



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000570/97-31
Acórdão : 201-73.022

Sessão : 17 de agosto de 1999
Recurso : 107.591
Recorrente: COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	Da 12/07/2000
C	8
C	Publica

2.º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RP/201.0.405
C	EM 06 de abril de 2000
C	<i>[Assinatura]</i>
	Procurador Rep. da Faz. Nacional

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 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.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000570/97-31
Acórdão : 201-73.022

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos: I) em dar provimento ao recurso: a) para vendas para comercial exportadora; b) para transferência para estabelecimento do mesmo grupo; e c) para combustíveis; e II) em dar provimento parcial ao recurso para a última aquisição. 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 : 10930.000570/97-31

Acórdão : 201-73.022

Recurso : 107.591

Recorrente: COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

RELATÓRIO

Recorre a epigrafada 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000570/97-31

Acórdão : 201-73.022

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 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.

É o relatório.



Processo : 10930.000570/97-31
Acórdão : 201-73.022

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

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.

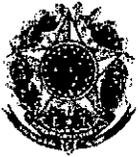
§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000570/97-31

Acórdão : 201-73.022

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

Nesse passo, duas conclusões: a primeira que a receita de exportação a servir como elemento para cálculo do benefício é a de exportações próprias, assim entendidas as da mesma pessoa jurídica (matriz, filiais, matriz e/ou filiais) pois o benefício fiscal objetiva alcançar a atividade da empresa produtora-exportadora e não as operações sem agregação industrial alguma. Até porque seria incoerente considerar receita de exportação de produtos de terceiros quando nestes não há insumos a incidirem o ressarcimento, expressão monetária do benefício. E segundo, que a base sobre a qual incidirá o precentual definido no art. 2º, § 1º, será o valor referente às aquisições de produtos que serão incorporados ao processo produtivo.

Assim, escorreita a glosa das exportações dos produtos adquiridos de terceiros, posto que em relação a estes não há insumos a incidir o favor fiscal. Fica, portanto, mantida a glosa do valor conforme item 04.01, "b", fls. 180.

Todavia, em relação à glosa das exportações efetuadas através de comerciais exportadoras, não há como ser mantida. A questão tem seu deslinde na própria norma jurídica instituidora do crédito presumido, quando no parágrafo primeiro do art. 1º está expresso que será considerado como exportação às vendas destinadas a comerciais exportadoras com o fim específico de exportação para o exterior. E não se fale que na época do período abrangido pelo pedido não havia previsão para tal, uma vez que a referida norma só foi acrescentada através da MP nº 1.484-27, de 22/11/96. Ocorre que, tratando-se de norma interpretativa (interpretação autêntica), como entendo, sua vigência é *ex tunc* e não *ex nunc*, vinculando os julgadores e sendo sua eficácia *erga omnes*¹. Dessa forma, deve ser considerada na receita de exportação o valor das vendas para comerciais exportadoras com o fim específico de exportação para o exterior, não prosperando, em consequência, a glosa do valor, conforme 04.01, "a", fls. 180.

Passo à análise dos insumos desconsiderados na base de cálculo do benefício.

Como dantes exposto, o legislador, com o fito de atingir objetivos extrafiscal, instituiu o benefício fiscal em debate. Poderia 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 (lato sensu) que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

¹ Nesse sentido Paulo Bonavides, in *Curso de Direito Constitucional*, Malheiros, 7ª ed, 2ª tiragem, 1998, p. 400.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000570/97-31

Acórdão : 201-73.022

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 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 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, passo a analisar, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo *"incidência"* disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker² 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 dito, tratando de renúncia fiscal deve ser interpretada restritivamente. Se seu art. 1º, susotranscrito, 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 entendimento³ 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

² In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

³ Nesse sentido Acórdão 202-09.865, votado em 17/02/98.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000570/97-31

Acórdão : 201-73.022

fases anteriores da cadeia de comercialização, uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica. 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 Becker⁴, *"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 nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano⁵, 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 se 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, *"mesmo os insumos isentos na última aquisição"*.⁶ 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

⁴ op. cit, p. 133.

⁵ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12^ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.

⁶ Op. Cit., Acórdão 202-09.865



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000570/97-31

Acórdão : 201-73.022

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 liberal⁷, 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).

Como corolário deste entendimento, deve ser mantida a glosa relativa ao valor das mercadorias adquiridas diretamente de pessoas físicas (item 04.02, "a"), mesmo que produtores rurais, pois estes recolhem Imposto de Renda como pessoas físicas e não jurídicas, a menos que tenham, de acordo com as leis comerciais, se estruturado com outra personalidade jurídica. Da mesma forma, não sendo o Ministério da Indústria e Comércio contribuinte das contribuições sociais, como assente pela recorrente, deve ser mantida tal glosa (item 04.02, "c"). De igual sorte, não ficando provado que a recorrente não é associada das cooperativas de modo a descaracterizar o ato cooperativado, deve ser mantida a glosa do item 04.02, "b", uma vez que nesta hipótese não há incidência da COFINS e do PIS, conforme legislações de regência destas contribuições.

Quanto à glosa do valor referente ao IPI destacado nas notas de compra de insumos, correto, uma vez que estes não compõem a base de cálculo das contribuições, podendo ser utilizado como crédito de IPI.

No que se refere à glosa do valor referente aos produtos industrializados por terceiros e serviço de industrialização por encomenda de café solúvel, outro é o *quid*. Aqui não se trata de sabermos se houve incidência ou não das contribuições que se ressarcem a título de crédito presumido, como quer fazer crer a recorrente, mas sim de perquerirmos sobre o alcance da norma no sentido de identificarmos se o benefício alcança outros produtos que não os insumos. O desenlace da questão, de igual sorte, solve-se pelas regras de hermenêuticas já esposadas. Ou seja, a norma reporta-se ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre os insumos e não sobre produtos prontos, devendo, em consequência, ser mantida esta glosa (item 04.02, "e" – fl. 182).

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, in *Curso de Direito Tributário*, 6ª, Saraiva, 1993, p. 77, averba que "a interpretação é um ato de vontade e um ato de conhecimento e que, como ato de conhecimento, não cabe à Ciência do Direito dizer qual é o sentido mais justo ou correto, mas simplesmente, apontar as interpretações possíveis".



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000570/97-31
Acórdão : 201-73.022

Também deve ser mantida a exclusão dos *commodities* (item 04.02, "g"), pois, consoante Relatório de Diligência Fiscal de fls. 591/592, as notas fiscais de entrada de farelo de soja, a título de devolução da remessa para depósito, constantes às fls. 563/571, "*constam na relação das aquisições que serviu de base de cálculo para o pleito de crédito presumido do IPI, juntamente com as notas fiscais das respectivas aquisições*".

No que concerne à glosa de combustíveis, entendo com razão a defedente, a teor do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, c/c o art. 393, inciso II, do RPI/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. Face a tal, deve ser considerado o valor relativo aos combustíveis (item 04.02, "d.1" e "d.2") para efeito de cálculo do crédito presumido.

Por derradeiro, analiso a glosa do valor referente às entradas por transferências. O Fisco, ao motivar tal glosa, averbou que, em razão da Lei nº 9.363/96 dispôr que fará jus ao crédito presumido do IPI sobre os ressarcimentos das contribuições incidentes sobre as aquisições de insumos, entendendo que as transferências não seriam espécies de aquisição de insumos. Aqui o ponto a ser analisado é se os insumos que dão margem ao ressarcimento são os adquiridos exclusivamente pelo estabelecimento que postula o benefício, ou todos aqueles adquiridos por outros estabelecimentos da mesma empresa que os transfere ao estabelecimento industrial, único do grupo, como no caso do presente feito, segundo afirma a defedente.

A Lei instituidora do benefício permite que a apuração seja feita de forma centralizada (art. 2º, § 2º), permitindo, nesta hipótese, inclusive, a transferência do próprio crédito presumido. Já o *caput* do citado artigo estatui que a base de cálculo será determinada em função do valor da aquisição dos insumos, não limitando que tais aquisições sejam exclusivamente do estabelecimento beneficiário, até porque, como dito, pode haver centralização pela matriz, como no caso sob exame. Por sua vez, o ato Ministerial regulamentador da referida Lei (Portaria 38/97), em seu art. 3º, § 11, dispõe que "*no caso de apuração descentralizada, o estabelecimento produtor exportador que não efetuar a compra de matérias-primas, produtos....poderá calcular o crédito presumido sobre o valor desses insumos, utilizados na produção das mercadorias exportadas, que houverem sido recebidos por transferência de outro estabelecimento da mesma empresa*".

Assim, provado que a empresa que transferiu os insumos efetivamente comprou os mesmos, e desde que a apuração seja centralizada, não vislumbro óbice legal a não permitir o benefício sobre tais aquisições, uma vez não diferenciar a Lei qual estabelecimento foi o comprador dos insumos a serem utilizados no processo produtivo.



MIINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000570/97-31
Acórdão : 201-73.022

Ex positis, dou provimento ao recurso para o fim de que seja feito o cálculo do benefício de que trata a Lei nº 9.363/96, considerando no cômputo da receita de exportação o valor referente às vendas para empresas comerciais exportadoras, e incluindo na base de cálculo os valores referentes às aquisições de combustíveis e das entradas por transferência de insumos comprados por outro estabelecimento da mesma empresa.

Sala das sessões, em 17 de agosto de 1999

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Jorge Freire', written in a cursive style.

JORGE FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10930.000570/97-31
Acórdão : 201-73.022

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 : 10930.000570/97-31
Acórdão : 201-73.022

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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.000570/97-31
Acórdão : 201-73.022

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