



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

Sessão : 17 de agosto de 1999
Recurso : 106.443
Recorrente : CARGIL CITRUS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

205

| | |
|-----|-----------------------|
| 2.º | PUBLICADO NO D. O. U. |
| C | De 02/03/2001 |
| C | Rubrica |

| | |
|-----|----------------------------------|
| 2.º | RECORRI DESTA DECISÃO |
| C | RP/201.0.406 |
| C | EM 19 de maio de 2000 |
| C | Procurador Rep. da Faz. Nacional |

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – Lei nº 9.363/96 – 1 - 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 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 teor da norma que complementam. 2 - Não dão direito ao crédito básico do IPI os insumos que não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, pelo que, com base no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96, não dão direito ao ressarcimento previsto no art. 1º da citada Lei. 3 - A mudança na legislação feita pelo legislador com o fito de melhor interpretar a norma (interpretação autêntica) aplica-se *ex tunc*, vinculado o Judiciário e a Administração (CTN, art. 106, I), nos processos pendentes de julgamento. Assim, a expressão "empresa produtora exportadora" abrange a matriz e suas filiais. **Recurso voluntário parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CARGIL CITRUS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos: I) em dar provimento parcial ao recurso, para combustíveis, mantida a glosa da energia elétrica; e II) em dar provimento ao recurso: a)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002274/96-56

Acórdão : 201-73.038

para exportações realizadas; e b) com relação à incidência na última contribuição. Vencido o Conselheiro Jorge Freire (Relator). Designado o Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa para redigir o Acórdão. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Ricardo Mariz de Oliveira. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Geber Moreira.

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 1999



Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta



Serafim Fernandes Corrêa
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

Recurso : 106.443
Recorrente: CARGIL CITRUS LTDA.

RELATÓRIO

Recorre a epigrafada do *decisum* monocrático que manteve a decisão do Delegado da Receita Federal em São José do Rio Preto-SP, a qual deferiu em parte o pedido de ressarcimento (fls. 01) do benefício fiscal a que se refere a Lei nº 9.363/96, relativo ao período de abril a dezembro de 1995.

Foram glosadas pelo Fisco a receita de exportação por estabelecimento filial, o valor utilizados no cálculo do benefício como insumos referente às devoluções, às aquisições de bagaço de cana e lenha, de energia elétrica e, finalmente, o valor referente às aquisições de matéria-prima efetuadas diretamente de produtor rural, pessoa física.

Insatisfeita com a glosa parcial do valor pedido a título do citado benefício fiscal, a empresa, tempestivamente, recorre a este Colegiado. Em síntese, aduz em suas razões recursais que a Lei instituidora do benefício fiscal alcança toda a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, independentemente do número de filiais, considerando a mesma como um estabelecimento único, ponderando que os artigos 1º e 2º, §§ 2º e 3º, do citado diploma legal, dão margem a tal entendimento, além das próprias normas regulamentares.

Em relação à desconsideração dos valores relacionados aos produtos intermediários consumidos no processo produtivo (aquisição de lenha, bagaço de cana e energia elétrica) pondera que não podem ser estendidos de pronto no cálculo do favor fiscal os conceitos do IPI, posto estatuir a Lei que tais conceitos só podem ser aplicados de forma subsidiária. Alfim, neste tópico, conclui que o termo "produtos intermediários" é utilizado na Lei nº 9.363 em seu significado genérico, "*independentemente de sua aquisição gerar ou não direito de crédito*", não importando para tanto que integrem ou não o produto final.

No que tange à glosa dos produtos adquiridos de pessoas físicas, uma vez considerar o Fisco que estes não são contribuintes da COFINS e PIS, afirma a recorrente 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*". Consigna que o valor do crédito é presumido, correspondendo a dois recolhimentos do PIS e da COFINS, pelo que entende não importar quanto de PIS e de COFINS foi pago nas operações anteriores, ou se foram ou não recolhidos valores a título dessas exações.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

Exsurge do relatório três questões a serem afrontadas neste julgado: se as exportações de filiais entram no cálculo do benefício litigado, se os produtos intermediários só entram no cômputo do benefício quando derem margem a crédito de IPI e, por último, 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).

Passo a analisar a questão referente à glosa das aquisições de pessoas físicas, enfrentando a questão se deve haver ou não incidência das prefaladas contribuições na última aquisição pelo beneficiário do favor fiscal.

A Lei 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

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 COFINS e da Contribuição ao PIS 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 poderia 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, declarando 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 do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico"*.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

devem ser perqueridos sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações enfrente, 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 juridicizada, 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 seu 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 Becker³, "*na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o 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 de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar 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*". (grifei)

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

¹ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.
² Nesse sentido Acórdãos 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, dc 18/05/99.
³ op. cit, p. 133.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano⁴, ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

"402 - III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a 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 perquerir da intenção do legislador, mormente analisando a exposição de motivos de determinada norma jurídica que institui benefício fiscal, com conseqüente renúncia de rendas públicas. A 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 do 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 da COFINS e da Contribuição ao 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 utilização 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, nas 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). Assim, nego provimento ao recurso quanto à glosa das aquisições de pessoas físicas, devendo, portanto, tais aquisições serem desconsideradas para efeito de cálculo do favor fiscal.

⁴ In Hermenêutica e Aplicação do Direito, 12^a, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

Quanto à matéria pertinente aos produtos intermediários já a enfrentei no Recurso nº 106.408, onde, em certo ponto, ponderei:

"...não há dúvida que a lei instituidora do benefício (Lei 9.363) no parágrafo único do art. 3º, assim dispôs:

"Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem".

Nesse sentido, entendo que o legislador foi assaz explícito que em relação as hipóteses elencadas deve ser aplicada, quando não suficientemente claro os conceitos abarcados pela própria norma instituidora do benefício (que entendo ser o caso sob análise), as leis de regência do IR e do IPI. Assim, restrito os contornos do litígio em relação a quais produtos se incluem no conceito de matérias primas ou produtos intermediários, é de aplicar-se então, subsidiariamente, a legislação do IPI. É, como é cediço, o termo legislação é amplo, não restringindo-se à lei em seu sentido formal, mas compreendendo também as normas infra-legais, como os decretos e atos administrativos pertinentes à matéria.

Desta forma, tenho para mim que só podem dar margem a ressarcimento de PIS e COFINS, a título de crédito presumido de IPI, aquelas mercadorias que, consoante o entendimento previsto na legislação do IPI, possam enquadrar-se no conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem.

E, de acordo com a legislação do IPI, tais insumos são aqueles que dão margem ao que veio a chamar-se de créditos básicos, ou seja aqueles que geram o direito subjetivo do contribuinte de creditar-se de forma a moldar-se nos preceitos constitucionais da não-cumulatividade do IPI. Destarte, nesse ponto, concluo que o benefício só existirá em relação às matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem que geram direito ao crédito, pois é isto que dispõe a norma a ser aplicada subsidiariamente.

E diz o art. 25 da Lei 4.502/64, reproduzido no art. 82, inciso I do RPI/82 que:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

*1 – do imposto relativo a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto 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.**(grifei).*

...Demais disso, é assente na jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes que para que dar margem ao creditamento é necessário que os insumos sejam consumidos no processo de industrialização ou sofram desgaste em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, o que não é o caso da energia elétrica. Nesse sentido a ementa⁵ a seguir transcrita:

“CRÉDITO DO IMPOSTO – MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM – Para aproveitamento do crédito, os bens devem ser consumidos no processo de industrialização ou sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou vice-versa e, ainda, não estarem compreendidos entre os bens do ativo permanente....(sublinhei).

Forte no exposto, nego provimento ao recurso quanto à glosa de lenha, bagaço de cana e energia elétrica, uma vez não provada sua ação direta sobre o produto em fabricação de modo a gerar o creditamento do IPI, devendo, em consequência, serem desconsideradas para efeito de cálculo do benefício fiscal.

Por derradeiro, analiso a questão das exportações efetuadas por filiais. A mim resta evidente que o legislador, ao querer incentivar as empresas exportadoras através da restituição do PIS e da COFINS utilizando-se da organicidade do IPI, foi infeliz, dando margem a que os conceitos destes tributos fossem trazidos à lume, desta forma possibilitando à discrepância de entendimentos que agora se verifica.

Contudo, se dúvida existia se o benefício seria calculado estabelecimento por estabelecimento ou entre os estabelecimentos produtores exportadores do mesmo ente econômico, tal dúvida foi desfeita quando o próprio legislador alterou a redação do *caput* do art. 1º da Lei nº 9.363, passando a empregar a expressão “a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais”, ao invés do termo “o produtor exportador de mercadorias nacionais”, este constante das Medidas Provisórias que inicialmente veicularam o ~~guerreado~~

⁵ Ac. 201-65.182



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

benefício fiscal. Aqui sim o próprio legislador restringiu o âmbito de aplicação das normas do IPI. Novamente nos vemos forçados a um exercício de hermenêutica jurídica.

Ensina Paulo Bonavides, ao discorrer sobre a interpretação das normas jurídicas, que no tocante às fontes há três espécies de interpretação, a saber: autêntica (do legislador), judiciária (do juiz) e doutrinária (do jurista). Conclui que estamos diante, segundo o critério das fontes, de interpretação autêntica, onde o próprio legislador, reconhecendo a ambigüidade das MPs, pontificou o alcance do benefício consignando a expressão "empresa produtora exportadora".

Para o citado jurista⁶ "*a lei interpretativa retroage aos casos ainda pendentes. Não abrange todavia aqueles decididos por sentenças em sentido contrário, antes que a lei de interpretação se tornasse obrigatória (na hipótese sob comento, a Lei 9.363/96), e já passado em julgado. A interpretação autêntica vincula, enfim, os juizes sendo de eficácia imperativa erga omnes. Há juristas que entendem que a lei interpretativa também está sujeita a interpretação, o que constitui um círculo manifestamente vicioso.*"

Diante de tais considerações, e também com fulcro no art. 106, I, do CTN, entendo que o termo "empresa produtora exportadora" surte seus efeitos desde a instituição do benefício, portanto operando seus efeitos *ex tunc*. Dessa forma, deve a autoridade local considerar no cômputo de benefício as exportações efetuadas pelas filiais da recorrente.

Forte em todo o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO PARA O FIM EXCLUSIVO DE QUE O BENEFÍCIO SEJA CALCULADO CONSIDERANDO A RECEITA DE EXPORTAÇÃO DAS FILIAIS PRODUTORAS EXPORTADORAS.**

É o meu voto.

Sala das sessões, em 17 de agosto de 1999

JORGE FREIRE

⁶ BONAVIDES, Paulo. "*Curso de Direito Constitucional*", Malheiros, 7ª ed, 2ª tiragem, 1998, p. 398/400.



Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

VOTO DO CONSELHEIRO SERAFIM FERNANDES CORRÊA
RELATOR-DESIGNADO

Com todo o respeito e admiração que tenho pelo ilustre Conselheiro Relator Jorge Freire, dele discordo no que tange ao seu entendimento quanto às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas.

Entende ele que: "não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da COFINS e 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)."

Data vênua, 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 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

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 conventos que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

Pela transcrição fica claro que os atos normativos, aí incluídas as Instruções Normativas, expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis. Como normas complementares que são, elas não podem modificar o texto legal que complementam. A lei é o limite. A Instrução Normativa não pode ir além da lei. Se, como no presente caso, a lei estabelece que a base de cálculo é o valor total, não pode a Instrução Normativa criar exclusões fazendo com que o valor passe a ser parcial. Somente através de outra Lei, ou Medida Provisória que tem efeito equivalente, tais exclusões poderiam ser criadas.

Outro não é o entendimento de Maria de Fátima Tourinho em "COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, Editora Forense, 2ª edição, página 207, ao comentar o art. 100, parágrafo único do CTN (Lei nº 5.172/66), a seguir transcrito:

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

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

"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."

7



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.002274/96-56
Acórdão : 201-73.038

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 de pessoas físicas no cálculo do benefício previsto na Lei nº 9.363/96, motivo pelo qual voto no sentido de dar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 1999

SERAFIM FERNANDES CORRÊA