



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10850.001701/97-51
Recurso nº : RP/201-116636
Matéria : IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.
Interessado : CARGIL CITRUS LTDA.
Sessão de : 24 de janeiro de 2005
Acórdão nº. : CSRF/02-01.778

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de MP, PI e ME, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363/96, 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 mencionada refere-se a “valor total” e não prevê qualquer exclusão. As IN SRF nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363/96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN SRF nº 23/97) não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante lei, pois as instruções normativas são normas complementares (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto das normas que complementam. Na verdade, o crédito presumido de IPI na exportação utiliza o princípio da praticabilidade, que usa a presunção como o meio mais simples e viável de se atingir o objetivo da lei, dando à administração o alívio do fardo da investigação exaustiva de cada caso isolado, dispensando-o da coleta de provas de difícil, ou até impossível, configuração. A apuração por presunção utiliza um cálculo padronizante, que abstrai o individual, o específico, o único, em favor do geral, cria-se uma abstração generalizante, imposta, *ex dispositionis legis*, ao contribuinte, desprezando-se os desvios individuais.

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO - ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS – Para que possam ser incluídos no rol das matérias-primas ou de produtos intermediários a que alude a legislação do IPI, é condição *sine qua non* que o insumo seja consumido, desgastado ou alterado, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, ainda que não venha a integrar o novo produto. A energia elétrica e os combustíveis, por não preencherem essas condições, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para fins de cálculo desse benefício fiscal.

Recurso parcialmente provido.

Processo nº : 10850.001701/97-51
Acórdão nº. : CSRF/02-01.778

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da base de cálculo do incentivo os dispêndios com combustíveis e energia elétrica, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer (Relator), Gustavo Kelly Alencar (Suplente convocado), Francisco Maurício R. De Albuquerque Silva e Mário Junqueira Franco Júnior, que negaram provimento ao recurso, e Josefa Maria Coelho Marques, Henrique Pinheiro Torres e Leonardo de Andrade Couto, que deram provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE e REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2005

Ausente justificadamente o Conselheiro DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.

Processo nº : 10850.001701/97-51
Acórdão nº. : CSRF/02-01.778

Recurso nº : RP/201-116636
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : CARGIL CITRUS LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional, sobre a exclusão das aquisições feitas junto à pessoas físicas e cooperativas, bem como as referentes à energia elétrica e combustíveis.

O Procurador da Fazenda Nacional alega em seu recurso não haver o direito sobre os dois primeiros itens, por conta da não incidência do PIS e da COFINS na etapa de aquisição de matérias-primas feitas junto a tais fornecedores. Com relação à energia elétrica e combustíveis, por não se enquadrarem no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

O recurso foi admitido por despacho de fls. 231.

Em suas contra-razões, a interessada, em preliminar argüi a falta de requisito de admissibilidade do recurso interposto, por conta da pacificação da matéria e por conta de falta de fundamentação do recurso no respeitante à pretendida exclusão da energia elétrica e combustíveis.

Quanto à aquisição de pessoas físicas e cooperativas, alude a própria decisão recorrida e a jurisprudência da Câmara Superior.

Observadas as rotinas de estilo, subiram os autos à esta Egrégia Câmara.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro-Relator ROGERIO GUSTAVO DREYER;

Com respeito à preliminar argüida pela interessada, pretendendo afastar o exame da pretensão da Fazenda Nacional quanto à questão versando sobre o direito à utilização do crédito presumido relativo à utilização de energia elétrica e combustíveis, penso não Assistir-lhe razão.

Entendo que os requisitos para a admissão do recurso encontram-se presentes, quer pela inexistência de unanimidade quanto ao exame de tais direitos, como pela presença de fundamento.

A representação da Fazenda Nacional, ao transcrever parte do voto de declaração do eminente Conselheiro SERAFIM FERNANDES CORREA, vencido na questão, bem demonstrou os fundamentos de sua insurgência contra o resultado adverso de sua pretensão.

Pelo exposto, rejeito a preliminar.

Com relação especificamente à energia elétrica e combustíveis e já adentrando ao mérito tenho entendido que tais itens, ainda que não se consumam no produto, consomem-se no processo produtivo, como essenciais à fabricação do produto exportado. Destaco, subsidiariamente, com relação à energia elétrica, ser a mesma considerada mercadoria pelo ICMS.

Ainda que a novel regra instituída pelo inciso I do § 1º do artigo 1º da Lei nº 10.276/2001, tenha referido o direito ao aproveitamento de tais itens, considero-a inócua, não a conceituando, por tal, quer como regra instituidora de direito, o que parece ser, e nem como regra interpretativa, o que pretende não ser.

A bem da verdade, no meu entender, o direito pretensamente instituído já era amparado pela Lei nº 9.363/96, se considerarmos os termos do parágrafo único do seu artigo 3º.



Processo nº : 10850.001701/97-51
Acórdão nº. : CSRF/02-01.778

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

Nos votos que tenho proferido na 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, tenho sistematicamente homenageado o ilustre Conselheiro SERAFIM FERNANDES CORRÊA, pelo voto que proferiu relativamente ao mote da discussão. O Colegiado, até agora tem reiteradamente decidido pelo direito crédito presumido de IPI relativo ao PIS/COFINS incidente nas compras de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem não somente de pessoas físicas como de cooperativas.

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

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

Por oportuno transcrevo a seguir os dispositivos citados anteriormente:

PORTARIA MF N.º 609/79

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



Processo nº : 10850.001701/97-51
Acórdão nº. : CSRF/02-01.778

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

PORTARIA SRF N.º 3608/94

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

INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 23/97

"Art. 2º -

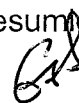
Parágrafo 2º - O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 23/97

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

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

Diante das duas posições antagônicas, entendo que o cerne da questão está na definição do alcance das Instruções Normativas. Isto porque , efetivamente , a Lei n.º 9.363/96 , ao definir a base de cálculo do crédito presumido



não fez qualquer exclusão. Muito pelo contrário , como se vê pela transcrição, a seguir , do seu art. 2º , *in verbis*:

*“Art. 2º - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre **o valor total** das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.”*

Como se vê da leitura, o texto legal trata de valor total e sendo valor total não há o que discutir estão abrangidas todas as aquisições, sem qualquer exclusão Os fundamentos para tais exclusões são as Instruções Normativas n.º 23/97 e n.º 103/97 conforme se viu anteriormente.

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

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

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

- I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*
- II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*
- III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*
- IV – os convênios que entre si celebrem a União a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

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

Pela transcrição fica claro que os atos normativos , aí incluídas as Instruções Normativas, expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis. Como normas complementares que são, elas não podem modificar o texto legal que complementam. A lei é o limite . A Instrução Normativa não pode ir além da lei. Se, como no presente caso, a lei estabelece que a base de cálculo é o valor total, não pode a Instrução Normativa criar exclusões fazendo com



que o valor passe a ser parcial. Somente através de outra Lei, ou Medida Provisória que tem efeito equivalente, tais exclusões poderiam ser criadas.

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

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

.....
"Não se confundem normas complementares com leis complementares.

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

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

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente .

Frente a todo o exposto, nego provimento ao recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2005.

ROGERIO GUSTAVO DREYER

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, Redator Designado

Com a devida vendida do e. Conselheiro Relator, Dr. Rogério Gustavo Dreyer, divirjo do seu entendimento acerca da possibilidade de o produtor exportador incluir na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº. 9.363/96 os custos com aquisição de combustíveis e energia elétrica consumidos no processo produtivo.

Acompanho-o, contudo, quanto às suas conclusões de que as aquisições de insumos fornecidos por pessoas físicas devem compor a base de cálculo do referido favor fiscal.

A divergência, portanto, reside na definição dos dispêndios com combustíveis e energia elétrica como matérias-prima ou produtos intermediários consumidos no processo produtivo.

Comungo do pensamento de que os referidos custos, no caso dos autos, **não** se caracterizam como matéria-prima ou produto intermediário, pois, para tanto, necessário seria o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto industrializado.

Reporto-me nesse ponto às lúcidas considerações tecidas pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nr. CSRF/02-01.171, de 16.09.2002, a saber:

“O parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que se utilizará, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.”



Processo nº : 10850.001701/97-51
Acórdão nº. : CSRF/02-01.778

Socorrendo-nos da legislação do IPI, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, as definições pretendidas, *in litteris*:

“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.” (grifamos)

A exegese do dispositivo legal pertinente ao crédito referente às aquisições de insumos (inciso I do art. 82 do RIPI/1982 ou inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), é no sentido de que os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados somente podem creditar-se do imposto pago quando das entradas de produtos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) a serem empregados diretamente na fabricação do produto final ou que, embora não sejam a este integrados, sejam consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, e ainda, que não estejam compreendidos entre os bens do ativo permanente. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrentes do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação ou se for classificado como bem do ativo permanente, preditos insumos não geram direito a crédito.

O Parecer Normativo CST nº 65/79, explicitando os conceitos de matéria-prima e de produtos intermediários, esclarece que como tais devem ser tratados aqueles materiais que *“hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”*.

No mesmo sentido essa C. Segunda Turma já decidiu no Acórdão nr. CSRF/02-01.294, de 12.05.2003, assim ementado:

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS, COOPERATIVAS – ENERGIA ELÉTRICA – GERAÇÃO DE

Processo nº : 10850.001701/97-51
Acórdão nº. : CSRF/02-01.778

VAPOR – A Lei nr. 9.363/96 não determina a exclusão de aquisições de quem não é contribuinte do PIS e COFINS. **A energia elétrica e geração de vapor não são elementos preponderantes no produto final.** (negritei)

Recurso parcialmente provido.”

Nessa conformidade, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da base de cálculo do crédito presumido os dispêndios com energia elétrica e combustíveis.

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 24 de janeiro de 2005.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS – Redator Designado