

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13520.000279/98-36
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-001.455 - 3ª Turma
Sessão de 31 de maio de 2011
Matéria IPI - Ressarcimento de crédito presumido.
Recorrente CARGILL AGRÍCOLA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE IPI. APURAÇÃO DESCENTRALIZADA. OPERAÇÕES ANTERIORES A LEI 9.779/99. POSSIBILIDADE.

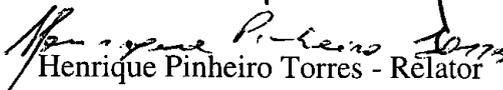
Antes da edição da Lei nº 9.779/99, o contribuinte tinha a faculdade de optar pela forma centralizada ou descentralizada para apuração do crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9363/66.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Judith do Amaral Marcondes Armando, Gilson Macedo Rosenburg Filho e Rodrigo da Costa Pôssas, que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Nanci Gama.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Henrique Pinheiro Torres - Relator


Nanci Gama - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Marcos Tranchesi Ortiz, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento).

Relatório

A decisão recorrida assim relatou os fatos:

A interessada formalizou em 09/12/1998 pedido de ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (fl. 01), com base na Portaria MF nº 38/97, relativo ao período de apuração de julho a setembro de 1998, no valor de R\$ 273.655,96.

Para embasar seu pleito, a contribuinte apresentou documentação anexada, por cópia, às fls. 07 a 30.

Por meio do Despacho Decisório DRF/FSA nº 370, de 13/03/2006 (fls. 62 a 64), o Chefe da Seção de Análise e Orientação Tributária - SAORT da Delegacia da Receita Federal em Feira de Santana - BA, com base em pronunciamento da Seção de Fiscalização e Controle Aduaneiro - FIANA, à fl. 60, indeferiu o pleito da interessada.

De acordo com o que se encontra consignado no mencionado pronunciamento, o estabelecimento requerente (60.498.706/0259-07) transferiu parte de sua produção para o estabelecimento inscrito sob o CNPJ nº 60.498.706/0273-57, de forma que, nos termos do art. 6º da IN/SRF/nº 103, de 30/12/1997, o crédito presumido deveria ter sido apurado, de forma centralizada, na matriz.

Por outro lado, de acordo com o art. 4º, § 5º, da Portaria MF nº 38, de 27/02/1997, o ressarcimento, em moeda corrente, será efetuado ao estabelecimento matriz, em se tratando de apuração centralizada.

Com base, pois, na ação fiscal levada a efeito pela FIANA, o Chefe da SAORT procedeu ao indeferimento do crédito pleiteado.

Como última razão para indeferimento, a autoridade administrativa referida no parágrafo anterior citou o art. 15 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, o qual, em seu inciso II, estabelece que a apuração do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/1996, seja efetuada, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.



Tempestivamente, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 68 a 75 (juntamente com documentação de fls. 76 a 79), onde formula as seguintes razões.

Alega, de início, que o art. 15, II, da Lei nº 9.779/1999 e o art. 4º, § 5º, da Portaria MF nº 38/1997 não servem de justificativa para o indeferimento do pedido de ressarcimento do crédito presumido a que faz jus.

No que se refere ao art. 15 da Lei nº 9.779/1999, afirma que o mesmo decorre da conversão da MP nº 1.788, de 29/12/1998, com vigência a partir de 30/12/1998, razão pela qual a apuração do crédito presumido, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz, não pode ser imposta a pedido de ressarcimento cujo crédito foi originado no terceiro trimestre de 1998, sob pena de aplicação retroativa de tal dispositivo legal.

Quanto ao art. 4º, § 5º, da Portaria MF nº 38/1997, entende que o mesmo não autoriza o indeferimento do pedido de ressarcimento, na medida em que o citado dispositivo não obriga a requerente a proceder à apuração centralizada do incentivo fiscal em questão. O mesmo dispositivo, segundo a interessada, prevê apenas que, na hipótese de apuração centralizada, o ressarcimento em moeda corrente deve ser efetuado ao estabelecimento matriz.

Desse modo, conclui que a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais não está obrigada à apuração centralizada do crédito presumido.

Em seguida, a contribuinte, transcreve o disposto no art. 2º, § 2º, da Lei nº 9.363/1966, segundo o qual, no caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz. Adita que, de conformidade com o art. 3º, § 11, da Portaria MF nº 38/1997, em caso de apuração descentralizada, o estabelecimento produtor exportador que não efetuar a compra de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem poderá calcular o crédito presumido sobre o valor desses insumos, utilizados na produção das mercadorias exportadas, que houverem sido recebidos por transferência de outro estabelecimento da mesma empresa.

Por outro lado, a requerente discorda do entendimento da FIANA/DRF/Feira de Santana - BA, citado no Relatório de fl. 60, de que o crédito deverá ser apurado de forma centralizada pelo estabelecimento matriz em vista da transferência de parte da produção da filial Barreiras para outro estabelecimento filial da Cargill Agrícola S/A, situado em Fortaleza/CE, para comercialização no mercado interno. Isto porque, segundo a requerente, o art. 6º, inciso II, da IN/SRF nº 103/1997, que prevê tal obrigatoriedade, afronta as disposições da Lei nº 9.363/1996 e da Portaria MF nº 38/1997.

