



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União de 34 / 08 / 2002 Rubrica
--

Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

Sessão : 07 de dezembro de 2000
Recorrente : CARGIL AGRÍCOLA S/A
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

2° C C	RECORRI DESTA DECISÃO RP/201-0.110658 EM. 17 de 04 de 2002 Procurador Rep. da Faz. Nacional
--------------	--

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. **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO** - 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 ao 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 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. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por: **CARGIL AGRÍCOLA S/A.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Jorge Freire, quanto às aquisições de cooperativas e pessoas físicas. Designado o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2000

Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta

Rogério Gustavo Dreyer
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.
Imp/cf



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658
Recorrente : CARGIL AGRÍCOLA S/A

RELATÓRIO

Recorre a epigrafada do *decisum* monocrático que manteve a decisão do Delegado da DRF em Uberlândia - MG, a qual indeferiu, em parte, o Pedido de Ressarcimento fls. 01 e 02 do benefício fiscal a que se refere a Lei nº 9.363/96, relativo aos primeiros e segundos trimestres de 1997.

Foram glosadas pelo Fisco as aquisições das matérias-primas soja e milho utilizadas na produção dos produtos exportados, desde que adquiridas de produtores rurais ou sociedades cooperativas, uma vez não serem estes contribuintes de PIS e nem de COFINS.

Insatisfeita com a glosa parcial do valor pedido a título do crédito de benefício fiscal, a empresa, tempestivamente, recorre a este Colegiado. Em síntese, aduz, em suas razões recursais, que os termos legais não são no sentido de que o crédito presumido em questão somente seria concedido no caso de haver efetivo recolhimento das mencionadas contribuições sociais, consignando que o valor do crédito é presumido e corresponde a dois recolhimentos de PIS e da COFINS, pelo que entende não importar quanto de PIS e de COFINS foi pago em operações anteriores, ou se foram ou não recolhidos valores a título dessas exações.

É o relatório.



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

Exsurge do relatório a seguinte questão: se as aquisições feitas pelo produtor exportador no último elo da cadeia produtiva devem ser objeto da incidência dos tributos que visa a Lei ressarcir ao exportador (PIS e COFINS) ou não necessariamente, como entende a recorrente.

Passo a analisar a questão.

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, assim dispõe em seus artigos 1º e 2º:

"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



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

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

(...)" (grifei).

Trata-se, portanto, o crédito presumido de IPI, de um benefício fiscal, com conseqüente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente a Lei instituidora.

Da referida norma depreende-se que o objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, atendendo a dois objetivos de política econômica, mediante o ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo. Para tanto, utilizou-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

Para a instituição do benefício fiscal em debate, poderá o legislador ter se valido de inúmeras alternativas, mas entendeu que o favor fiscal fosse dado mediante o ressarcimento da COFINS e do PIS embutidos nos insumos que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Com efeito, só haverá o ressarcimento das mencionadas contribuições sociais quando elas incidirem 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. E, se o legislador escolheu o termo incidência, não foi à toa. Atrás dele vem toda uma ciência jurídica.

E, como bem lembra Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário (Ed. Saraiva, 6ª ed., 1993): *"Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva"*. Adiante, na mesma obra, averba o referido mestre que: *"À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, deparando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação"*. E, naquilo que por hora nos interessa, arremata que: *"Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem*

1



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico".¹

Assim, ao intérprete cabe analisar a norma sob o ângulo da ciência do direito. Ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, ensina o antes citado doutrinador, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito. Portanto, a linguagem e termos jurídicos colocados em uma norma devem ser perquiridos sob a ótica da Ciência do Direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações, enfrento, sob a ótica da Ciência do Direito, o alcance do termo "incidência" disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker¹ afirma: *"Incidência do tributo: quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (fato gerador), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência judicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição."*

E a norma, como sobredito, tratando de renúncia fiscal, deve ser interpretada restritivamente. Se o art. 1º supratranscrito estatui que a empresa fará jus ao crédito presumido do IPI, com o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não há como alargar tal entendimento sob o fundamento da incidência em cascata.

Dessarte, divirjo do entendimento² que, mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição, é cabido o creditamento sob o fundamento de tais contribuições incidirem em cascata, onerando as fases anteriores da cadeia de comercialização, uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica, ou mesmo, como entende a recorrente, na presunção de sua incidência. A meu ver, a questão é identificar a incidência das contribuições nas aquisições dos insumos, e, por isso, foi usada a expressão incidência, e não desconsiderar a linguagem jurídica definidora do termo.

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter utilizado-se de processo de interpretação extensivo. Como ensina o mestre Becke³: "na

¹ *In Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

² Nesse sentido, Acórdãos nºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

³ op. Cit, p. 133.



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica, entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese a incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criação de regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha".

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano, ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

"402 - III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, a isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou cooperação. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; fica provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre: na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos".

Assim, no caso vertente, não há que se perquirir da intenção do legislador, mormente analisando a exposição de motivos de determinada norma jurídica que institui benefício fiscal, com conseqüente renúncia de rendas públicas. Uma boa hermenêutica, calcada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma há de ser entendida de forma restrita. E o texto da lei não permite que se chegue a qualquer conclusão no sentido de que se buscou a desoneração em cascata da COFINS e PIS, ou que a alíquota de 5,37% desconsidera o número real de recolhimentos desses tributos realizados, e, até mesmo, se eles efetivaram-se nas operações anteriores. Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o ressarcimento das contribuições COFINS e PIS INCIDENTES SOBRE AS RESPECTIVAS AQUISIÇÕES, NO MERCADO INTERNO, DE ...".

Ora, entender que também faz jus ao benefício do ressarcimento das citadas contribuições, mesmo que elas não tenham incidido sobre os insumos adquiridos para a utilização



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10675.001119/97-16

Acórdão : 201-74.163

Recurso : 110.658

no processo produtivo, uma vez que incidiram em etapas anteriores ao longo do processo produtivo, é, estreme de dúvidas, uma interpretação liberal, não permitida, como visto, na hipóteses de renúncia fiscal, como *in casu*

Isto posto, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da COFINS e do PIS quando tais tributos nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo).

Ex positis, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2000

JORGE FREIRE



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

VOTO DO CONSELHEIRO ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
RELATOR-DESIGNADO

O Colegiado, ainda que considere as relevantes razões que levam o ilustre Conselheiro-Relator Jorge Freire a adotar a posição que defende, tem, reiteradamente, discordado do seu ponto de vista relativamente a questão do direito ao crédito presumido de IPI relativo ao PIS e à COFINS incidentes nas compras de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Isto com base no voto do eminente Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa que, com a sua costumeira competência, bem fundamentou o pensamento que hoje, por maioria, é reiterado nesta Câmara. 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 nº 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 nº 23/97, quanto às aquisições de pessoas físicas e no art. 2º da Instrução Normativa nº 103/97 em relação às compras das cooperativas. Acresceu, ainda, que por força da Portaria MF nº 609/79, I e II, e da Portaria SRF nº 3608/94, IV, o julgador de Primeira Instância está vinculado às orientações da Secretaria da Receita Federal.

Por oportuno transcrevo a seguir os dispositivos citados anteriormente:

PORTARIA MF Nº 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 Nº 3608/94:



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

'IV - Os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarã 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 Nº 23/97

'Art. 2º -

Parágrafo 2º - O crédito presumido relativo a produtos oriundos de 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 de bens exportados, será calculado exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS. "

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 103/97:

'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 a contribuinte alegando em seu favor que as diversas Medidas Provisórias, que trataram em suas reedições do assunto, por último a Lei nº 9.363/96, nas quais as referidas MPs se transformaram não fizeram tal distinção. Acresce em sua argumentação que a Portaria M. 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 termo usado na Portaria SRF nº 3608/94 é preferencialmente e não obrigatoriamente. Cita e transcreve trechos da Exposição de Motivos, que capeou a MP nº 1.484-27, convertida na Lei nº 9.363/96. Afirma que sobre litígio - exclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas - Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes já se pronunciou favoravelmente à unanimidade de seus membros no Acórdão nº 202-09.865, de 17.02.98, aprovando voto do Ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

Diante das duas posições antagônicas, entendo que o cerne da questão está na definição do alcance das Instruções Normativas. Isto porque, efetivamente, a Lei nº 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 nº 23/97 e nº 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 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, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

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 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



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

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.

Acresça-se que, o novo RIPI - Decreto nº 2.637 de 25.06.98 - não trouxe as restrições constantes das Instruções Normativas citadas. Outro registro que se faz necessário é que a IN nº 103/97, de 30.12.97, e o pedido de ressarcimento refere-se ao 3º trimestre de 97.

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente. ”

Por outro lado, registre-se que este assunto não é novo no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes, posto que ao julgar o Recurso nº 102.571, Processo nº 13925-000111/96-05, de interesse da recorrente, a Segunda Câmara, à unanimidade de votos, deu provimento ao mesmo, aprovando o voto do Ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, que por pertinente transcrevo a seguir:

“Corforme vimos pelo relatório, a decisão recorrida, atendendo a informação fiscal, preliminarmente, reduziu o valor do ressarcimento pleiteado, para dele excluir o referente aos insumos adquiridos de pessoas físicas.

Depois, ainda de acordo com a informação fiscal, indeferiu o ressarcimento em questão, pelo seu valor total, sob a consideração de que o estabelecimento produtor-exportador da Recorrente não se enquadrava na condição de estabelecimento industrial, nos termos da legislação do IPI, tendo em vista que as mercadorias por ele produzidas, por serem não-tributadas pelo referido imposto (N/T), são consideradas como não industrializadas.

Vejamos, preliminarmente, quanto ao entendimento fiscal de que a Recorrente não faz jus aos incentivos (crédito presumido), por não se enquadrar na condição de “estabelecimento industrial”, nos estritos termos da legislação do IPI, em face da natureza das mercadorias que produz, as quais, ainda nos termos da citada legislação, por não se caracterizarem como “produto industrializado”, não conferem ao estabelecimento requerente a referida condição de estabelecimento industrial.

Entendo que não assiste razão à decisão recorrida.



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

Com efeito, em primeiro lugar, o benefício em questão é dirigido, como expresso no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que o instituiu, à 'empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais', o que é diferente de produtos 'industrializados nacionais'.

Depois, porque a norma que manda utilizar a legislação do IPI para eventual deslinde da questão, e na qual se fixa o entendimento restritivo da decisão recorrida, declara que tal utilização tem caráter subsidiário, ou seja, utilização secundária, supletiva, ou de modo auxiliar. O critério principal, o critério geral a ser adotado, antes de se apelar para o subsidiário, supletivo, auxiliar, da legislação do IPI, há de ser o contemplado pela Ciência Econômica, 'que tem como objetivo, entre outros, estudar os fenômenos da produção, na qual se inserem, naturalmente, todos os fatores utilizados no processo da produção. E somente quando esse critério principal se mostrar insuficiente ou inseguro para o estabelecimento é que o intérprete da norma legal deverá valer-se do critério subsidiário, secundário, auxiliar, supletivo, que é oferecido pela legislação do IPI'.

E não se olvide, por outro lado, que o art. 110 do Código Tributário Nacional proíbe que se altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, nas situações ali enunciadas.

Ora, nessa acepção econômica, a Recorrente industrializa carnes de aves (frangos e suínos), a partir do abate, passando pela sangria, escaldagem e depilação, evisceração, resfriamento, espostejamento, etc., até a sua embalagem final, em sacos plásticos.

O fato de se acharem ditos produtos classificados como N/T, não os excluem do seu enquadramento como industrializados, segundo o conceito geral, só pelo fato de se lançar mão, em caráter subsidiário, da legislação do IPI, quando, no caso, não há necessidade de dele se lançar mão, quando o critério geral já atende o desejado.

É sabido que, por esse conceito (o da legislação do IPI), até recentemente, produtos de sofisticada industrialização, como as locomotivas elétricas, diesel-elétricas, das posições 86.02.00 e 86.03.00, eram N/T, o que quer dizer, não-industrializadas.



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

Aliás, conforme bem decidiu a 1ª Câmara deste Conselho, pelos Acórdãos nºs 201-69.444 e 201-69.411, à unanimidade de votos, "O frango abatido, dessangrado, depenado, eviscerado, ensacado em sacos plásticos, acondicionados em caixas de papelão constitui produto industrializado". O texto completo desses decisórios, com irresponsível arrazoado, aliás, é anexado pela Recorrente na sua defesa.

Em que pese a jurisprudência a respeito, até aqui invocada, tenho em que a questão fica definitivamente superada, em face da edição da Lei nº 9.493, de 10 de setembro p.passado, a qual, convalidando o já expresso em sucessivas Medidas Provisórias anteriores, por último a de nº 1.508-20, reconheceu a natureza de "produto industrializado" aos produtos relacionados nos seus artigos 13 e 14, entre eles os de que estamos tratando, ao declarar que "o campo de incidência do IPI" abrange os produtos que especifica no seu artigo 14, embora atribuindo-lhes alíquota zero, a saber: "os produtos relacionados na TIPI nas posições 02.01 a 02.08 e 03.02 e nos códigos 0209.00.11, 0209.0021 e 0209.00.90", que são as aves, os suínos, os peixes, os bois e respectivas carnes, miúdos e derivados, frescos ou congelados.

Invocando, por fim, os referidos textos, as razões da própria Recorrente e as considerações aqui expendidas, acolho, quanto a esse item, as mencionadas razões.

No que diz respeito aos insumos adquiridos de pessoas físicas, não são consideradas contribuintes da COFINS e do PIS/PASEP.

Trata-se de insumos adquiridos diretamente de produtores rurais (pessoas físicas) e de cooperativas, ao argumento de que, em tais operações, não há incidência daquelas contribuições.

Aqui também, como argumenta a Recorrente, e como se acha justificado na própria EM que encaminhou a MP em questão, essas contribuições incidem em cascata, assim, mesmo os insumos delas isentos na última aquisição, como no presente caso, já trazem embutidos no seu custo parcelas da COFINS e do PIS que incidiram em fases anteriores da cadeia de comercialização, portanto, os insumos (sementes, fertilizantes, herbicidas, ração, etc.) utilizados pelos produtores rurais, cooperativas e mesmo pessoas físicas, para produção e beneficiamento de seu produto, por ela adquirido, ou mesmo produzido,



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

sujeitaram-se efetivamente a essas contribuições, em fases anteriores de sua comercialização, o que onerou o seu preço final de aquisição, pelo produtor-exportador.

Mas não é só. Vejamos em termos legais como procede tal raciocínio.

A Lei nº 9.363/96, tal como a MP nº 1.484/27, dispõe no seu artigo 29:

'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 referido no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produto exportado.'

Ou seja, a base de cálculo do crédito presumido do IPI em questão será o montante do valor de todos os insumos e material de embalagem que compõem a mercadoria exportada, como é explicitado no item 3 da EM do Ministro da Fazenda, que instrui a Medida Provisória nº 948/95, na qual é dito:

'Dai a opção de um crédito presumido do IPI no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado.'

Embora a Lei nº 9.363/96 diga que o crédito focalizado é concedido como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 07 e 08, de 1970, e 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 oneraram os insumos empregados, bem como, ainda as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Dai 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



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

das citadas contribuições sociais, como os adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas.

A Lei nº 9.363/91, assim como a Medida Provisória da qual decorre, não determinaram expressa ou implicitamente que, do valor dos insumos integrantes da mercadoria exportada, sejam excluídos os valores referentes aos produtos adquiridos de fornecedores não contribuintes dessas contribuições sociais, uma vez que, além de a lei assim não determinar, seria praticar uma injustiça, por exemplo, com os produtores rurais que necessitam adquirir rações já oneradas pelas referidas contribuições sociais.

E onde a lei não distingue, ao intérprete não é dado distinguir.

Logo, ao intérprete não é dado deduzir da expressão motivadora da instituição do crédito em questão (art. 1º da Lei nº 9.363/96) que o incentivo corresponderá às contribuições cobradas do exportador, relativamente aos insumos adquiridos e empregados na mercadoria exportada. Se assim fosse, incabível seria a lei determinar que, nas apurações do incentivo, sobre a base de cálculo seria aplicada a alíquota de 5,37%.

Ainda não é tudo.

Assim é que se não devessem ser levadas em consideração as fases anteriores da comercialização dos produtos para se apurar o valor das contribuições que oneram o custo das mercadorias exportadas, ao ponto de desconsiderá-las totalmente, como é o caso dos autos, na hipótese de a última aquisição proceder de pessoas físicas ou de outros vendedores não contribuintes - a se proceder dessa forma simplista - então desnecessária seria a elaboração de cálculos para se chegar a uma média presumida das operações das etapas anteriores, conforme procederam as autoridades competentes da área econômica.

Depois de estabelecerem a já mencionada alíquota média de 5,37%, para emprestar maior credibilidade a essa média, foi expedida a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, a qual "dispõe sobre o cálculo e utilização do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363", já referida, estabelecendo, v.g., entre outras normas, a constante do parágrafo 5º do seu art. 3º, "verbis":



Processo : 10675.001119/97-16
Acórdão : 201-74.163
Recurso : 110.658

'§ 5º A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com escrituração comercial da pessoa jurídica, que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção durante o período.'

Admite o § 7º do mesmo dispositivo a hipótese em que não haja sistema de custos coordenados, uma forma adequada de cálculo do crédito presumido, na forma ali expressa.

É evidente que tudo isso seria dispensável se não tivessem que ser levadas em consideração as etapas anteriores e especialmente aquelas em que o produtor-exportador também produz e custeia aquelas etapas anteriores (casos do criador e exportador de aves, suínos, gado vacum, etc., por ele próprio industrializados para exportação).

Sem dúvida, não há como desconsiderar aquelas etapas, sob pretexto de que, em algumas delas, a aquisição dos insumos foi feita a não contribuintes.

Seria contestar o propósito governamental de desonerar o produto final a ser exportado do valor das contribuições sofridas em etapas anteriores.

Entendo, pois, incontestável o direito de crédito.

Com essas considerações, voto pelo provimento do recurso."

Plenamente de acordo com o voto transcrito acima, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2000

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-M
Fl.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 201-74.163

Processo nº : 10675.001119/97-16

Recurso nº : 110.658

Embargante : DRJ EM BELO HORIZONTE - MG

Embargada : Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Interessada : CARGIL AGRÍCOLA S/A.

TAXA SELIC.

Embargo para reconhecer a aplicação da taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes embargos de declaração interpostos pela DRJ EM BELO HORIZONTE - MG.

DECIDEM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em colher os embargos de declaração para retificar o Acórdão nº 201-74.163, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Rogério Gustavo Dreyer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Antônio Carlos Atulim (Suplente) e Sérgio Gomes Velloso.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 201-74.163

Processo nº : 10675.001119/97-16

Recurso nº : 110.658

RELATÓRIO

Conforme disposto no despacho de fl. 328, o contribuinte interpôs Embargos de Declaração por omissão no acórdão relativamente à aplicabilidade da taxa SELIC no ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à COFINS incidentes sobre aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados ao consumo em produtos exportados.

À fl. 329 o despacho exarado pela Excelentíssima Senhora Presidente desta Colenda Câmara admitindo os declaratórios.

É o relatório.



EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ACÓRDÃO Nº 201-74.163

Processo nº : 10675.001119/97-16

Recurso nº : 110.658

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER**

Esclareço, de pronto, que o relator originário do presente feito foi o ilustre Conselheiro JORGE FREIRE, o qual negou provimento ao recurso. Neste pé, de sua iniciativa inapreciável pelo mesmo a questão da incidência da taxa SELIC, matéria de manifesta importância secundária.

Cabia ao Colegiado, que deu provimento ao recurso por maioria, apreciar, em questão expressamente trazida aos autos relativamente à taxa SELIC. Não o fez, entretanto.

Manifesta a omissão do acórdão quanto ao assunto, questão a ser transposta.

Meu entendimento quanto à matéria traduz-se nos votos que tenho proferido manifestando o entendimento de que cabe, no ressarcimento, o acréscimo da referida taxa em respeito ao princípio da isonomia e da repulsa ao enriquecimento sem causa.

Por tal, meu voto é no sentido de prover os presentes embargos para reconhecida aplicação da taxa SELIC sobre os valores glosados, contados desde o protocolo do pedido até a completa satisfação dos haveres da recorrente, ora embargante.

Por tal, voto no sentido de alterar a parte dispositiva do acórdão para o seguinte teor:

"Plenamente de acordo com o voto transcrito acima, voto pelo provimento do recurso sem prejuízo da atualização do valor glosado, aplicando-se para tal a taxa SELIC desde o protocolo do pedido, até a satisfação dos valores devidos ao contribuinte."

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003.

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER