



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10930.000781/97-46
Recurso nº : RP/202-107.366
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL E COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Interessada : FAZENDA NACIONAL E COMPANHIA IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Sessão de : 27 de janeiro de 2004
Acórdão : CSRF/02-01.555

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). A lei citada refere-se a "**valor total**" e não prevê qualquer exclusão.

Recurso negado.

CRÉDITO PRESUMIDO. COMBUSTÍVEIS.

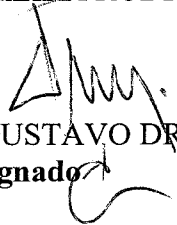
Só geram crédito presumido os produtos intermediários que se consumam ou se desgastem em contato direto com o produto que está sendo industrializado.
Negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso da **Fazenda Nacional**, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Relatora), Henrique Pinheiro Torres e Otacílio Dantas Cartaxo, Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, e, por maioria de votos NEGAR provimento ao **Recurso do Contribuinte**, vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555


EDISON PEREIRA RODRIGUES
Presidente


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
Relator Designado

FORMALIZADO EM: 24 MAR 2004

Participou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro: Dalton César Cordeiro de Miranda.

Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555

Recurso nº : RP/202-107.366
Recorrente : FAZENDA NACIONAL E COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ
SOLÚVEL

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI protocolizado pelo contribuinte em 30/04/97 pleiteando a importância de R\$ 632.448,99 relativa ao 1º trimestre de 1997.

O indeferimento parcial do pleito por parte da DRF LONDRINA foi mantido pela DRJ CURITIBA, sob o fundamento de que os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação do IPI e que não geram crédito presumido as aquisições de insumos que não sofreram a incidência das contribuições.

O acórdão 203-06.484, deu provimento parcial ao recurso voluntário consignando a seguinte ementa:

PIS E COFINS. INCENTIVO FISCAL. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da Cofins (pessoas físicas e cooperativas, p. exemplo) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. A forma de cálculo prevista na norma legal estabelece uma ficção legal, aplicável a todas as situações, independentemente da efetiva incidência das contribuições na aquisição das mercadorias ou nas operações anteriores. CENTRALIZAÇÃO. O requerimento do incentivo fiscal previsto na Medida Provisória nº 1.484 pode se feito de forma centralizada, podendo ser incluídos os valores de matérias-primas adquiridas por uma filial e posteriormente transferidos para o estabelecimento matriz. REVENDA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS NO MERCADO INTERNO. Não se incluem entre as receitas de exportação, para efeito de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, as receitas obtidas com a exportação de mercadorias adquiridas no mercado interno e que não tenham sofrido qualquer processo de industrialização na empresa exportadora. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Os valores de prestação de serviços referentes à industrialização feita por encomenda não compõem a base de cálculo do referido incentivo. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. Não podem ser incluídos, na base de cálculo do incentivo de que trata a Lei nº 9.363/96, os valores de energia elétrica e combustíveis. Recurso Parcialmente Provido.

Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial com fulcro no art. 32, I, da Portaria MF nº 55/98, no qual requereu a revisão parcial do acórdão recorrido, para que fossem excluídos da base de cálculo do incentivo os valores dos insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e Cofins, sob o argumento de que a lei que instituiu o incentivo veda este procedimento.

Nas contra-razões apresentadas, alegou a autuada que a PFN não atendeu ao pressuposto objetivo previsto no parágrafo 1º do art. 33 do Regimento Interno para propositura do recurso. No mérito, sustentou o cabimento da inclusão dos valores das compras de insumos efetuadas de não contribuintes do PIS e do Cofins, com base em interpretação finalística da legislação, visto que segundo seu entendimento, esta inclusão desoneraria das exportações as contribuições que incidiram ao longo da cadeia produtiva.

A autuada, regularmente notificada do acórdão recorrido, apresentou recurso especial com fulcro no art. 5º, II da Portaria nº 55/98. Em preliminar procurou demonstrar a divergência entre decisões do Conselho de Contribuintes relativamente aos seguintes tópicos: a) inclusão na receita de exportação dos valores relativos a produtos adquiridos no mercado interno que não sofreram industrialização no estabelecimento exportador; b) inclusão dos valores relativos a prestação de serviços na industrialização por encomenda e c) inclusão de valores relativos a energia elétrica e combustíveis. Quanto às mercadorias adquiridas de terceiros, alegou que ao efetuar as exportações, atua como se fosse comercial exportadora e com a introdução do parágrafo 1º no art. 1º da Lei nº 9.363/96, não há mais dúvida quanto ao seu direito. Relativamente aos combustíveis e energia elétrica, alegou que a lei instituidora do incentivo não exigiu que mantivessem contato físico direto com os produtos industrializados e que basta sua utilização no processo produtivo para que gerem o crédito presumido. Requereu a reforma do acórdão recorrido para fossem canceladas as glosas efetuadas.

Por meio do despacho 203-068 o Presidente da Câmara Recorrida deu seguimento ao recurso especial do contribuinte apenas em relação às aquisições de combustíveis.

Em suas contra-razões, a Procuradoria da Fazenda Nacional sustentou a impossibilidade da inclusão dos valores correspondentes à aquisição de combustíveis na base de cálculo do crédito presumido, em razão da Lei nº 9.363/96 ter determinado expressamente a utilização subsidiária da legislação do IPI para busca dos conceitos de produção, matérias-



Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555

primas, produtos intermediários e material de embalagem. Requereu a manutenção da decisão recorrida por estar de conformidade com a lei.

É o relatório.



Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555

VOTO VENCIDO

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora:

Trata-se de julgar os recursos especiais propostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte.

O recurso da Fazenda Nacional preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Improcede a preliminar de falta de pressuposto objetivo, uma vez que a argumentação do Procurador deixa claro que houve violação da Lei nº 9.363/96 e do CTN.

A questão debatida é a possibilidade ou não de incluir-se na base de cálculo do crédito presumido os valores correspondentes às aquisições de insumos efetuadas perante pessoas que não são contribuintes do Pis/Pasep/Cofins.

Assim dispõe a Lei nº 9.363/96:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como 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.

(...)

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.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador. (grifei)

Ao utilizar-se no art. 1º da expressão “..*incidentes sobre as respectivas aquisições*”..., o legislador estabeleceu que o cálculo do benefício só poderia levar em conta insumos que sofreram a incidência das contribuições ao PIS e à Cofins na etapa anterior. Isto é confirmado pela expressão “..*referidos no artigo anterior*...”, presente no art. 2º. Ou seja,

Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555

somente integram a base de cálculo do crédito presumido, os insumos aplicados em produtos exportados que ao ingressarem no estabelecimento produtor, sofreram a incidência das contribuições na operação que deu origem à entrada.

Colocando a pá de cal sobre qualquer dúvida a respeito, a parte final do art. 3º da lei estabelece com todas as letras que para os efeitos de cálculo do crédito presumido (*...para os efeitos desta Lei...*), a apuração será feita levando as normas que regem as contribuições que estão sendo ressarcidas, “*...tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor...*”.

Dessa forma, para que haja o ressarcimento, é necessário que os insumos tenham sofrido a incidência das contribuições em etapas anteriores da cadeia produtiva. Para que isso ocorra, é necessário que os fornecedores dos insumos empregados na produção que gerou as exportações sejam contribuintes do PIS e da Cofins.

No caso dos autos, as aquisições foram realizadas de pessoas físicas e cooperativas, que não são contribuintes do PIS nem da Cofins e do próprio Ministério da Indústria e Comércio.

O argumento de que a lei estabeleceu uma alíquota média presumida correspondente a duas operações quaisquer não tem o menor fundamento jurídico. O que se presume é que o valor final do incentivo seria um crédito de IPI e não que a incidência das contribuições ocorreu num número “x” de operações anteriores, uma vez que a alíquota está expressamente fixada na lei e os três artigos citados deixaram claro que o documento base para o ressarcimento é a nota fiscal de compra de insumos. Isto porque as contribuições sociais - PIS/Pasep/Cofins incidem quando da venda ou faturamento dos produtos, ou seja, se o ato legal em comento se reporta às contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, obviamente se aplica aos insumos que, adquiridos de terceiros, a elas estivessem sujeitos.

Ora, não são contribuintes do PIS/Pasep ou da Cofins os órgãos da administração pública federal direta, nem as pessoas físicas e, tampouco, em relação às vendas de mercadorias, as sociedades cooperativas; assim, não havendo incidência sobre as aquisições, não há o que ressarcir ao adquirente.

Em face do exposto, considerando que a interpretação consubstanciada no acórdão recorrido violou os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, voto no sentido de DAR

Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555

provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional para reformá-lo nesta na parte e, em consequência, manter a decisão de primeiro grau.

Passo a analisar o recurso especial interposto pelo contribuinte.

A recorrente pretendeu insurgir-se contra três tópicos do acórdão 203-06.484, quais sejam: a) inclusão na receita de exportação dos valores relativos a produtos adquiridos no mercado interno que não sofreram industrialização no estabelecimento exportador; b) inclusão dos valores relativos a prestação de serviços referentes à industrialização por encomenda e c) inclusão de valores relativos à energia elétrica e combustíveis

De plano observa-se que não constou nas razões do recurso nenhum argumento em relação à inclusão dos valores dos serviços quando a industrialização é efetuada por encomenda. Inexistindo fundamentação para o pleito, o recurso há que ser considerado inepto em relação a esta questão.

Verifica-se que o acórdão 203-04.839 não pode ser utilizado para fundamentar nenhuma divergência por ter sido prolatado pela Câmara Recorrida (art. 32, II, da Portaria nº 55/98).

Relativamente à inclusão dos valores relativos à aquisição de mercadorias no mercado interno, a recorrente não foi capaz de demonstrar a divergência pois o acórdão invocado como paradigma, decidiu sobre exportações efetuadas por meio de empresas comerciais exportadoras, o que nada tem a ver com o que foi decidido no acórdão recorrido.

Por fim, o acórdão 201-73.022 invocado como paradigma em relação à questão da energia elétrica e combustíveis, decidiu apenas sobre combustíveis.

Portanto, devem prevalecer os motivos expendidos no despacho de fls. 619/621 proferido pelo Presidente da Terceira Câmara no juízo preliminar de admissibilidade, para se conhecer o recurso especial do contribuinte apenas em relação a combustíveis.

A controvérsia resume-se na adoção do conceito econômico ou jurídico de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que são os insumos geradores de crédito presumido de IPI, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, art. 1º.

O parágrafo único do art. 3º dessa lei é de clareza vítria ao mandar aplicar subsidiariamente a legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555

No mesmo sentido é o comando da Portaria MF nº 38 e da IN SRF nº 23, ambas de 1997, que regulamentam os dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996, ao preceituarem de modo expresse, no § 16 do art. 3º e parágrafo único do art. 8º, respectivamente, que: “*Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI*” (o grifo não consta no original).

Ora, o significado e o alcance do vocábulo *legislação* no subsistema jurídico-tributário nos é fornecido por interpretação autêntica no art. 96 do CTN e engloba as normas complementares previstas no art. 100 do mesmo diploma, entre as quais incluem-se os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Depreende-se daí que o legislador, ao mencionar expressamente a utilização subsidiária da *legislação do IPI*, além fazer a opção pelo conceito jurídico de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quis também limitar a abrangência do conceito ao previsto no regulamento e nos demais atos normativos baixados para complementá-lo.

Nessa linha de raciocínio, é perfeitamente válida aplicação da orientação administrativa contida na norma complementar batizada com o nome de Parecer Normativo CST nº 65, de 1979:

“A expressão ‘consumidos’... há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto de fabricação, ou deste sobre o insumo”.

No mesmo sentido, eis o que dispõe a norma complementar contida no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974:

“...não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas... bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento...”

Desse modo, forçoso concluir que a energia elétrica, o gás natural e o óleo combustível, conquanto compreendidos no conceito econômico de insumo, não estão aptos a gerar crédito presumido de IPI por não terem sido contemplados pela legislação do IPI, nos moldes preconizados pela Lei nº 9.363, de 1996, art. 3º, parágrafo único.

A interpretação supra em nada afronta os desígnios do legislador em desonerar o produto exportado das contribuições ao PIS e Cofins, pois o mesmo legislador que criou o

Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555

incentivo fiscal foi também responsável por encaminhar ao Legislativo projeto de lei cancelando dotação orçamentária para compensar o acréscimo de renúncia tributária decorrente do benefício, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, art. 7º.

Por tal razão é que existe previsão expressa no CTN, art. 111, para que se interprete estritamente a legislação que conceda benefícios fiscais, a fim de que os aplicadores da lei não extrapolem o limite de renúncia fiscal estimado quando da concessão do incentivo.

Nem se pretenda aplicar retroativamente a Medida Provisória nº 2.201, de 2001, (posteriormente convertida na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001). É certo que este diploma legal passou a considerar na base de cálculo do crédito presumido a energia elétrica e combustíveis, mas isso não significa que o legislador ao editá-la tenha acolhido a jurisprudência do Conselho e Contribuintes, mesmo porque ela não é pacífica em relação ao assunto.

Além disso, o direito intertemporal tem como regra a eficácia prospectiva das leis, enquanto que a exceção é a eficácia retroativa.

Em matéria tributária, as exceções, ou seja, as hipóteses em que a lei tem eficácia retroativa, estão previstas no art. 106 do CTN, que assim dispõe:

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade aos dispositivos interpretados;

II- tratando-se de ato ou fato não definitivamente julgado:

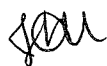
a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Da análise do dispositivo transcrito, resulta que somente se poderia cogitar do enquadramento do caso concreto no inciso I, ou no inciso II letra b.

Contudo, não é caso de enquadramento no inciso I, pois nem a Medida Provisória 2.201, e tampouco a lei na qual foi convertida, fizeram menção expressa aos dispositivos legais que eventualmente estivessem sendo interpretados. Também não é caso de enquadramento no inciso II-b, pois no caso concreto houve falta de pagamento de tributo.



Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555

Portanto, tratando-se de fatos geradores relativos ao ano de 1997, é inaplicável ao caso a Medida Provisória nº 2.201, de 26 de julho de 2001.

Como a inclusão dos combustíveis aumentou indevidamente o montante do crédito presumido antecipado, foi correta a glosa dos valores e a exigência do IPI que deixou de ser recolhido por meio de lançamento de ofício.

Por estas razões, nego provimento ao recurso especial do contribuinte para manter a glosa dos valores relativos a combustíveis nos termos do acórdão recorrido.

Sala das Sessões – DF, 27 de janeiro de 2004.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
RELATORA

Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555

VOTO DO CONSELHEIRO DESIGNADO ROGERIO GUSTAVO DREYER

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

Nos votos que tenho proferido na 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, tenho sistematicamente homenageado o ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Correa, pelo voto que proferiu relativamente ao mote da discussão. O Colegiado, até agora por maioria, tem reiteradamente decidido pelo direito crédito presumido de IPI relativo ao PIS/COFINS incidente nas compras de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem não somente de pessoas físicas como de cooperativas, bem ainda as aquisições feitas junto ao MICT, dos estoques reguladores.

Isto com base no voto do eminente Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa que, com a sua costumeira competência, bem fundamentou o pensamento que hoje é consagrado nesta Câmara, ainda que por maioria, como já disse.

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



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

Por oportuno transcrevo a seguir os dispositivos citados anteriormente:

PORTARIA MF N.º 609/79

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

Processo nº : 10930.000781/97-46
Acórdão : CSRF/02-01.555

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

PORTARIA SRF N.º 3608/94

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

INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 23/97

"Art. 2º -

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

INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 23/97

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

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

Diante das duas posições antagônicas, entendo que o cerne da questão está na definição do alcance das Instruções Normativas. Isto porque, efetivamente, a Lei n.º 9.363/96, ao definir a base de cálculo do crédito presumido não fez qualquer exclusão. Muito pelo contrário, como se vê pela transcrição, a seguir, do seu art. 2º, *in verbis*:



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

Como se vê da leitura, o texto legal trata de valor total e sendo valor total não há o que discutir estão abrangidas todas as aquisições, sem qualquer exclusão Os

Processo nº : 10930.000781/97-46

Acórdão : CSRF/02-01.555

fundamentos para tais exclusões são as Instruções Normativas n.º 23/97 e n.º 103/97 conforme se viu anteriormente.

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

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

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

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

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

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

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

"Não se confundem normas complementares com leis complementares.

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

Registre-se, ainda, que nos moldes em que está redigido o art. 2º da Lei n.º 9.363/96 o cálculo será feito tendo como ponto de partida a soma de **todas** as

Processo nº : 10930.000781/97-46

Acórdão : CSRF/02-01.555

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.

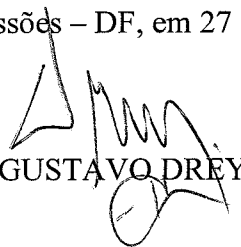
Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente .

Por outro lado registre-se que este assunto não é novo no âmbito do 2º Conselho de Contribuintes posto que ao julgar o Recurso 102.571 , processo 13925-000111/96-05, de interesse da recorrente, a 2ª Câmara à unanimidade de votos deu provimento ao mesmo aprovando o voto do Ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Mantendo o mesmo entendimento, voto pelo improvimento do recurso interposto pelo procurador da Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 27 de janeiro de 2004


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER