



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

382

2.º	19	10	99
C	solução		
C			

Processo : 10935.000223/98-49
Acórdão : 201-72.755

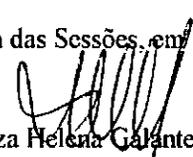
Sessão : 18 de maio de 1999
Recurso : 109.691
Recorrente : FRIGOBRAS – COMPANHIA BRASILEIRA DE FRIGORÍFICOS
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu – PR

IPI – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – As Instruções Normativas – IN são normas complementares das leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO** – 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 SRF 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 COFINS (IN 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante lei ou medida provisória, visto que as Instruções Normativas – IN são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. **TAXA SELIC** – Não tendo a matéria sido pré-questionada, dela não se toma conhecimento. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: FRIGOBRAS – COMPANHIA BRASILEIRA DE FRIGORÍFICOS.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Jorge Freire.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1999


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Serafim Fernandes Corrêa
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig, Geber Moreira e Sérgio Gomes Velloso.
sbp/mas-fclb



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.000223/98-49
Acórdão : 201-72.755

Recurso : 109.691
Recorrente : FRIGOBRAS – COMPANHIA BRASILEIRA DE FRIGORÍFICOS

RELATÓRIO

A contribuinte solicitou pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, de que trata a Portaria MF nº 38/97.

Em seguida, foi o processo baixado em diligência. Antes que a mesma fosse concluída, a contribuinte apresentou retificação do Demonstrativo de Crédito Presumido.

O Termo de Informação Fiscal, que relata a diligência, concluiu favoravelmente, em parte, ao pedido da contribuinte. Em virtude do disposto no § 2º, art. 2º, da Instrução Normativa SRF nº 23/97, excluiu os valores correspondentes às aquisições de pessoas físicas e, com base na Instrução Normativa SRF nº 103/97, excluiu as compras das cooperativas.

A DRF/Cascavel seguiu o entendimento da fiscalização e reconheceu, parcialmente, o direito creditório em favor da contribuinte.

De tal decisão, houve recurso à DRJ de Foz do Iguaçu – PR que manteve as exclusões da decisão recorrida.

Da decisão da DRJ de Foz do Iguaçu – PR, a contribuinte recorreu ao Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório 



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.000223/98-49
Acórdão : 201-72.755

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERAFIM FERNANDES CORRÊA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

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

Por oportuno, transcrevo, a seguir, os dispositivos citados anteriormente:

“PORTARIA MF Nº 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 Nº 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 Nº 23/97

Art. 2º - (...)

§ 2º - O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10935.000223/98-49
 Acórdão : 201-72.755

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 Nº 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 a contribuinte, alegando, em seu favor, que as diversas Medidas Provisórias, que trataram em suas reedições do assunto, e, por último, a Lei nº 9.363/96, nas quais as referidas Medidas Provisórias se transformaram, não fizeram tal distinção. Acresce, em sua argumentação, que a Portaria MF nº 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 nº 3608/94 é preferencialmente, e não obrigatoriamente. Cita e transcreve trechos da Exposição de Motivos que capeou a Medida Provisória nº 1.484-27, convertida na Lei nº 9.363/96. Afirma que, sobre o litígio – exclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas –, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes já se pronunciou, favoravelmente, à unanimidade de seus membros, no Acórdão nº 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 nº 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 SRF nºs 23/97 e 103/97, conforme se viu anteriormente.



Processo : 10935.000223/98-49
Acórdão : 201-72.755

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 nº 5.172/66, a seguir transcrito:

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

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

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

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

“Quanto às normas emumeradas neste artigo, também integram o conceito de legislação tributária e obrigam nos limites de sua eficácia. Não



Processo : 10935.000223/98-49
Acórdão : 201-72.755

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 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.

Acresça-se que o novo RIPI – Decreto nº 2.637, de 25/06/98 – não trouxe as restrições constantes das Instruções Normativas citadas. Outro registro que se faz necessário é que a IN SRF nº 103/97 é de 30/12/97 e o pedido de ressarcimento refere-se ao primeiro trimestre de 1997.

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente.

Por outro lado, registre-se que este assunto não é novo no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes, posto que, ao julgar o Recurso nº 102.571, Processo nº 13925-000111/96-05, de interesse da recorrente, a Segunda 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:

“Conforme vimos pelo relatório, a decisão recorrida, atendendo a informação fiscal, preliminarmente, reduziu o valor do ressarcimento pleiteado, para dele excluir o referente aos insumos adquiridos de pessoas físicas.”



Processo : 10935.000223/98-49
Acórdão : 201-72.755

Depois, ainda de acordo com a informação fiscal, indeferiu o ressarcimento em questão, pelo seu valor total, sob a consideração de que o estabelecimento produtor-exportador da Recorrente não se enquadrava na condição de estabelecimento industrial, nos termos da legislação do IPI, tendo em vista que as mercadorias por ele produzidas, por serem não-tributadas pelo referido imposto (N/T), são consideradas como não industrializadas.

Vejamos, preliminarmente, quanto ao entendimento fiscal de que a Recorrente não faz jus aos incentivos (crédito presumido), por não se enquadrar na condição de "estabelecimento industrial", nos estritos termos da legislação do IPI, em face da natureza das mercadorias que produz, as quais, ainda nos termos da citada legislação, por não se caracterizarem como "produto industrializado", não conferem ao estabelecimento requerente a referida condição de estabelecimento industrial.

Entendo que não assiste razão à decisão recorrida.

Com efeito, em primeiro lugar, o benefício em questão é dirigido, como expresso no art. 1º da Lei nº 9.363/96, que o instituiu, à "empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais", o que é diferente de "produtos industrializados nacionais".

Depois, porque a norma que manda utilizar a legislação do IPI para eventual deslinde da questão, e na qual se fixa o entendimento restritivo da decisão recorrida, declara que tal utilização tem caráter subsidiário, ou seja, utilização secundária, supletiva, ou de modo auxiliar. O critério principal, o critério geral a ser adotado, antes de se apelar para o subsidiário, supletivo, auxiliar, da legislação do IPI, há de ser o contemplado pela Ciência Econômica "que tem como objetivo, entre outros, estudar os fenômenos da produção, na qual se inserem, naturalmente, todos os fatores utilizados no processo da produção. E somente quando esse critério principal se mostrar insuficiente ou inseguro para o estabelecimento é que o intérprete da norma legal deverá valer-se do critério subsidiário, secundário, auxiliar, supletivo, que é oferecido pela legislação do IPI".

E não se olvide, por outro lado, que o art. 110 do Código Tributário Nacional proíbe que se altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, nas situações ali emunciadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10935.000223/98-49
Acórdão : 201-72.755

Ora, nessa acepção econômica, a Recorrente industrializa carnes de aves (frangos e suínos), a partir do abate, passando pela sangria, escaldagem e depilação, evisceração, resfriamento, espostejamento, etc., até a sua embalagem final, em sacos plásticos.

O fato de se acharem ditos produtos classificados como N/T, não os excluem do seu enquadramento como industrializados, segundo o conceito geral, só pelo fato de se lançar mão, em caráter subsidiário, da legislação do IPI, quando, no caso, não há necessidade de dele se lançar mão, quando o critério geral atende o desejado.

É sabido que, por esse conceito (o da legislação do IPI), até recentemente, produtos de sofisticada industrialização, como as locomotivas elétricas, diesel-elétricas, das posições 86.02.00 e 86.03.00, eram N/T, o que quer dizer, não-industrializadas.

Aliás, conforme bem decidiu a 1ª Câmara deste Conselho, pelos Acórdãos nºs 201-69.444 e 201-69.411, à unanimidade de votos, "O frango abatido, dessangrado, depenado, eviscerado, ensacado em sacos plásticos, acondicionados em caixas de papelão constitui produto industrializado". O texto completo desses decisórios, com irresponsível arrazoado, aliás, é anexado pela Recorrente na sua defesa.

Em que pese a jurisprudência a respeito, até aqui invocada, tenho em que a questão fica definitivamente superada, em face da edição da Lei nº 9.493, de 10 de setembro passado, a qual, convalidando o já expresso em sucessivas Medidas Provisórias anteriores, por último a de nº 1.508-20, reconheceu a natureza de "produto industrializado" aos produtos relacionados nos seus artigos 13 e 14, entre eles os de que estamos tratando, ao declarar que "o campo de incidência do IPI" abrange os produtos que especifica no seu artigo 14, embora atribuindo-lhes alíquota zero, a saber: "os produtos relacionados na TIPI nas posições 02.01 a 02.08 e 03.02 e nos códigos 0209.00.11, 0209.0021 e 0209.00.90", que são as aves, os suínos, os peixes, os bois e respectivas carnes, miúdos e derivados, frescos ou congelados.

Invocando, por fim, os referidos textos, as razões da própria Recorrente e as considerações aqui expendidas, acolho, quanto a esse item, as mencionadas razões.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10935.000223/98-49
Acórdão : 201-72.755

No que diz respeito aos insumos adquiridos de pessoas físicas, não são consideradas contribuintes da COFINS e do PIS/PASEP.

Trata-se de insumos adquiridos diretamente de produtores rurais (pessoas físicas) e de cooperativas, ao argumento de que, em tais operações, não há incidência daquelas contribuições.

Aqui também, como argumenta a Recorrente, e como se acha justificado na própria EM que encaminhou a MP em questão, essas contribuições incidem em cascata, assim, mesmo os insumos delas isentos na última aquisição, como no presente caso, já trazem embutidos no seu custo parcelas da COFINS e do PIS que incidiram em fases anteriores da cadeia de comercialização, portanto, os insumos (sementes, fertilizantes, herbicidas, ração, etc.) utilizados pelos produtores rurais, cooperativas e mesmo pessoas físicas, para produção e beneficiamento de seu produto, por ela adquirido, ou mesmo produzido, sujeitaram-se efetivamente a essas contribuições, em fases anteriores de sua comercialização, o que onerou o seu preço final de aquisição, pelo produtor-exportador.

Mas não é só. Vejamos em termos legais como procede tal raciocínio.

A Lei nº 9.363/96, tal como a MP nº 1.484/27, dispõe no seu artigo 29:

“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 referido no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produto exportado.”

Ou seja, a base de cálculo do crédito presumido do IPI em questão será o montante do valor de todos os insumos e material de embalagem que compõem a mercadoria exportada, como é explicitado no item 3 da EM do Ministro da Fazenda, que instrui a Medida Provisória nº 948/95, na qual é dito



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.000223/98-49
Acórdão : 201-72.755

“Dai a opção de um crédito presumido do IPI no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado.”

Embora a Lei nº 9.363/96 diga que o crédito focalizado é concedido como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 07 e 08, de 1970, e 70, de 1991, na verdade trata-se de um incentivo financeiro à exportação quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneraram os insumos empregados, bem como, ainda as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Dai a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial.

A base de cálculo desse incentivo, portanto, sendo, de conformidade com o mencionado ato ministerial, o valor total dos insumos que compõem a mercadoria exportada, engloba, tanto os insumos adquiridos de contribuintes das citadas contribuições sociais, como os adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas.

A Lei nº 9.363/91, assim como a Medida Provisória da qual decorre, não determinaram expressa ou implicitamente que, do valor dos insumos integrantes da mercadoria exportada, sejam excluídos os valores referentes aos produtos adquiridos de fornecedores não contribuintes dessas contribuições sociais, uma vez que, além de a lei assim não determinar, seria praticar uma injustiça, por exemplo, com os produtores rurais que necessitam adquirir rações já oneradas pelas referidas contribuições sociais.

E onde a lei não distingue, ao intérprete não é dado distinguir.

Logo, ao intérprete não é dado deduzir da expressão motivadora da instituição do crédito em questão (art. 1º da Lei nº 9.363/96) que o incentivo corresponderá às contribuições cobradas do exportador, relativamente aos insumos adquiridos e empregados na mercadoria exportada. Se assim fosse, incabível seria a lei determinar que, nas apurações do incentivo, sobre a base de cálculo seria aplicada a alíquota de 5,37%.

Ainda não é tudo.



Processo : 10935.000223/98-49
Acórdão : 201-72.755

Assim é que se não devessem ser levadas em consideração as fases anteriores da comercialização das produtos para se apurar o valor das contribuições que oneram o custo das mercadorias exportadas, ao ponto de desconsiderá-las totalmente, como é o caso dos autos, na hipótese de a última aquisição proceder de pessoas físicas ou de outros vendedores não contribuintes – a se proceder dessa forma simplista – então desnecessária seria a elaboração de cálculos para se chegar a uma média presumida das onerações das etapas anteriores, conforme procederam as autoridades competentes da área econômica.

Depois de estabelecerem a já mencionada alíquota média de 5,37%, para emprestar maior credibilidade a essa média, foi expedida a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, a qual “dispõe sobre o cálculo e utilização do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363”, já referida, estabelecendo, v.g., entre outras normas a constante do parágrafo 5º do seu art. 3º, “verbis”:

“§ 5º A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com escrituração comercial da pessoa jurídica, que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção durante o período.”

Admite o § 7º do mesmo dispositivo a hipótese em que não haja sistema de custos coordenados, uma forma adequada de cálculo do crédito presumido, na forma ali expressa.

É evidente que tudo isso seria dispensável se não tivessem que ser levadas em consideração as etapas anteriores e especialmente aquelas em que o produtor-exportador também produz e custeia aquelas etapas anteriores (casos do criador e exportador de aves, suínos, gado vacum, etc., por ele próprio industrializados para exportação).

Sem dúvida, não há como desconsiderar aquelas etapas, sob pretexto de que, em algumas delas, a aquisição dos insumos foi feita a não contribuintes.

Seria contestar o propósito governamental de desonerar o produto final a ser exportado do valor das contribuições sofridas em etapas anteriores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.000223/98-49
Acórdão : 201-72.755

Entendo, pois, incontestável o direito de crédito.

Com essas considerações, voto pelo provimento do recurso."

Quanto ao pedido da Taxa SELIC, solicitada no recurso, considero prejudicado, por não haver sido pré-questionado.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, considerando prejudicado o pedido da inclusão da Taxa SELIC.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1999

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke, identifying Serafim Fernandes Corrêa.

SERAFIM FERNANDES CORRÊA