



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
do 24/05/2002  
2  
Rubrica

Processo : 10508.000275/97-29  
Acórdão : 203-07.426  
Recurso : 115.972

Sessão : 21 de junho de 2001  
Recorrente : CARGILL CACAU LTDA.  
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação  
RECURSO ESPECIAL  
Nº 203-115.972

**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. 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 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:  
CARGILL CACAU LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10508.000275/97-29  
Acórdão : 203-07.426  
Recurso : 115.972

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos: I) em dar provimento ao recurso quanto as aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Vencido o Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo; e II) em negar provimento ao recurso: a) quanto a energia elétrica, lenha e água. Vencido o Conselheiro Mauro Wasilewski; e b) quanto à Taxa SELIC. Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento integral, e o Conselheiro Antonio Augusto Borges Torres, que dava provimento parcial. Fez sustentação oral, pela recorrente, o seu patrono Gustavo Martini de Matos.

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, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/cf/cesa



Processo : 10508.000275/97-29

Acórdão : 203-07.426

Recurso : 115.972

Recorrente : CARGILL CACAU LTDA.

### RELATÓRIO

Por julgar esclarecedor, adoto, transcrevo e leio o relatório contido na Decisão de fls. 104 e seguintes:

*"Trata-se de Manifestação de Inconformidade de fls. 81/86, quanto à decisão da Inspetoria da Receita Federal em Ilhéus (Parecer nº 027/99 – SASIT - Seção de Tributação e Despacho Decisório de fls. 76/78), que deferiu, em parte, a solicitação de ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, decorrente de contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, incidentes sobre insumos adquiridos no ano de 1997, para serem aplicados na industrialização de produtos exportados, relativamente ao período de abril a junho de 1997.*

*A retrocitada apreciação reconheceu o direito ao ressarcimento no valor parcial de R\$ 142.560,05, do total solicitado de R\$ 358.789,59, baseado no Relatório de Verificação Fiscal e demonstrativos de fls. 64/73, que glosou, da base de cálculo do crédito presumido, as aquisições de insumos feitas às pessoas físicas e de cooperativa quanto aos atos cooperados, sob o argumento de que estes não são contribuintes do PIS e de COFINS, bem como os insumos que não se enquadram no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (MP, PI e ME), com amparo legal no artigo 3º, § único e art. 6º, da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, combinado com a Instrução Normativa SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, art. 3º, inciso II; 4º; 5º e 8º, §§ 1º e 2º; art. 82, inciso I do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 e Parecer CST nº 65, de 31 de outubro de 1979.*

*Para fundamentar o seu pleito, o interessado fez constar do processo: cópias do Demonstrativo de Crédito Presumido - DCP (fl. 62) e do Livro de Registro de Apuração do IPI, às fls. 04/21, substituídas pelas fls. 39/57, conforme esclarecimento de fl. 37, Certidão Negativa do INSS (fl. 02); Declaração de que não possui nenhum litígio administrativo ou judicial, cuja*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : **10508.000275/97-29**  
Acórdão : **203-07.426**  
Recurso : **115.972**

*matéria possa vir a alterar o ressarcimento de crédito presumido de IPI (fl. 03) e Retificação do Pedido de Ressarcimento de fl. 61.*

*Cientificado, o contribuinte apresentou sua inconformidade de fls. 81/86, alegando que o fundamento que deferiu apenas parte da solicitação requerida não deve prosperar porque é desprovido de fundamento legal, uma vez que as aquisições de combustíveis, lenha, energia elétrica e a água são bens consumidos na industrialização, conforme interpretação do art. 82, inciso I do Regulamento do IPI de 1982, e Parecer Normativo nº 65, de 1979.*

*Quanto às aquisições de matérias-primas adquiridas de pessoas físicas e de cooperativas que não foram consideradas no cálculo, entende que esta glosa não encontra amparo no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, que prevê a possibilidade de o produtor-exportador de mercadorias beneficiar-se de um crédito presumido de IPI, calculado de acordo com os critérios determinados em seu art. 2º, irrelevantando o fato de haver ou não terem sido pagas as contribuições do PIS e COFINS nas aquisições destes insumos ou nas aquisições anteriores, até serem adquiridas pelo exportador.*

*Por todo o exposto, requer que ao valor ressarcido seja aplicada a variação da taxa SELIC, a partir de 1º de janeiro de 1996, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383, 30 de dezembro de 1991, combinado com o art. 39, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, conforme vem sendo aplicado à restituição.”*

A autoridade monocrática manteve o lançamento, com as razões consubstanciadas na seguinte ementa:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/04/1997 a 30/06/1997*

*Ementa: PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO.*

*Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do Imposto sobre Produtos Industrializados, não abrangendo os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lenha,*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

219

Processo : **10508.000275/97-29**

Acórdão : **203-07.426**

Recurso : **115.972**

*como combustível sólido e outros combustíveis necessários ao seu açãoamento.*

*Não farão jus ao crédito presumido do IPI as matérias-primas, produtos intermediários, e materiais de embalagem adquiridos diretamente de pessoas físicas e de cooperativa originada de atos cooperados.*

**SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".**

Irresignada, defende-se a requerente reiterando os motivos apresentados na impugnação (fls. 113 e seguintes).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10508.000275/97-29  
Acórdão : 203-07.426  
Recurso : 115.972

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 processo abrange três itens, a saber: a) exclusão de valores relativos às aquisições de pessoas físicas, cooperativas e do MICT; 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 107.591, Processo nº 10930-000570/97-31, a seguir transcritas:*

‘(...)

*Data vénia, 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 COFINS e 0,65% de PIS). Ou*



Processo : 10508.000275/97-29

Acórdão : 203-07.426

Recurso : 115.972

*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 2º 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 transscrito:*

*"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;*



Processo : 10508.000275/97-29

Acórdão : 203-07.426

Recurso : 115.972

*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 acima fica claro que os atos normativos, ai 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 transrito:*

*'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 : 10508.000275/97-29

Acórdão : 203-07.426

Recurso : 115.972

*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.*

*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 manifestada em vários outros julgados, como no do Recurso nº 111.118, Processo nº 13971.000540/97-27, a seguir:*



Processo : 10508.000275/97-29

Acórdão : 203-07.426

Recurso : 115.972

*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 acima, 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,*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE<sup>215</sup>

Processo : 10508.000275/97-29

Acórdão : 203-07.426

Recurso : 115.972

*cooperativas e MICT, por não existir no artigo transscrito tal exclusão, nego provimento relativamente 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 resarcimento pleiteado acrescido de atualização monetária (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 21 de junho de 2001

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Francisco Sérgio Nalini', is written over a stylized, flowing line that serves as a signature base.

FRANCISCO SÉRGIO NALINI