeou a MP n.º 1.484-27, convertida na Lei n.º 9.363/96. Afirma que sobre o litígio – exclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas – a Segunda Câmara do 2º Conselho de Contribuintes já se pronunciou favoravelmente à unanimidade de seus membros no Acórdão n.º 202-09.865, de 17.02.98 aprovando voto do Ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Diante das duas posições antagônicas, entendo que o cerne da questão está na definição do alcance das Instruções Normativas. Isto porque, efetivamente, a Lei n.º 9.363/96, ao definir a base de cálculo do crédito presumido não fez qualquer exclusão. Muito pelo contrário, como se vê pela transcrição, a seguir, do seu art. 2º, *in verbis*:

*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.*

Como se vê da leitura, o texto legal trata de valor total e sendo valor total não há o que discutir estão abrangidas todas as aquisições, sem qualquer

exclusão Os fundamentos para tais exclusões são as Instruções Normativas n.º 23/97 e n.º 103/97 conforme se viu anteriormente.

E aí, no meu entender, o cerne da questão. Podem as Instruções Normativas transpor, inovar ou modificar o texto legal estabelecendo exclusões que do texto legal não constam?

A resposta vem do artigo 100 do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172/66 a seguir transcrito :

"Art. 100 – São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo Único – A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

Pela transcrição fica claro que os atos normativos, aí incluídas as Instruções Normativas, expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis. Como normas complementares que são, elas não podem modificar o texto legal que complementam. A lei é o limite . A Instrução Normativa não pode ir além da lei. Se, como no presente caso, a lei estabelece que a base de cálculo é o valor total, não pode a Instrução Normativa criar exclusões fazendo com que o valor passe a ser parcial. Somente através de outra Lei, ou Medida Provisória que tem efeito equivalente, tais exclusões poderiam ser criadas.

Outro não é o entendimento de Maria de Fátima Tourinho em "**COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**" , Editora Forense, 2ª edição, página 207, ao comentar o art. 100, parágrafo único do CTN (Lei n.º 5.172/66),a seguir transcrito :

"Quanto às normas enumeradas neste artigo, também integram o conceito de legislação tributária e obrigam nos limites de sua eficácia. Não podem transpor os limites dos atos que complementam, para ingressar na área de atribuição não outorgada aos órgãos de que elas emanam.

"Não se confundem normas complementares com leis complementares.

"Diz-se que são complementares porque se destinam a complementar as leis , os tratados, e as convenções internacionais e decretos. Não podem inovar ou modificar o texto da norma que complementa."

Registre-se, ainda, que nos moldes em que está redigido o art. 2º da Lei n.º 9.363/96 o cálculo será feito tendo como ponto de partida a soma de **todas** as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sobre a qual será aplicado o percentual decorrente da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. Isto significa dizer que até mesmo as aquisições que não se

destinam à exportação integrarão o ponto de partida para encontrar a base de cálculo de vez que a exclusão das mesmas se dará pela relação percentual.

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente .

Por outro lado registre-se que este assunto não é novo no âmbito do 2º Conselho de Contribuintes posto que ao julgar o Recurso 102.571 , processo 13925-000111/96-05, de interesse da recorrente, a 2ª Câmara à unanimidade de votos deu provimento ao mesmo aprovando o voto do I-lustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Mantendo o mesmo entendimento, voto pelo improvimento do recurso interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 27 de janeiro de 2004.


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER