



Processo nº : 10980.012247/99-40
Recurso nº : 116.391
Acórdão nº : 201-76.477

Recorrente : REFINADORA DE ÓLEOS BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

IPI - 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. **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.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: REFINADORA DE ÓLEOS BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Márcia Rosana Pinto Martins Tuma (Suplente) e Josefa Maria Coelho Marques.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Rogério Gustavo Dreyer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Mário de Abreu Pinto, José Roberto Vieira, Gilberto Cassuli e Sérgio Gomes Velloso.

cl/ovrs



Processo nº : 10980.012247/99-40
Recurso nº : 116.391
Acórdão nº : 201-76.477

Recorrente: REFINADORA DE ÓLEOS BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 3.963/96.

Segundo o despacho decisório de fls. 317 e seguinte a contribuinte pediu o ressarcimento do crédito presumido constante de fl. 01. Posteriormente alterou o seu pedido, conforme requerimento de fl. 264. Além disto, limitou tal pedido aos créditos da matriz, optando pela forma descentralizada e apresentou pedido específico (*em processo próprio de nº 10980.002295/00-71*) para sua filial localizada na cidade de Paranaguá - PR.

A proposta da DRF foi de deferimento parcial do valor pleiteado no presente processo, negando a parte referente às compras efetuadas de cooperativas e às compras de *fluiu uel*, não sem antes referir que desconsiderou a formalização descentralizada dos cálculos, refazendo-os considerando os valores globais da pessoa jurídica. Informa ainda que o pedido relativo ao outro estabelecimento foi negado de plano exatamente por constituir-se em pedido descentralizado vedado.

Excluiu igualmente da receita de exportação os valores relativos a compras de produtos revendidos no mercado interno e externo.

De fl. 322, a determinação do apensamento ao presente do processo já citado (*nº 10980.002295/00-71*), até decisão administrativa final face a sua correlação.

Em manifestação de inconformidade, a ora recorrente inicia para defender o seu critério de requerimento de forma descentralizada, dizendo que se trata de prerrogativa do contribuinte o exercício desta faculdade, conforme o § 2º do artigo 2º da Lei nº 9.363/96. Prossegue para argumentar em favor de suas teses quanto aos valores glosados relativos às compras de cooperativas e de *fuel oil*, aludindo que as mesmas se constituem em matérias-primas e produtos intermediários.

Continua para defender que os produtos adquiridos para exportação ao exterior não podem ser discriminados como receita bruta de exportação visto que destinados ao exterior.

Igualmente ataca a exclusão dos valores de compras não abrangidas pelo direito ao crédito presumido, alegando que a própria fórmula de cálculo determina quais os valores contemplados com o benefício.

A DRJ em Curitiba - PR indeferiu a manifestação de inconformidade, tendo a contribuinte interposto o presente recurso regulamentar, com os mesmos argumentos anteriormente expendidos.

É o relatório.



Processo nº : 10980.012247/99-40
Recurso nº : 116.391
Acórdão nº : 201-76.477

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER**

Entendo que o presente processo carece de iniciativa saneadora para o seu devido julgamento.

Ocorre que o mesmo originou-se de pedido centralizado do ressarcimento pleiteado. No decurso do processo, a pessoa jurídica optou pelo pedido descentralizado, repartindo o pleito entre o presente procedimento e o de número **10980.002295/00-71**, referente a seu estabelecimento localizado em Paranaguá - PR.

Mais ainda, a autoridade administrativa preocupou-se em refazer os cálculos do presente processo, repelindo e desconhecendo o procedimento do contribuinte no que concerne à forma de pleitear o seu direito. O refazimento dos cálculos foi concentrado no presente processo, abrangendo os dados inclusive da filial citada, pleiteante no malsinado processo paralelo, à exceção do valor do ressarcimento (*neste processo o valor pedido é de R\$ 7.222.660,98, conforme documento de fls. 264 e no processo relativo à filial, o valor é de R\$ 882.891,92, conforme cópia de fls. 294*). Tenho presente que este comportamento foi adotado, tendo em vista que o valor efetivamente autorizado a ser ressarcido foi significativamente menor do que o pleiteado neste processo. Por tal, não havia por que ser considerado pela autoridade administrativa o valor pedido em processo paralelo.

Frente ao exposto, proponho, preliminarmente, que o Processo nº 10980.002295/00-71, Recurso nº 116.119, igualmente a mim distribuído, relativo ao pedido descentralizado da filial da requerente, seja apensado ao presente, pela absoluta correlação existente entre os dois, para que os mesmos sejam julgados como um só, estendendo a eficácia da decisão a ser adotada no presente processo para o apensado.

Ultrapassada esta questão, julgo prejudicada a discussão quanto ao cabimento ou não da centralização ou descentralização dos pedidos. Ainda que nutra simpatia pela tese da contribuinte, a saber, a ilegalidade da IN SRF que determinou o procedimento para alguns casos, contrariando a lei de regência, a qual instituiu uma faculdade, persisto em considerar a prejudicialidade da questão.

Assim penso, visto que, uma vez amparados os reclamos da contribuinte quanto aos valores de compras glosados e aos pretensos equívocos na exclusão de valores de desempenho, ser-lhe-á ressarcido o valor de direito, sendo irrelevante se o mesmo foi gerado na matriz ou na filial, ou se grafado à insuficiência neste processo, visto que a conexão existente determina o somatório dos valores pleiteados para o efeito de estabelecer o teto pecuniário do pedido.

Ultrapassadas tais questões, passo às de mérito.

Por **primeiro**, a questão das **compras de cooperativas**. Tenho acompanhado o bem postado entendimento defendido pelo ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, em



Processo nº : 10980.012247/99-40
Recurso nº : 116.391
Acórdão nº : 201-76.477

diversos votos, onde reconhece o direito tanto do crédito aqui referido, quanto das aquisições de pessoas físicas.

O insigne Conselheiro tem reiteradamente assim se manifestado:

"...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 nº 23/97 e nº 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;

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.



Processo nº : 10980.012247/99-40
Recurso nº : 116.391
Acórdão nº : 201-76.477

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."

Por *segundo*, a questão do combustível fuel oil. Reconheço que a questão é controvertida. O argumento contrário funda-se no fato de a legislação determinar o direito sobre a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Não são alcançados pelo benefício os insumos, gênero dos quais os itens expresso são espécies. Respeito o argumento. No entanto, entendo que os limites do conceito de produtos intermediários sugerem que a energia elétrica e os outros produtos que geram energia como tal se constituam. Tenho defendido que a energia elétrica ainda que intangível, deve, por suas características extremamente particulares e principalmente por participe fundamental no processo de produção, ser conceituada como produto intermediário. Ainda de considerar-se, mesmo que de forma subsidiária, ser a energia elétrica conceituada como mercadoria pela legislação do ICMS.

Se defendo tal comportamento em relação à energia elétrica, não tenho como tratar de forma diferente qualquer fonte de combustível, principalmente como, *in casu*, o óleo combustível, que é um produto por sua própria natureza e consumir-se no processo de industrialização, ainda que não agregado ao produto.

Por *terceiro*, a questão envolvendo as compras de grãos efetuadas para revenda no mercado interno.

Ainda que a questão tenha sido tangenciada tanto nas manifestações da recorrente quanto na decisão recorrida, entendo que a matéria suscita a análise de dois aspectos. O primeiro, relativo ao direito ao benefício. Entendo inexistente o direito. A norma de regência é clara quando determina que fará jus ao benefício a empresa produtora exportadora de mercadorias nacionais. São, portanto, três os pressupostos para gozo e fruição do benefício, a saber: ser o beneficiário *produtor, exportador* e que a mercadoria assim produzida e destinada seja *nacional*.

Decorre daí que, ao fazer o exportador as vezes de empresa comercial exportadora, mediante a aquisição e revenda do produto ao exterior, falta-lhe o requisito de produtor, falecendo-lhe o direito.



Processo nº : 10980.012247/99-40
Recurso nº : 116.391
Acórdão nº : 201-76.477

No entanto, remanesce o segundo aspecto que acuso relativo à análise da questão. Refere-se ao tratamento a ser dado à operação para determinar-se a base de cálculo do crédito presumido. Não se pode olvidar que a venda de tais produtos faz parte da receita operacional bruta da empresa, elemento valorativo componente da fórmula de cálculo estabelecida no artigo 2º da Lei nº 9.363/96, ainda que de receita de exportação beneficiada não se trate. Da mesma sorte, não se olvide que o valor das compras com este objetivo efetivadas igualmente é elemento valorativo a compor a fórmula exaustivamente citada. A exclusão de qualquer destes elementos representa distorção a macular o objetivo da norma, sendo irrelevante em desfavor de quem militar o comportamento.

Por este motivo, entendo que, obedecido o critério determinado para o estabelecimento da base de cálculo do benefício, a situação se ajuste devidamente.

Por *quarto*, a insurgência da recorrente quanto à fórmula adotada pelo Fisco para a obtenção da base de cálculo do benefício.

Por oportuno, de transcrever-se a fórmula estabelecida para tal desiderato, grafada no *caput* do artigo 2º da Lei nº 9.363/96, como segue:

“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.” (grifos do relator)

Os elementos valorativos da fórmula, de acordo com a norma retro-transcrita são:

“1- Valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem;

2- receita bruta de exportação e

3- receita operacional bruta.”

Da utilização de tais valores, obedecida a fórmula de cálculo determinada pela norma, obtém-se a base de cálculo do benefício. Do desprezo de qualquer dos elementos valorativos citados, decorrerá fatal distorção do cálculo, quer em favor, quer em desfavor de qualquer das partes envolvidas (administração pública ou produtor exportador).

Verifico, nos valores constantes da Informação Fiscal de fl. 317, que foram excluídas do cálculo as compras que não se destinaram à exportação, pela correlação entre as rubricas 06 e 07 do demonstrativo citado. Por outro lado, sob a rubrica de Receita Operacional Bruta (item 04 do demonstrativo), nenhuma exclusão foi perpetrada. Nada contra o procedimento, desde que do lado das compras nenhuma seja igualmente desprezada, a ensejar distorção desfavorável à contribuinte.



Processo nº : 10980.012247/99-40
Recurso nº : 116.391
Acórdão nº : 201-76.477

Aliás, novamente devo trazer à colação manifestação do já citado Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa que, quanto à matéria assim manifestou-se, em julgamentos precedentes:

“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.”

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer: a) o direito ao crédito relativo às aquisições de matérias-primas e produtos intermediários de cooperativas; b) o direito ao crédito sobre as aquisições de óleo combustível; e c) a necessidade da adequação do cálculo para a determinação da base de cálculo do benefício, nos termos do presente voto, com base no disposto no *caput* do artigo 2º da Lei nº 9.363/96, sem prejuízo da potencial satisfação do direito em valor maior do que o grafado no presente processo, desde que não ultrapassado o somatório dos valores requeridos nos processos agora conexos.

É o como voto.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER 