



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10183.005741/99-71  
Acórdão : 203-07.401  
Recurso : 117.098

Sessão : 20 de junho de 2001  
Recorrente : OLVEPAR S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
Recorrida : DRJ em Campo Grande - MS

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial de  
de 24 / 05 / 2002  
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Docum. 10  
RECURSO ESPECIAL  
Nº 203 - 117.098

**IPI – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** - As Instruções Normativas são normas complementares das leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. **AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS E MICT** - 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 nº 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 nº 9.363/96). A lei citada refere-se a “**valor total**” e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. **COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA E FRETES** - Não integram a base de cálculo do crédito presumido na exportação as aquisições de combustíveis e energia elétrica, de vez que não existe previsão legal para tal inclusão. O art. 2º da Lei nº 9.363/96 trata apenas das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando outros insumos. Igualmente, não há previsão legal para a inclusão dos fretes. **TAXA SELIC** – Falta amparo legal para a atualização monetária pleiteada. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
OLVEPAR S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10183.005741/99-71  
**Acórdão** : 203-07.401  
**Recurso** : 117.098

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas. Vencido o Conselheiro Otacilio Dantas Cartaxo; e II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto ao óleo e à energia.**

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2001

  
Otacilio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

  
Francisco Sérgio Nalini  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López, Antonio Augusto Borges Torres, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/ovrs



Processo : 10183.005741/99-71  
Acórdão : 203-07.401  
Recurso : 117.098

Recorrente : OLVEPAR DA AMAZÔNIA S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO

## RELATÓRIO

Por julgar esclarecedor, adoto, transcrevo e leio o relatório contido na Decisão de fls. 187 e seguintes:

*“Olvepar S/A Indústria e Comércio, acima qualificada, apresentou Pedido de Ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor de R\$ 1.020.456,09, relativo ao 1º trimestre de 1999, com base na Portaria MF nº 38/1997 (fls. 01 e docs. fls. 2/30), que trata do crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à Cofins calculado sobre os insumos empregados por empresa produtora e exportadora.*

*Designado para instruir o feito (fls. 32), o Sr. Auditor-Fiscal juntou os documentos e demonstrativos de fls. 33/160 e elaborou Termo de Verificação Fiscal - Lei nº 9.363/96 (fls. 161/164), concluindo que a requerente fazia jus ao ressarcimento de R\$ 14.635,13, não cabendo o pedido quanto aos valores de aquisições de insumos e sim sobre os valores consumidos, nem a inclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas que não são contribuintes das contribuições ao PIS/PASEP e da Cofins, etc.*

*O Sr. Delegado da Receita Federal em Cuiabá-MT deferiu em parte o pedido, autorizando o ressarcimento da quantia de R\$ 14.635,13, consoante se vê do Despacho Decisório nº 0522/2000, de 14/07/2000 (fls. 166/170), acolhendo as conclusões do Termo de Verificação Fiscal.*

*Intimada do referido despacho decisório (fls. 171), a requerente impugnou-o em 13/09/2000 (fls. 172/184), pleiteando sua reforma, aduzindo, após historiar o feito:*

*a) que tem como atividade o esmagamento/industrialização de soja, entre outras, cuja receita deriva da exportação e comercialização de produtos; que quanto à exclusão da base de cálculo do ressarcimento do IPI das compras*



Processo : 10183.005741/99-71  
Acórdão : 203-07.401  
Recurso : 117.098

*de sojas efetuadas a cooperativas e produtores rurais p. físicas, utilizadas na produção, invoca a Exposição de Motivos da MP nº 946/95, que transcreveu, para demonstrar seu direito em compor a base de cálculo do ressarcimento com as aquisições de cooperativas e de produtores rurais, pois o legislador, quando da edição da MP e da Lei nº 9.363/96 teve a intenção de desonerar da carga tributária das exportações as etapas anteriores à última, até porque o percentual de 5,37% relativo ao ressarcimento do IPI não foi criado aleatoriamente mas reflete a cadeia tributária, pois as incidências ocorrem em cascata;*

*b) o mesmo ocorre com os insumos (sementes, fertilizantes, herbicidas, etc.), utilizados pelos seus fornecedores (cooperativas e prod. rurais p. físicas), que se sujeitaram a essas contribuições em fases anteriores de sua comercialização, o que onerou o custo, o seu preço final de aquisição, não se podendo desconsiderar tais incidências, pois é propósito do governo desonerar o produto final a ser exportado e tal limitação foi imposta por instruções normativas, portarias etc., que não podem, como ocorreu, serem utilizadas como fundamento para negar seu direito líquido e certo, consoante jurisprudência do 2º CC que transcreveu;*

*c) foram também excluídos da base de cálculo valores relativos a outros insumos como fretes, óleo para caldeira e energia elétrica, que foram incluídos como custo industrial e integraram o valor do produto exportado e sendo a intenção do legislador não exportar tributos, a exclusão procedida invalida o objetivo da lei, conforme decisão do 2º CC, que transcreveu. Por fim, reiterou o acima exposto e requereu o acolhimento do pedido inicial."*

A autoridade monocrática manteve o lançamento com as seguintes razões

ementadas:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Ano-calendário: 1999*

*Ementa: PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO.*

*Para efeito de cálculo do crédito presumido do imposto, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e Cofins nos termos da Lei nº 9.363/1996, não integram os valores de aquisições de matérias-primas, produtos*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10183.005741/99-71  
**Acórdão** : 203-07.401  
**Recurso** : 117.098

*intermediários e material de embalagem as compras de pessoas físicas, bem como as despesas com óleo combustível, energia elétrica e fretes.*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.*

Irresignada, defende-se a requerente reiterando os motivos apresentados na impugnação (fls. 194 e seguintes).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10183.005741/99-71  
**Acórdão** : 203-07.401  
**Recurso** : 117.098

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO SÉRGIO NALINI**

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Do exame do processo, verifica-se que o litígio do presente recurso abrange dois itens, a saber: a) exclusão de valores relativos às aquisições de pessoas físicas, cooperativas e do MICT; e b) exclusões de combustíveis, energia elétrica e fretes; e c) a correção dos valores pela Taxa SELIC.

Por coincidir o seu julgado com o que vamos proferir, adoto, transcrevo e leio o voto vencedor dado ao Recurso nº 112.198 - Acórdão nº 201-73.641 -, pelo ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, da Egrégia Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, apenas no que cabe ao presente processo:

***“EXCLUSÃO DE AQUISIÇÕES DE  
 PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS E MICT***

*Quanto à exclusão pela decisão recorrida da base de cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 dos valores correspondentes às matérias-primas adquiridas de pessoas físicas, de cooperativas e do MICT, fundamentando tal decisão no § 2º, art. 2º, da Instrução Normativa nº 23/97, já manifestei a minha posição em outros julgados.*

*Adoto para o presente caso as mesmas razões expostas quando do julgamento do Recurso nº 107.591, Processo nº 10930-000570 97-31, a seguir transcritas:*

*(...)*

*Data vênia, mas como se sabe, COFINS e PIS são contribuições que incidem em cascata e oneram as nossas exportações. O objetivo da lei é exatamente desonerar as exportações da COFINS e da Contribuição ao PIS ocorridas durante toda a cadeia produtiva. Outra não foi a razão pela qual a lei estabeleceu o percentual de 5,37% quando a soma das duas alíquotas, à época da Medida Provisória que primeiro institui o benefício, era igual a 2,65% (2% de*



Processo : 10183.005741/99-71  
Acórdão : 203-07.401  
Recurso : 117.098

*COFINS e 0,65% de PIS). Ou seja, esse percentual é presumido e não se refere à última aquisição mas às diversas aquisições durante todo o processo.*

*Tanto é assim que o artigo da Lei nº 9.363/96 previu:*

*'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.*

*E nem se alegue que em 1997 foram editadas as Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 que estabeleceram tal regra. E por duas razões: a primeira que o pleito da recorrente refere-se a 1995, antes das referidas Instruções Normativas e a segunda porque as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto legal estabelecendo exclusões que dele não constam em virtude do que estabelece o artigo 100 do Código Tributário Nacional, Lei nº 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;*



Processo : 10183.005741/99-71  
Acórdão : 203-07.401  
Recurso : 117.098

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os conventos que entre si celebrem 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 nº 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.*



Processo : 10183.005741/99-71  
Acórdão : 203-07.401  
Recurso : 117.098

.....  
*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 nº 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.*

*Como se sabe, COFINS e PIS são contribuições que incidem em cascata e oneram as nossas exportações. O objetivo da lei é exatamente desonerar as exportações da Contribuição ao PIS e da COFINS ocorridas durante toda a cadeia produtiva. Outra não foi a razão pela qual a lei estabeleceu o percentual de 5,37% quando a soma das duas alíquotas, à época da Medida Provisória que primeiro instituiu o benefício, era igual a 2,65% (2% de COFINS e 0,65% de PIS). Ou seja, esse percentual é presumido e não se refere à última aquisição mas às diversas aquisições durante todo o processo.*

*Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente, em relação à inclusão das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nas quais não houve incidência de COFINS e PIS na última aquisição (caso das aquisições de pessoas físicas, cooperativas e MICT) no cálculo do benefício previsto na Lei nº 9.363/96.*

### **EXCLUSÃO DE COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA E FRETES**

*Sobre a matéria, igualmente tenho opinião formada, já manifesta em vários outros julgados, como no do Recurso nº 111.118, Processo nº 13971.000540/97-27, a seguir:*



Processo : 10183.005741/99-71  
Acórdão : 203-07.401  
Recurso : 117.098

*Cabe inicialmente transcrever o art. 2º da Lei nº 9.363/96, 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 pela transcrição, o artigo trata de “aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem”. Combustíveis industriais e energia elétrica, no meu entender, não são matérias-primas, não são produtos intermediários, muito menos materiais de embalagem. Não estão contemplados pela lei.*

*E não se diga que combustível e energia elétrica são produtos intermediários.*

*No meu entender, como o próprio nome diz, o produto intermediário é aquele que deixou de ser matéria-prima mas ainda não é produto acabado. Por exemplo: o minério de ferro é matéria-prima, o laminado é produto intermediário e a estrutura metálica é o produto acabado. O algodão é a matéria-prima, o tecido é o produto intermediário e a confecção é o produto acabado.*

*Ora, no caso, os combustíveis e a energia elétrica são insumos necessários ao funcionamento das máquinas mas não são produtos intermediários. Se a lei desejasse incluir todos os insumos teria dito “o valor total das aquisições de insumos” ao invés de “o valor total das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem”.*

*Da mesma forma, a lei não contempla a inclusão de fretes.*

*Portanto, nos moldes em que está redigida a lei, não vejo como concordar com o entendimento da recorrente. E da mesma forma que dei provimento em relação às aquisições de pessoas físicas, cooperativas e MICT, por não existir no artigo transcrito tal exclusão, nego provimento relativamente*



**Processo** : 10183.005741/99-71  
**Acórdão** : 203-07.401  
**Recurso** : 117.098

*aos combustíveis, energia elétrica e fretes, posto que não há previsão legal para a pretendida inclusão."*

### TAXA SELIC

Cabe observar, por fim, não proceder a pretensão da recorrente, manifestada no recurso, de ver o ressarcimento pleiteado acrescido de atualização monetária (Taxa SELIC + 1%), por falta de amparo legal.

### CONCLUSÃO

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso unicamente para admitir nos cálculos a inclusão das aquisições de pessoas físicas, cooperativas e MICT, na base de cálculo do crédito presumido, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, negando em relação aos demais itens.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2001

FRANCISCO SÉRGIO NALINI