



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10930.00090/96-70
Recurso nº : RD/202-102219
Matéria : IPI/CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente : CIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão : 08 de setembro de 2003
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela CIA 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, para excluir do ressarcimento os itens Energia Elétrica e Combustíveis, vencidos nestes itens os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, e, quanto aos itens Crédito Cooperativa e Pessoa Física, ficam vencidos os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Relator), Henrique Pinheiro Torres e Josefa Maria Coelho Marques, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


ROGERIO GUSTAVO DREYER
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 FEV 2004

Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES; DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA e FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA.

Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

Recurso nº : RD/202-102219
Recorrente : CIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Tratou o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 3.963/96.

Segundo a Informação Fiscal de fls. 306/313, a contribuinte pretendeu ver ressarcido crédito presumido originado de compras de cooperativas, de pessoas físicas e do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo. Além disso, glosou a pretensão do ressarcimento relativo ao consumo de óleo BPF, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo e energia elétrica. Diz, ainda, que a empresa adquiria para revenda ao exterior produtos de terceiros e que incluiu esta indevidamente em sua receita de exportação.

Após tais constatações, refez o cálculo, expresso às fls. 313 dos autos.

Em manifestação de inconformidade, a ora recorrente argumentou que a legislação pertinente à espécie não cogitava da exclusão de qualquer produto contemplado, sendo irrelevante a incidência das contribuições nas fases precedentes de comercialização. Citou jurisprudência. Acusou, ainda, a legalidade da inclusão da receita originada das vendas de produtos adquiridos no mercado interno e destinadas à exportação. Referiu que os requisitos para a fruição do benefício são: a) a mercadoria ser nacional; e b) destinar-se ao exterior.

O Delegado da DRJ de Curitiba - PR indeferiu a manifestação de inconformidade (doc. fls. 335/342), tendo a contribuinte interposto o recurso voluntário, com os mesmos argumentos anteriormente expendidos.

O julgador de primeira instância recorreu de ofício da parte do crédito presumido concedido à interessada não glosado pela fiscalização.

Os Conselheiros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, decidiram:

- por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, quanto às vendas através de empresa comercial exportadora;

- por unanimidade de votos, em dar provimento parcial, quanto à exclusão do percentual utilizado na apuração da base de cálculo das exportações de mercadorias adquiridas de terceiro;

- por maioria de votos, em negar provimento com relação ao cômputo das aquisições de combustíveis no incentivo;

- pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso com relação às aquisições de não-contribuintes;

Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

- por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício.

A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 202-12.999, que assim foi ementado:

“IPI – I - RECURSO VOLUNTÁRIO - CRÉDITO PRESUMIDO – I – RECURSO VOLUNTÁRIO: 1) COMERCIAL EXPORTADORA – Computa-se como receita de exportação as vendas a trading company. 2) MERCADORIAS PARA REVENDA – não se considera o valor das exportações de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros para efeito da determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta. 3) COOPERATIVAS – Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS no fornecimento ao produtor-exportador. 4) COMBUSTÍVEIS – Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o mesmo, no processo de fabricação. Os combustíveis utilizados como força motriz não atuam diretamente sobre o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. 5) TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS – Deve-se considerar no cálculo das aquisições o valor dos insumos recebidos de outro estabelecimento da mesma empresa. **Recurso voluntário parcialmente provido. II) RECURSO DE OFÍCIO** - Não se conhece do recurso de ofício de decisões prolatadas em processos relativos a ressarcimento de créditos do IPI, por força do disposto na Medida Provisória nº 1.699-41, art. 27. **Recurso de ofício não conhecido.**”

Ciente do acórdão acima, a empresa interessada interpôs, com base no artigo, II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55, de 16/03/98, recurso especial (doc. fls. 411/417), solicitando a inclusão na 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.

Pugnou, ainda, pela inclusão dos valores das exportações de produtos adquiridos para revenda na receita de exportação, para o cálculo do crédito presumido.

O Presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, analisando os requisitos para admissibilidade do recuso especial proposto, às fls. 442/445, deu seguimento ao apelo.

Notificada, a Fazenda Nacional, às fls. 447/449, apresentou suas contra-razões manifestando-se contrariamente à reforma do acórdão recorrido.

É o relatório.

Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Preliminarmente, cabe analisar a admissibilidade do recurso interposto pela contribuinte:

Conforme relatado, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário nº 102.219 e, decidiu dar provimento parcial ao recurso.

A decisão foi consubstanciada no Acórdão no 202-12.299, que recebeu a seguinte ementa:

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO - Não há de se falar na inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, os valores das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas, de cooperativas e do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo - MICT, já que essas operações não foram sujeitas a tributação do PIS e da COFINS – COMBUSTÍVEIS – ENERGIA ELÉTRICA - Até o advento da MP nº 2.202-1, de 26/07/2001, o valor gasto com energia elétrica ou combustíveis, adquiridos no mercado interno, utilizados no processo produtivo, não integrava a base de cálculo do crédito presumido na exportação, vez que não existia previsão legal para tal inclusão. O art. 2º da Lei nº 9.363/96 tratou apenas das aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem, não contemplando outros insumos. RESULTADO COM EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA ADQUIRIDA DE TERCEIROS - Por não estar contemplada pela legislação, a receita proveniente da exportação de mercadoria adquirida de terceiros não pode fazer parte da receita de exportação e não pode, igualmente, compor a receita operacional bruta, para o cálculo do crédito presumido do IPI. Recurso especial da contribuinte negado .”

Valendo-se dos artigos 32, II, do Anexo II, da Portaria MF no 55/98, a contribuinte apresentou, em 20.10.2000, recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, solicitando a reforma da decisão proferida pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, a inclusão na 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.

Pedi ainda que sejam consideradas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias industrializadas adquiridas de terceiros no cálculo do crédito presumido do IPI.

Em suas razões de recurso, a interessada afirmou que a decisão recorrida divergiu das decisões constantes dos Acórdãos nº 203-04.839 e nº 201-73.628 da Terceira e da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Alegou que os acórdãos utilizados como paradigmas, ao apreciarem a mesma questão de mérito, foram favoráveis ao contribuinte.

Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

Os Acórdão apresentados como paradigmas assim foram, respectivamente, ementados:

“IPI - RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO - COMBUSTÍVEIS - Incluem-se entre os insumos consumidos no processo produtivo os insumos fisicamente incorporados, a energia, os combustíveis e os óleos utilizados no processo produtivo (Anexo II, lera "a", Decreto nr. 1.751, de 19/12/95). EXPORTAÇÃO ATRAVÉS DE TRADING COMPANIES - Considera-se como receitas de exportação, e passíveis do incentivo, as vendas ao exterior realizadas através de trading companies, dívida solucionada com a edição da MP nr. 1.484-27, uma vez que não havia proibição explícita para tal. Recurso provido.”

“IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS - 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. Recurso provido.”

in verbis: O Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, estabeleceu,

“Art. 5º. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

I – (omissis)

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º (omissis)

§ 2º Para efeito da aplicação do inciso II deste artigo, entende-se como outra Câmara as que integram a atual estrutura dos Conselhos de Contribuintes ou as que vierem a integrá-la.

(...)

Art. 7º. O recurso especial deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida e deverá ser apresentado por Procurador da Fazenda Nacional, no prazo de quinze dias, contado da vista oficial do acórdão, ou pelo sujeito passivo, em igual prazo, contado da data da ciência da decisão.

Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

§ 1º (omissis)

§ 2º *Na hipótese de que trata o inciso II do artigo 5º deste Regimento, o recurso deverá ser protocolizado na repartição preparadora e demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia autenticada de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida.*

§ 3º (omissis)

§ 4º (omissis)

§ 5º *Se a decisão contiver matérias autônomas, a admissão poderá ser parcial, sendo facultada a interposição de agravo nos termos do artigo 9º."*

Analisando o recurso especial interposto, sob o ponto de vista dos pressupostos de admissibilidade, ditados pelo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, verifiquei que o recurso gozou de tempestividade.

Quanto a comprovação da divergência, constatei que o Acórdão nº 201-73.628, serve como paradigma quanto as aquisições junto a pessoas físicas, a cooperativas e ao MICT, não contribuintes do PIS e da COFINS.

Já o Acórdão nº 203-04.839 serviu como paradigma apenas em relação à inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos gastos com energia elétrica e combustíveis.

No tocante as receitas decorrentes da exportação de mercadorias industrializadas adquiridas de terceiros no cálculo do crédito presumido do IPI o Acórdão nº 203-04.839, tratou de situação distinta à discutida nos presentes autos.

Enquanto que nesse processo se discutiu o direito ao crédito presumido quando da exportação de produtos industrializados adquiridos de terceiros, o julgado apontado como divergente manifestou-se sobre o direito a esse crédito em relação a produtos industrializados pela própria contribuinte vendidos à comercial exportadora, "Trading Companies". Portanto, não houve como se caracterizar o dissídio jurisprudencial em relação a essa matéria.

Dessa forma, não se comprovando a divergência suscitada, quanto à inclusão das receitas decorrentes da exportação de mercadorias industrializadas adquiridas de terceiros no cálculo do crédito presumido do IPI, nos termos do § 5º, do art. 7º, da Portaria MF nº 55/98, Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, voto no sentido de não tomar conhecimento dessa matéria e de conhecer somente parte do recurso especial interposto.

Resta portanto analisar a parte conhecida do recurso especial da contribuinte, ou seja, pedido de inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores das matérias-primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem

Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

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).

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.

Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

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 reformar 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.

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.



Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

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

Sala das Sessões, em 08 de setembro de 2003


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO-RELATOR DESIGNADO ROGERIO GUSTAVO DREYER

Quando a matéria refere-se à aquisições de pessoas físicas, cooperativas e do MICT, tenho, reiteradamente, nos votos que prolatei, admitido a inclusão dos mesmos na base de cálculo do benefício.

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 transcrever o voto 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.

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,



Processo n° : 10930.00090/96-70
Acórdão n° : CSRF/02-01.435

utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 23/97

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

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

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

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

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

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

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



*"Art. 100 – São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

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

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

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

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

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

"Não se confundem normas complementares com leis complementares.

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

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

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente .

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 , que por pertinente transcrevo a seguir :

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso.

Processo nº : 10930.00090/96-70
Acórdão nº : CSRF/02-01.435

Isto posto, com as minhas homenagens aos que de mim divergem, como reiteradamente tenho feito quando a discussão refere-se às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem feitas junto à pessoas físicas, cooperativas e junto ao MICT, voto no sentido de Dar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 08 de setembro de 2003


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER