



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 08 / 08 / 2002
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº RP/201-115096

Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

Sessão : 18 de outubro de 2001
Recorrente : IMCOPA IMP. EXP. E IND. DE ÓLEOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - As Instruções Normativas são normas complementares das leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. **IPI - CRÉDITO PRESUMIDO 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 ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97). 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. **TAXA SELIC** - Aplica-se sobre os ressarcimentos, conforme reiterada jurisprudência do Colegiado. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: IMCOPA IMP. EXP. E IND. DE ÓLEOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator-Designado. Vencido o Conselheiro Jorge Freire (Relator) quanto às aquisições de Cooperativas e Pessoas Físicas. Designado o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer para redigir o acórdão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2001

Jorge Freire
Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli, José Roberto Vieira e Sérgio Gomes Velloso.
Eaal/ovrs



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

Recorrente : IMCOPA IMP. EXP. E IND. DE ÓLEOS LTDA.

RELATÓRIO

Versa o presente processo sobre crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Lei nº 9.363/96), como ressarcimento das Contribuições para o PIS/PASEP e à COFINS, incidentes sobre a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao período de apuração correspondente ao primeiro trimestre/99.

Conforme o Relatório Fiscal de fls. 46/49, foram excluídas da base de cálculo do ressarcimento: 1) as compras de soja em grãos adquiridas de cooperativas de produtores e pessoas físicas; 2) as compras de soja em grãos não utilizadas no processo produtivo, bem assim; e 3) as vendas de óleo de soja e farelo de soja no mercado interno e externo, que não foram submetidas a qualquer processo de industrialização pela recorrente.

O Delegado da Receita Federal em Curitiba - PR, através do Despacho de fls. 51/52, deferiu parcialmente o referido pleito no valor de R\$36.828,16, calculado relativamente ao primeiro trimestre de 1999.

Tempestivamente, a empresa apresentou sua manifestação de inconformidade contra a referida decisão, às fls. 70/75, alegando preliminarmente que não existe amparo legal que possa dar subsídio à pretensão do Ministério da Fazenda, que vem de forma arbitrária promover unilateralmente cobrança sem qualquer observação da via legal, em clara demonstração à falta de observação do pedido de ressarcimento em moeda corrente. No mérito, ressalta que não há que se falar em exclusão do ressarcimento das devoluções de soja em grãos por não ter ocorrido tal fato. Quanto às compras efetuadas de cooperativas de produtores e de pessoas físicas, tanto a Lei nº 9.363/96, a IN SRN nº 23/97 e a Portaria nº 38/97 não fazem qualquer alusão proibindo tal ressarcimento. Em relação às compras de produtos (soja) em grãos não utilizados no processo produtivo, a decisão do pleito ocorreu de forma equivocada, pois toda a aquisição de produtos efetuados tem como único e exclusivo objetivo o processo produtivo. Argumenta que a base de cálculo do crédito presumido do IPI em questionamento deverá tomar como parâmetro a aquisição de todos os insumos e material de embalagem que compõem a mercadoria exportada. Aduz que para o julgamento do pleito é necessário que se leve em consideração todas as etapas anteriores, em especial aquelas em que o produtor-exportador, também, produz e custeia a produção.



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa, através da Decisão de fls. 96/100, não acolheu a reclamação contra o indeferimento do pedido da interessada, resumindo seu entendimento nos termos da Ementa de fl. 96, que se transcreve:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

Ementa: Não farão jus ao crédito presumido do IPI as matérias-primas, produtos intermediários, e materiais de embalagem adquiridos diretamente de produtores rurais pessoas físicas e de cooperativas, nem as matérias-primas adquiridas para revenda.”

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância, em 18.07.00, a recorrente apresenta recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes (fls. 103/114), repisando os pontos expendidos na peça impugnatória e ressaltando que a compra de óleo bruto efetuada pela recorrente de terceiros é levada a mais uma etapa de industrialização, fato este que vem consolidar o direito de inclusão do benefício pleiteado. Informa que o farelo adquirido pela empresa tem baixo teor de proteína, sendo necessário adicionar produtos específicos pelo exportador para que alcance o padrão de proteína exigido na exportação. Acrescenta diversos julgados das Câmaras deste Eg. Conselho, bem como doutrina e legislação, mostrando o entendimento unânime sobre a base de cálculo do crédito presumido, a qual será determinada mediante a aplicação sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, vedada, portanto, qualquer exclusão.

É o relatório.



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

Conforme exsurge do relatado, a matéria devolvida a este Colegiado cinge-se a glosa efetuada pela fiscalização em relação à glosa de insumos para cálculo do benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96. São eles: compras de soja em grãos adquiridas de cooperativas e pessoas físicas; compras de soja em grãos não utilizadas no processo produtivo, e; os valores referente às vendas de óleo de soja e farelo de soja no mercado interno e externo que não foram submetidas a qualquer processo de industrialização pela recorrente.

Passo a analisar as aquisições de produtos de cooperativas e pessoas físicas. A propósito, manifestei-me reiteradas vezes, e sobre tal tópico averbei o seguinte entendimento em variadas oportunidades, como é do conhecimento de meus pares nesta Câmara:

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.



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

§ 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 chamado 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 de industrial interna, atendendo a dois objetivos de política econômica, 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 tanto utilizou-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

Para a instituição do benefício fiscal em debate poderia o legislador 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 que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Com efeito, a meu sentir, 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 em crédito presumido independentemente de haver ou não incidência das contribuições a serem ressarcidas. 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,



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

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 perquiridos sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações enfrento, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo *“incidência”* disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker¹ 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 sobredito, tratando de renúncia fiscal deve ser interpretada restritivamente. Se seu art. 1º, supratranscrito, 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, dirijo do entendimento² 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 fases anteriores da cadeia de comercialização, uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica, ou mesmo, como entende a recorrente, na presunção de sua incidência. A meu ver a questão é identificar a incidência das contribuições nas aquisições

¹ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

² Nesse sentido Acórdãos n.ºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

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-se utilizado de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker³, *“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 Maximiliano⁴, 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, não há que se perquirir 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 que veicula renúncia fiscal 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, ou que a alíquota de 5,37% desconsidera o número real de recolhimentos desses tributos realizados e, até mesmo, se eles efetivaram-se nas operações anteriores. Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e

³ *op. cit.*, p. 133.

⁴ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 333/334.



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o ressarcimento das Contribuições COFINS e 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 liberal, não permitida, como visto, nas hipóteses de renúncia fiscal.

Demais disso, lendo-se o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, tem-se que também esse foi o entendimento do legislador, quando se refere à restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no transcrito artigo 1º.

Nada obstante tais considerações, já há manifestação do Poder Judiciário a respaldar meu entendimento, como se deduz do Acórdão AGTR nº 32877-CE, julgado em 28/11/2000, pela Quarta Turma do TRF da 5ª Região, sendo relator o Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, conforme ementa a seguir transcrita:

“TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPOSTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURES AO CREDITAMENTO.

1. Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.

2. Sendo as exações PIS/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito de seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência.....”



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

O mesmo entendimento foi esposado pelo desembargador federal do TFR da 5ª Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-7⁵, onde, a certa altura de seu despacho, averbou:

“A pretensão ao crédito presumido do IPI, previsto no art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96, pressupõe, nos termos da nota referida, ‘o ressarcimento das contribuições de que tratam as leis complementares nºs 07, de 07 de setembro de 1970; 08, de 03 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’ utilizados no processo produtivo do pretendente.

Ora, na conformidade do que dispõem as leis complementares a que a Lei nº 9.363/96 faz remissão, somente as pessoas jurídicas estão obrigadas ao recolhimento das contribuições conhecidas por PIS, PASEP, e COFINS, instituídas por aqueles diplomas, sendo intuitivo que apenas sobre o valor dos produtos a estas adquiridos pelo contribuinte do IPI possa ele se ressarcir do valor daquelas contribuições a fim de se compensar com o crédito presumido do imposto em referência.

Não recolhendo os fornecedores, quando pessoas físicas, aquelas contribuições, segue não ser dado ao produtor industrial adquirente de seus produtos, compensar-se de valores de contribuições inexistentes nas operações mercantis de aquisição, pois o crédito presumido do IPI autorizado pela Lei nº 9.363/96 tem por fundamento o ressarcimento daquelas contribuições, que são recolhidas pelas pessoas jurídicas.....”

Dessarte, respaldado agora por decisões judiciais, 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). Em assim sendo, nego provimento ao recurso neste tópico (valor dos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas).

No que pertine à glosa do valor referente às compras de soja em grão, sob o fundamento de que não foram utilizados no processo produtivo da requerente, também é de ser

⁵ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

negado o recurso. O Fisco, ao fazer esta glosa com a motivação aposta no relatório de fls. 47/49, que leio em Sessão, inverteu o ônus da prova. E o contribuinte, em sua peça recursal não conseguiu, em meu entender reverter este entendimento, posto que apenas alegou de forma singela, mas não provou, que toda a aquisição de produtos tem como único e exclusivo objetivo o processo produtivo. Em face de tal, também neste ponto é de ser negado o recurso.

Por fim, no que tange à glosa dos valores das aquisições de óleo e farelo de soja, para serem diretamente revendidos no mercado interno e externo, sem sofrer qualquer processo de industrialização, é, também, de ser negado provimento ao recurso. Nesta matéria já é, de igual sorte, conhecido meu ponto de vista, que a Lei ao mencionar em seu texto a expressão “empresa produtora-exportadora”, refere-se àqueles insumos adquiridos pela indústria e que sofram nela um processo de industrialização, com o fito de beneficiá-los para serem posteriormente exportados. Como é inconteste nos autos⁶, que tais insumos não sofreram qualquer processo de industrialização pela empresa, direta ou indiretamente, não há como dar guarida à pretensão de que tais valores sejam incluídos no cômputo do benefício.

Forte nessas considerações, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.**

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2001

JORGE FREIRE

⁶ A própria empresa, à fl. 113, aduz que “*mesmo aqueles produtos que não foram submetidos a qualquer processo de industrialização pela parte da interessada, deverá ser incluído no pedido de crédito presumido, tendo em vista que as contribuições da COFINS e do PIS/PASEP....*”



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

VOTO DO CONSELHEIRO ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
RELATOR-DESIGNADO

Concordo com o ilustre relator no concernente à parte do voto que rejeita a concessão do benefício fiscal relativamente aos bens que não componham o produto exportado, por comprados para revenda ou por outra forma que implique na sua utilização no processo produtivo da mercadoria exportada.

Data vênia, discordo do seu entendimento quanto à inaplicabilidade do benefício sobre as aquisições de produtos de cooperativas e pessoas física. Tenho reiteradamente votado na matéria com fulcro na legislação de regência, para reconhecer o direito negado pelo ínclito Conselheiro-Relator e presidente desta Colenda Câmara. Tal manifestação com base no entendimento defendido pelo não menos ilustre Membro deste Colegiado, Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa.

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 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 nº 23/97, quanto às aquisições de pessoas físicas e no art. 2º da Instrução Normativa nº 103/97 em relação às compras das cooperativas. Acresceu, ainda, que por força da Portaria MF nº 609/79, I e II, e da Portaria SRF nº 3608/94, IV, o julgador de 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.



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

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 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 103/97:

‘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 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 nº 3608/94 é preferencialmente e não obrigatoriamente. Cita e transcreve trechos da Exposição de Motivos, que capeou a MP nº 1.484-27, convertida na Lei nº 9.363/96. Afirma que sobre o



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

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 do acima transcrito, 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 nºs 23/97 e 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 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;



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

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 acima 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.



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

.....
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.' (grifei)

Registre-se 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.

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:

**'VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA**

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.

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



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

serem não-tributadas pelo referido imposto (N/T), são consideradas como não industrializadas.

Veamos, 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'.



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

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 enunciadas.

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 já 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 n.ºs 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 irresponsável 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 n.º 9.493, de 10 de setembro p. passado, a qual, convalidando o já expresso em sucessivas Medidas Provisórias anteriores, por último a de n.º



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

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.

No que diz respeito aos insumos adquiridos de pessoas físicas, não são consideradas contribuintes da COFINS e nem 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.



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

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 referidos 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:

'Daí 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. Daí a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

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.

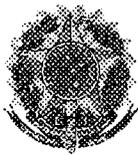
A Lei nº 9.363/91, assim como a Medida Provisória da qual decorre, não determinaram expressa ou implicitamente que, do valor dos insumos integrantes da mercadoria exportada, sejam excluídos os valores referentes aos produtos adquiridos de fornecedores não contribuintes dessas contribuições sociais, uma 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.

Assim é que se não devessem ser levadas em consideração as fases anteriores da comercialização dos 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



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

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 operações 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 § 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).



Processo : 10980.011555/99-76
Acórdão : 201-75.464
Recurso : 115.096

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.

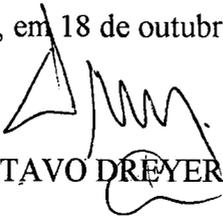
Entendo, pois, incontestável o direito de crédito.'

Com essas considerações, voto pelo provimento do recurso."

Plenamente de acordo com o voto transcrito acima, voto pelo provimento do recurso, para que sejam consideradas as compras de matérias-primas de fornecedores pessoas físicas, sem prejuízo das cautelas da autoridade administrativa encarregada do ressarcimento em verificar a liquidez e certeza do crédito reclamado, concordando, na outra parte, com o voto do eminente Relator.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2001


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER