



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10930.000570/97-31
Recurso nº : 201-107591
Matéria : IPI – CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Sessão de : 10 de maio de 2003
Acórdão nº : CSRF/02-01.336

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS
– 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 n.º 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 n.º 9.363/96), sendo irrelevante ter havido ou não incidência das contribuições na etapa anterior, pelo que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas estão amparadas pelo benefício.

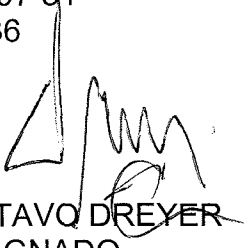
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL e COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, para excluir do ressarcimento Energia Elétrica e Combustíveis, vencidos nestes itens os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, e quanto aos itens créditos cooperativa e pessoa física os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Relator), Henrique Pinheiro Torres e Josefa Maria Coelho Marques, e, por maioria de votos DAR provimento ao recurso do Contribuinte, vencido o Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo (Relator), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer para redigir o voto vencedor.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo nº : 10930.000570/97-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.336



ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: **31 JAN 2005**

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES; EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT (suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA.

Processo nº : 10930.000570/97-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.336

Recurso nº : 201-107591
Recorrentes : PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL e COMPANHIA
CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

RELATÓRIO

Por bem descrever o fato, transcrevo o relatório de fls. 625/626:

“Recorre a epígrafa do *decisum* monocrático (fls. 593/600) que manteve a decisão do Delegado da Receita Federal em Londrina (fls. 189), a qual deferiu em parte o pedido de ressarcimento (fls. 01) do crédito presumido de IPI relativo ao ano de 1996. Embasou-se tal decisão nas informações e proposta feita por agente fiscal, conforme doc. de fls. 177 a 188, e seus anexos.

No entendimento do Fisco, não compõem a base de cálculo da receita de exportação, as exportações efetuadas através de empresas comerciais exportadoras e aquelas referentes a produtos adquiridos de terceiros (item 04.01, fls. 180). Também não foram aceitas como inclusos na base de cálculo do crédito presumido os seguintes insumos (item 04.02): matéria-prima adquirida diretamente de pessoas físicas, matéria-prima adquiridas de sociedades cooperativas (face à isenção da COFINS e não incidência do PIS), matéria-primas adquiridas do Ministério da Indústria e Comércio (MICT), derivados de petróleo utilizados no processo industrial, produtos industrializados por terceiros e serviço de industrialização por encomenda de café solúvel e entrada de insumo por transferência. Foram excluídos os valores referente ao IPI destacado nas notas fiscais de compras de insumos, a soma das aquisições de milho, soja em grão e derivados de soja não utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação, as entradas de matérias-primas depositadas em companhias armazenadoras e o custo de aquisição de café cru destinado a exportação.

Relativamente à exclusão dos *commodities*, a autoridade julgadora *a quo* baixou em diligência o processo para verificar se tais valores foram excluídos indevidamente (fls. 575). No relatório da diligência (fls. 592/593), afirma o Fisco que as notas fiscais da entrada de farelo de soja, a título de “devolução da remessa para depósito”, de fls. 563 a 571, “constam na relação das aquisições que serviu de base de cálculo para o pleito do crédito presumido de IPI”.

Em suas razões recursais, no pertinente ao cálculo da receita de exportação, a defendente aduz que a legislação de regência da matéria e sua regulamentação não fazem restrição quanto à forma da exportação adotada, se direta ou indireta, nem “*se se trata de produção do próprio exportador ou adquiridas por este de terceiros*”. A seu ver a condição pressupõe serem as mercadorias nacionais e que sejam exportadas para o mercado internacional.

Demais disso, quanto às mercadorias adquiridas de pessoas físicas, consigna que as aquisições foram de pessoas físicas produtores rurais e que estes são contribuintes do PIS e da COFINS, uma vez entender que os mesmos constituem espécie de empresa individual, nos termos da legislação do Imposto de Renda. Entende, também, que “*é injustificável a interpretação de que as sociedades cooperativas que praticam operações com*

Processo nº : 10930.000570/97-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.336

não associados, atos não caracterizados como cooperativos, possam estar beneficiados de qualquer forma de isenção, sem os seus respectivos efeitos tributários". Em relação às matérias-primas adquiridas do MICT, afirma que "embora o MICT não seja contribuinte de PIS e COFINS, isto não significa, necessariamente, que os insumos adquiridos junto ao mesmo não tenham sido objeto de incidência dessas contribuições sociais", concluindo que "os insumos adquiridos do MICT também sofreram a incidência desses tributos por ocasião de sua aquisição, razão pela qual deve ser revista". Já quanto às aquisições de combustíveis, aponta que os mesmos "se prestam exclusivamente para uso e consumo no processo de produção, sem os quais sequer há dita produção", desta forma atendendo aos preceitos das normas regulamentares do IPI.

Irresigna-se, também, quanto à glosa dos valores referente às aquisições de produtos industrializados por terceiros mediante encomenda e das entradas de insumos por transferência. Em relação àquela, averba que tais operações estão sujeitas à incidência do PIS e da COFINS, na medida em que compõe a rubrica contábil receita bruta de vendas e/ou faturamento bruto nas demonstrações financeiras dos industrializados. E, quanto às entradas de insumos por transferência, aponta que *"ao proceder a compra de matéria-prima arcou com o custo do PIS e da COFINS e tem direito ao ressarcimento quando da utilização dessa matéria-prima na fabricação dos produtos exportados"*. Conclui que *"a circunstância da compra ter sido feita por outro estabelecimento da recorrente, que não necessariamente o estabelecimento industrial, é inteiramente irrelevante, sobretudo porque a legislação e normatização pertinentes não faz restrições neste sentido"*. Por fim, em relação à exclusão dos *commodities* repisa que houve equívoco quanto à inclusão de nove notas fiscais emitidas por COAMO, de modo que o valor correto de tal glosa deveria ser R\$ 96.069.939,15, e que, quanto ao IPI dos valores dos insumos adquiridos, o mesmo já havia sido objeto de exclusão quando do pedido inicial."

Os Conselheiros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiram, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos da seguinte ementa:

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - Lei nº 9.363/96 -1 - As receitas de vendas para comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior (art. 1º, parágrafo único) são computadas no cálculo da receita de exportação. 2 - 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

Processo nº : 10930.000570/97-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.336

CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. 3 - Não integram a base de cálculo do benefício fiscal: a) o IPI destacado, por não integrar o valor da mercadoria; b) os produtos industrializados por terceiros, seja por aquisição, seja por encomenda; c) as aquisições de commodities já incluídas. 4 - A teor do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, c/c o art. 393, inciso II, do RIPI/82, que considera como bem de produção "os produtos intermediários", inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial, não provando o Fisco que os combustíveis objeto da glosa não eram utilizados para a ativação da linha de produção da recorrente; fica a presunção de que sem os mesmos não haveria o processo de produção, razão pela qual deve ser incluído o seu valor no cálculo do benefício. 5 - Nos termos da Portaria MF nº 38/97, em seu art. 3º, § 11, *"no caso de apuração descentralizada, o estabelecimento produtor exportador que não efetuar a compra de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem poderá calcular o crédito presumido sobre o valor desses insumos, utilizados na produção de mercadorias exportadas, que houverem sido recebidos por transferência de outro estabelecimento da mesma empresa"*. **Recurso parcialmente provido**

Ciente do acórdão acima, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs, com base no artigo 32, I do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55, de 16/03/98, recurso especial (doc. fls. 639/643), solicitando a exclusão da base de cálculo do crédito presumido as compras efetivadas junto às cooperativas, ao MICT e às pessoas físicas e os gastos com energia elétrica e combustíveis, utilizando as razões do voto vencido no julgamento de segunda instância.

A Presidenta da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, analisando os requisitos para admissibilidade do recuso especial proposto, às fls. 538, deu seguimento ao apelo.

Notificada, a contribuinte, às fls. 647/656, apresentou suas contra-razões ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, às fls. 659/667, propôs recurso especial de divergência, admitido nos termos da legislação pertinente, pelo despacho de fls. 683/686.

No apelo de divergência, pugnou a recorrente pela inclusão dos valores das exportações de produtos adquiridos para revenda na receita de exportação, para o cálculo do crédito presumido.

Às fls. 688/691, a Fazenda Nacional apresentou sua contra-razões ao recurso especial da contribuinte.

É o relatório.



Processo nº : 10930.000570/97-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.336

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O recurso especial do Ilustre Procurador da Fazenda Nacional e da Empresa Cia. Cacique de Café Solúvel merecem ser conhecidos por cumprirem as formalidades necessárias para tanto.

Trata o apelo da Fazenda Nacional de inconformidade pela inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores das matérias-primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas, de cooperativas e do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo, entidades que não recolhem PIS ou COFINS em suas operações, assim como, dos gastos com energia elétrica e combustíveis.

Dispõem os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, “in verbis”:

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

.....” (grifei).



Processo nº : 10930.000570/97-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.336

O crédito presumido de IPI é um benefício fiscal, decorrente de uma renúncia fiscal, devendo ser a Lei instituidora do benefício interpretada restritivamente.

Na análise da Lei nº 9.363/96 verifica-se que seu objetivo é estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, mediante o ressarcimento das contribuições COFINS e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo.

Para esse ressarcimento a citada lei utiliza-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

Dessa forma, deve ser entendido, que o favor fiscal é dado mediante o ressarcimento da COFINS e PIS embutidos nos insumos que compõem os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Portanto, a meu ver, há o ressarcimento das mencionadas contribuições sociais quando elas incidem 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.

Com o mesmo entendimento, dispõe o § 2º, do art. 2º, da IN SRF nº 23/97, dizendo que as aquisições efetuadas de pessoas que não sejam contribuintes do PIS/PASEP e COFINS, ou decorrentes de operações que não estejam tributadas por ambas as contribuições não geram direito ao crédito presumido.

No presente caso, não há de se falar na inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, os valores das aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem de pessoas físicas, de cooperativas e do MICT, já que essas operações não foram sujeitas a tributação do PIS e da COFINS.

Ademais, cabe ressaltar que a respeito das aquisições efetuadas das cooperativas de produtores, a vedação está expressa no art. 2º da IN SRF 103/97, quando se tratam de atos cooperados não tributados pelo PIS e pela COFINS.

Quanto à inclusão dos gastos com combustíveis e energia elétrica, cabe ressaltar que o favor fiscal incide sobre as aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem. Combustível e energia elétrica não são matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e, assim, o ressarcimento sobre esses gastos não está previsto pela lei.

Como o próprio nome diz, produto intermediário é aquele que deixou de ser matéria-prima, mas ainda não é produto acabado. O combustível industrial e a energia elétrica são insumos necessários ao funcionamento das máquinas, mas não são produtos intermediários. Se a lei desejasse incluir todos os insumos explicitamente teria dito.

Portanto, nos moldes em que está redigida a lei, não vejo como concordar com o entendimento do acórdão recorrido.

Cabe ressaltar, que o Decreto 1.751/95 regulamenta a concessão de subsídios e os procedimentos para aplicação de direitos compensatórios.



Processo nº : 10930.000570/97-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.336

Dessa forma, apesar do item "a", do Anexo II, do Decreto 1.751/95, classificar o combustível industrial como insumo, é necessário que a lei concessiva do respectivo incentivo fiscal o inclua entre os insumos incentivados.

No caso concreto, a Lei nº 9.363/96 contemplou somente as compras no mercado interno de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem, não estendendo o benefício às aquisições de energia, combustíveis e óleos utilizados no processo produtivo.

Ademais, somente em legislação posterior, MP nº 2.202-1, de 26/07/2001 e IN SRF nº 69, de 06/08/2001, foi prevista a inclusão na base de cálculo do incentivo, os valores gastos com energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno, utilizados no processo produtivo (art. 1º, § 1º, I, da MP nº 2.202-1/2001 e art. 6º, II, da IN SRF nº 69/2001).

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Já o recurso especial interposto pela contribuinte trata de inconformidade com a exclusão dos valores obtidos com as exportações de produtos adquiridos para revenda, da receita de exportação, para a determinação do benefício.

Estipula o já transcrito art.1º da Lei nº 9.363/93 que fará jus ao benefício a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, **para utilização no processo produtivo.**

A lei em questão não contempla a hipótese de mercadoria adquirida para revenda que não foi utilizada no processo produtivo, e o respectivo resultado obtido com a exportação dessa mercadoria não pode ser considerado no cálculo do benefício.

No entanto, assim como esta operação, por não contemplada, não pode fazer parte da receita de exportação, não pode, igualmente, compor a receita operacional bruta. Este procedimento representa distorção incompatível com os objetivos da norma e até com a sua interpretação literal. A receita operacional bruta deve guardar estreita intimidade com a atividade produtora e exportadora. É o que diz a parte final do artigo 2º da lei já mencionada.

Isso posto, concluo que o acórdão recorrido nessa matéria não merece reforma e voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Sala das Sessões-DF, em 12 de maio de 2003.



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Processo nº : 10930.000570/97-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.336

VOTO VENCEDOR

Conselheiro-Relator ROGERIO GUSTAVO DREYER

Reitero, com as devidas homenagens ao que de mim divergem, que sempre admiti, nos votos que prolatei, a inclusão das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem quando adquiridos junto à fornecedores identificados como pessoas físicas e cooperativas.

Este entendimento perfilhado com aqueles que entendem não ter a lei nº 9.363/96 estabelecido restrições à prática fundado em tal detalhe.

Nos votos que tenho proferido na 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, tenho sistematicamente homenageado o ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Correa, pelo voto que proferiu relativamente ao mote da discussão, pelo que, certo de sua outorga, passo a transcrevê-lo, em parte, como formalizado no processo nº 10935-000224/98-10, Recurso nº 109.692, adotando as razões nele contidas 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 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.

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

Processo nº : 10930.000570/97-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.336

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 -

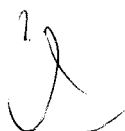
Parágrafo 2º - O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições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



Processo nº : 10930.000570/97-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.336

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, 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

Processo nº : 10930.000570/97-31
Acórdão nº : CSRF/02-01.336

internacionais e decretos. Não podem inovar ou modificar o texto da norma que complementa.

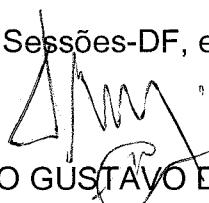
Registre-se, ainda, que nos moldes em que está redigido o art. 2º da Lei n.º 9.363/96 o cálculo será feito tendo como ponto de partida a soma de **todas** as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sobre a qual será aplicado o percentual decorrente da relação entre 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.

Sem adições ao transcrito e na esteira da jurisprudência desta Egrégia Câmara Superior, voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto pelo contribuinte para reconhecer o direito ao ressarcimento do PIS e da COFINS incidente sobre as aquisições feitas junto a pessoas físicas e cooperativas.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 12 de maio de 2003.


ROGERIO GUSTAVO DREYER