



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 29/10/2004
[Assinatura]
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

Recorrente : MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. LEI Nº 9.363/96. INSUMOS NÃO CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Não dão direito ao creditamento básico do IPI os insumos que não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, que são aqueles consumidos diretamente no processo produtivo.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI REFERENTE AO PIS E À 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 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 em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, da seguinte forma:

I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, quanto à devolução de matéria-prima soja em grão, revenda de soja em grão no mercado interno e quanto ao valor dos fretes; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto à lenha e à energia elétrica. Vencidos os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Gilberto Cassuli, Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer; e III) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso: a) quanto ao cabimento da taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Atulim (Suplente) e Josefa Maria Coelho Marques; e b) quanto à aquisição de matérias-primas de pessoa física e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire (Relator), Antônio Carlos Atulim (Suplente) e Josefa Maria Coelho Marques. Designado o Conselheiro José Roberto Vieira para redigir o voto vencedor nessa parte.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Rogério Gustavo Dreyer
Rogério Gustavo Dreyer
Relator-Designado



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

Recorrente : MATOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.

RELATÓRIO

Versam os autos sobre pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI (Lei nº 9.363/96) relativo ao primeiro trimestre de 1997, consoante requerimento de fl. 01. A Delegacia da Receita Federal em Curitiba - PR deferiu parcialmente o pedido, excluindo do seu cômputo os valores referentes ao estoque de matéria-prima em 31/12/96, os custos de fretes, os valores das entradas de mercadorias para industrialização de terceiros e os respectivos retornos dos produtos industrializados, as compras de cooperativas e pessoas físicas, e os insumos lenha e energia elétrica. A DRJ em Curitiba - PR (fls. 124/136) manteve o indeferimento.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso a este Colegiado. Alega, no que pertine à exclusão do estoque em 31/12/96, que parte deste estoque não foi computado na base de cálculo do crédito presumido do ano de 1996, já que a decisão proferida no Processo Administrativo nº 10980.015231/99-16 não considerou as compras de pessoas físicas e cooperativas. Quanto à exclusão dos fretes, aduz que a mesma torna o custo dos insumos irreal, vez que eles representam grande parcela de seu valor, como é o caso da soja em grão adquirida em Mato Grosso do Sul. No que tange às exclusões dos valores das compras de pessoas físicas e cooperativas, averba, em síntese, que o art. 2º da Lei concessiva do benefício pleiteado refere-se ao valor total das aquisições e não somente àquela em que o fornecedor é contribuinte de PIS e Cofins, citando a exposição de motivos que encaminhou a MP para afirmar que a incidência é presumida ao longo do processo produtivo. Já quanto à exclusão do valor da energia elétrica e lenha, afirma que tais itens, embora não integrando o produto final, são consumidos no processo de industrialização e incluem-se no custo do produto exportado, e cita o art. 147 do RIPI/98, o qual, entende, admite o creditamento básico de bens consumidos no processo de industrialização, mesmo não integrando o produto final. Por fim, pede a atualização do benefício com base na taxa Selic, ao fundamento do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, que determina sua aplicação em restituições de tributos federais, e a própria jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE
(VENCIDO QUANTO À AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS
DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS)

Do relatado, constata-se que a matéria submetida à análise deste Colegiado nos é bastante conhecida.

Quanto à exclusão do valor do estoque em 31/12/96, entendo correta, pois tal valor já teria sido incluído quando do pedido do benefício fiscal em relação ao ano de 1996, como afirma o Fisco e não contradisse a recorrente. Portanto, se incluído novamente, viciaria o cálculo.

Insurge-se, também, a recorrente em relação à glosa do valor correspondente à parcela de lenha e energia elétrica, sob o argumento de que as mesmas são consumidas no processo produtivo.

A Lei instituidora do benefício (Lei nº 9.363/96), no parágrafo único do art 3º, assim dispôs:

“Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem”.

Nesse sentido, entendo que o legislador foi explícito que em relação às hipóteses elencadas devem ser aplicados, quando não suficientemente claro, os conceitos abarcados pela própria norma instituidora do benefício, as leis de regência do IR e do IPI. Assim, restrito os contornos do litígio em relação aos quais produtos se incluem no conceito de matérias-primas ou produtos intermediários, é de se aplicar, então, subsidiariamente, a legislação do IPI. E, como é cediço, o termo legislação é amplo, não se restringindo à lei em seu sentido formal, mas compreendendo também as normas infralegais, como os decretos e atos administrativos pertinentes à matéria.

Dessarte, não sendo a lei instituidora do benefício definitivamente clara quanto a tais conceitos, determina o legislador, vez que se utilizou da sistemática do IPI para concessão do ressarcimento daquelas contribuições embutidas nos produtos efetivamente exportados, que seu alcance deve ser buscado na legislação de regência de tal tributo. Esse é o alcance do termo subsidiário.

Tenho para mim que só podem dar margem ao ressarcimento de PIS e Cofins, a título de crédito presumido do IPI, aquelas mercadorias que, consoante o entendimento previsto na legislação do IPI, possam enquadrar-se no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

E, de acordo com a legislação do IPI, tais insumos são aqueles que dão margem ao que veio a chamar-se de créditos básicos, ou seja, aqueles que geram o direito subjetivo do contribuinte de creditar-se de forma a moldar-se nos preceitos constitucionais da não-cumulatividade do IPI. Destarte, nesse ponto, concluo que o benefício só existirá em relação às



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que geram direito ao crédito, pois é isto que dispõe a norma a ser aplicada subsidiariamente.

E diz o art. 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzido no art. 82, inciso I, do RIPI/82, que:

“Art. 82 – Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.” (grifei)

É assente na jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes que para dar margem ao creditamento é necessário que os insumos sejam consumidos no processo de industrialização ou sofram desgaste em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, o que não é o caso da energia elétrica. Nesse sentido, a ementa¹ a seguir transcrita:

“CRÉDITO DO IMPOSTO – MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM – Para aproveitamento do crédito, os bens devem ser consumidos no processo de industrialização ou sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou vice-versa e, ainda, não estarem compreendidos entre os bens do ativo permanente ...”.

Desta forma, para que determinado insumo possa servir de base de cálculo do litigado benefício fiscal, deve ficar provado à exaustão, e este ônus é de quem pede, que efetivamente foi utilizado diretamente no processo produtivo, o que não ocorreu no presente caso. O mesmo raciocínio vale para os fretes, hipótese, porém, em que sequer podemos perquirir acerca de consumo no processo produtivo. A seguir o raciocínio da requerente no caso dos fretes, até os salários de seus empregados deveriam entrar no cálculo do incentivo, o que refoge à sua lógica.

No que se refere às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, entendo que deva ser negado provimento ao recurso, embora por razões diversas da r. decisão.

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, assim dispõe em seus arts. 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.

¹ Ac. nº 201-65.182.



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

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).

Trata-se, enfim, de norma instituidora de um benefício fiscal, com conseqüente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente sua 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 da Cofins e da contribuição para o 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 professor 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, 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*".

scu

J



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

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 enfrente, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo "incidência" disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker² 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 retrotranscrito 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, divirjo do entendimento³ que mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição, que é o objeto da análise do caso concreto, caberia 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 dos insumos, e por isso foi usado o termo "incidência", e não desconsiderar a linguagem jurídica definidora do termo.

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese da recorrente foi equivocada, uma vez ter-se utilizado de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker⁴,

"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

² In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

³ Nesse sentido Acórdãos nºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

⁴ *op. cit.*, p. 133.

dele

[assinatura]



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano⁵, 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 exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o ressarcimento da Cofins e da contribuição para o 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 art. 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 citadas no transcrito art. 1º.

Nada obstante tais considerações, já há manifestação do Poder Judiciário a respaldar meu entendimento, como se deduz do Acórdão nº AGTR 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 SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI JURIS AO CREDITAMENTO.

JM

⁵ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 333/334.

⁶ Dispõe o art. 5º da Lei nº 9.363/96: *"A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente"*.



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

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.

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.....”.

O mesmo entendimento foi esposado pelo Desembargador Federal do TFR da 5ª Região, no AGTR 33341-PE 2000.05.00.056093-7⁷, 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 ...”.
(grifei)

Dessarte, ante o exposto, 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).

Por fim, quanto à taxa Selic, deixo de apreciá-la, vez que, como exposto, sua análise resta prejudicada, tendo em vista que, no mérito, é negado provimento ao recurso.

Forte em todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2002.

JORGE FREIRE

⁷ Despacho datado de 08/02/2001, DJU 2, de 06/03/2001.



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
(QUANTO À AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS
DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS)

O presente recurso foi julgado por esta Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes na sessão de 23 de maio de 2002, tendo sido designado para redigir o voto vencedor o então Conselheiro José Roberto Vieira na parte em que foi vencido o Relator (aquisição de matérias-primas de pessoas físicas e cooperativas). No entanto, em razão da não formalização do acórdão pelo referido Conselheiro, que não mais integra o quadro de Conselheiros desta Câmara, o processo foi-me encaminhado para a devida formalização do acórdão, conforme despacho de fl. 151.

Quanto aos itens discutidos, relativamente às 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 Corrêa, 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 nº 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 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.

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



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

Declaratórios Normativos e Pareceres da Coordenação Geral do Sistema de Tributação.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 23/97

'Art. 2º -

Parágrafo 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 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 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:



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

'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 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 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 nº 103/97, de 30.12.97, e o pedido de ressarcimento refere-se ao 3º trimestre de 97.

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente.



Processo n^o : 10980.015232/99-89
Recurso n^o : 116.357
Acórdão n^o : 201-76.118

Por outro lado, registre-se que este assunto não é novo no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes, posto que ao julgar o Recurso n^o 102.571, Processo n^o 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**

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

Vejam, 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. 1^o da Lei n^o 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 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.



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

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 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 nº 9.493, de 10 de setembro p.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, 0209.00.21 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 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:

Sou



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

'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 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 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

for



Processo nº : 10980.015232/99-89
Recurso nº : 116.357
Acórdão nº : 201-76.118

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.

Entendo, pois, incontestável o direito de crédito.

Com essas considerações, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 17 de fevereiro de 1998

OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA'

Quanto ao pedido da Taxa SELIC, solicitada no recurso, deixo de tomar conhecimento, por não haver sido pré questionada .

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso, quanto ao mérito e não conheço do pedido da inclusão da Taxa SELIC."

Quanto ao cabimento da taxa Selic como forma de atualizar monetariamente os ressarcimentos, aplico a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, por maioria, reconhece tal direito, em decisões reiteradas.

Isto posto, com as minhas homenagens aos que de mim divergem, voto no sentido de dar provimento ao recurso no concernente à aquisição de matérias-primas de pessoas físicas e cooperativas, assegurada a atualização do valor pela aplicação da taxa Selic.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2002.


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER