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

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº 203-115.679

Processo : 10410.000306/99-56
Acórdão : 203-07.452
Recurso : 115.679

Sessão : 21 de junho de 2001
Recorrente : CENTRAL AÇUCAREIRA SANTO ANTONIO S/A
Recorrida : DRJ em Recife - PE

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. **IPI** - 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. 1° da Lei n° 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. 2° da Lei n° 9.363/96). A lei citada refere-se a **"valor total"** e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas SRF n°s 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei n° 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 ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF n° 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 n° 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. TAXA SELIC – Falta amparo legal para a atualização monetária pleiteada. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CENTRAL AÇUCAREIRA SANTO ANTONIO S/A.

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

Processo : 10410.000306/99-56
Acórdão : 203-07.452
Recurso : 115.679

e **II) em negar provimento ao recurso quanto à Taxa SELIC.** Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski e Maria Teresa Martínez López.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2001

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Francisco Sérgio Nalini
Relator

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

Eaal/ovrs

Processo : 10410.000306/99-56
Acórdão : 203-07.452
Recurso : 115.679

Recorrente : CENTRAL AÇUCAREIRA SANTO ANTONIO S/A

RELATÓRIO

Por julgar esclarecedor, adoto, transcrevo e leio o relatório contido na Decisão de fls. 186 e seguintes:

"A interessada acima identificada, por meio da petição de fls. 01, solicitou ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - no valor de R$321.634,40, decorrente de contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, incidentes sobre insumos adquiridos no período de janeiro a março de 1998, empregados em produtos por ela exportados.

Às fls. 97/100, constam informação fiscal e o despacho da DRF, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento do crédito presumido, no valor de R$ 95.942,81.

Cientificada conforme fl. 105, e irresignada com o deferimento parcial, a interessada ingressa com a impugnação de fls. 168/175, instruída com os Documentos de fls. 177/181, onde em síntese alega que:

1 - A Lei nº 9.363/96, de 13/12/96, em seus arts. 1º e 2º, instituiu o Crédito Presumido do IPI na exportação, estabelecendo a forma de apuração e utilização do referido crédito.

2 - Conforme se verifica do exame dos artigos acima mencionados, a base de cálculo do crédito presumido do IPI será sempre o 'valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem' que compõem a mercadoria exportada.

3 - Dessa forma, não tendo a Lei nº 9.363/96, nem a Medida Provisória nº 948/95, que a originou, previsto qualquer exclusão, expressa ou implicitamente, para efeito do gozo do benefício, resta evidente o equívoco da autoridade que excluiu do montante do crédito, as aquisições de cana de açúcar oriundas de fornecedores pessoas físicas, em virtude de não serem

contribuintes do PIS/PASEP/COFINS, conforme estatui o § 2°, do art. 2°, da Instrução Normativa SRF n° 23 de 13 de março de 1997.

4 - Onde a lei não distingue, ao intérprete, não é dado distinguir, sendo, pois, descabida a dedução referente aos insumos adquiridos de pessoas físicas, do total do crédito presumido de IPI, tal como feito pela autoridade administrativa.

5 - Este é também o entendimento do 2° Conselho de Contribuintes, conforme exemplifica o voto proferido pelo Conselheiro-Relator Osvaldo Tancredo de Oliveira, ao se manifestar sobre matéria idêntica, in verbis:

'Embora a Lei n° 9.363/96 diga que o crédito focalizado é concedido como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n° 07 e 08, de 1970 e n° 70 de 1991, na verdade trata-se de um incentivo financeiro à exportação, quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37% para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial. A base de cálculo desse incentivo, portanto, sendo, de conformidade com o mencionado ato ministerial, o valor total dos insumos que compõem a mercadoria exportada, engloba, tanto os insumos adquiridos de contribuintes das citadas contribuições sociais, como os adquiridos de pessoas físicas e cooperativas.' (Proc. 10930.001133/96-81, Recorrente: Cia Iguaçu de Café Solúvel e Recorrida: DRJ/Curitiba).

Conclui, solicitando a improcedência do Despacho do Delegado da Receita Federal em Maceió, tornando sem efeito a glosa correspondente ao Crédito Presumido de IPI, relativo às aquisições de matérias-primas provenientes de fornecedores pessoas físicas, aprovando os valores informados nas planilhas anexas (fls. 68 a 72)."

A autoridade monocrática manteve o lançamento, com as razões ementadas da seguinte forma:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Processo : 10410.000306/99-56
Acórdão : 203-07.452
Recurso : 115.679

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998

Ementa: Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido - Não farão jus ao crédito presumido do IPI as matérias-primas, produtos intermediários, e materiais de embalagem adquiridos diretamente de produtores rurais pessoas físicas e de cooperativas.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".

Irresignada, defende-se a requerente reiterando os motivos apresentados na Impugnação de fls. 192 e seguintes.

É o relatório.

Processo : 10410.000306/99-56
Acórdão : 203-07.452
Recurso : 115.679

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO SÉRGIO NALINI

O recurso é tempestivo, 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) 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 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 instituí 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.

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;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convenios 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.*
>
> .....
>
> *"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 institui 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.

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." (destaquei).

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 a Instrução Normativa nº 23/97, que estabeleceu tal regra, 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;
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 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.

.....

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.

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."

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 provimento em relação à correção pela Taxa SELIC.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2001

FRANCISCO SÉRGIO NALINI