Para fins de respaldar o entendimento quanto a sua livre opção pela utilização de forma de apuração centralizada ou



descentralizada do crédito presumido de IPI, nos termos preconizados pela Lei nº 9.363/1996 e pela Portaria MF nº 38/1997, a contribuinte reproduz, às fls. 73/74, ementas de acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Diante do que expõe, a interessada requer, ao final de sua manifestação de inconformidade, seja deferido seu pedido de ressarcimento, como formulado à fl. 01, assim como acrescido seu crédito de juros calculados segundo variação da taxa Selic, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/1991, combinado com o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995.

Esclarece, ainda, que a matéria objeto de sua manifestação de inconformidade não foi submetida à apreciação judicial.

Por fim, protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícia e a juntada de documentos.

Remetidos os autos à DRJ em Recife - PE, foi o indeferimento mantido, em decisão assim ementada:

“DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO. ATRIBUIÇÃO DOS JULGADORES - O julgador da Delegacia da Receita Federal de Julgamento deve observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos normativos.

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - APURAÇÃO CENTRALIZADA - O crédito presumido de IPI deverá ser apurado de forma centralizada, na matriz, quando o estabelecimento produtor e exportador transferir, para outro estabelecimento, parte de sua produção para comercialização no mercado interno.

CORREÇÃO MONETÁRIA - É incabível a atualização monetária do crédito decorrente de ressarcimento do IPI, por falta de amparo legal.”

Recorre a contribuinte essencialmente repisando os argumentos de sua manifestação de inconformidade.

Julgando o feito, o Colegiado recorrido manteve o indeferimento do pleito do sujeito passivo em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Exercício: 1998

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. APURAÇÃO.

A apuração centralizada do crédito presumido do IPI deve observar as regras constantes dos atos normativos editados com fulcro no art.100 do CTN.

Recurso negado.



Inconformado, o sujeito passivo apresentou recurso especial onde reedita, em síntese, os mesmos argumentos apresentados no recurso voluntário. Esse apelo logrou seguimento, nos termos do despacho de fls. 185/188.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 191/197.

Em apertada síntese, é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a matéria trazida a debate cinge-se à questão da apuração descentralizada do crédito presumido de IPI quando o industrial exportador transfere parte de sua produção a outro estabelecimento da mesma firma, e, também, a da atualização do crédito pela taxa Selic.

A meu sentir, o deslinde da questão relativa à apuração do crédito é muito simples, por demais simples eu diria. Para tanto, basta entender a metodologia de cálculo do benefício, e, com isso, tem-se a certeza se a apuração, no caso dos autos, poderia haver sido feita de forma descentralizada, como defendeu a reclamante.

A Lei 9.363/1996 instituiu o benefício e deu as diretrizes, inclusive a metodologia a ser utilizada no cálculo do valor a ressarcir, conforme se verifica da norma inserta no art. 2º desse diploma legal, abaixo transcrita.

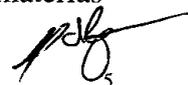
Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional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

A periodicidade inicial de apuração do crédito era anual, posteriormente passou a ser trimestral, como no período objeto destes autos.

Partindo da metodologia dada no dispositivo legal acima, encontrar o valor do crédito a que o estabelecimento tem direito não demanda maiores dificuldades. Primeiro calcula-se o total das receitas de exportação do período, em seguida, calcula-se a receita operacional bruta do trimestre. Dividindo a receita de exportação pela receita operacional bruta, encontra-se o índice a ser aplicado ao total das aquisições, nesse trimestre, de matérias-



primas, produtos intermediários e material de embalagem, para se encontrar a base de cálculo do crédito presumido. Esse índice faz presumir que o gasto com matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizadas nas mercadorias exportadas está para as Receitas de Exportação, assim como o total dos gastos com esses insumos está para a Receita Operacional Bruta do estabelecimento (receitas decorrentes da venda da produção do estabelecimento).

Encontrada a base de cálculo, é só multiplicá-la pelo percentual (5,37%) estabelecido no § 1º do art. 2º acima transcrito, para se chegar ao valor do crédito a que o produtor exportador faz jus.

Para melhor compreensão do aqui tratado, vejamos o seguinte caso hipotético, que, *mutatis mutandis*, aplica-se ao caso concreto sob análise.

Suponha que, em determinado período de apuração, a Receita de exportação do Estabelecimento industrial exportador tenha sido de R\$ 10.000.000,00, e que a Receita Operacional Bruta desse período tenha alcançado R\$ 20.000.000,00, assim composta: R\$ 10.000.000,00 referente às vendas para o exterior e R\$ 10.000.000,00 referente à vendas no mercado interno. O total das aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem, do período, foi de R\$ 5.000.000,00. Aplicando a metodologia de cálculo determinada na lei, tem-se que a relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta é de 50% ou **0,5 (R\$ 10.000.000,00 ÷ R\$ 20.000.000,00)**. Aplicando-se esse índice sobre o total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, no exemplo dado, R\$ 5.000.000,00 encontra-se a base de cálculo crédito presumido, que é igual a R\$ **2.500.000,00 (R\$ 5.000.000,00 X 0,5 = R\$ 2.500.000,00)**. Por último, para se chegar ao valor do crédito a que o industrial exportador tem direito, basta aplicar a essa base de cálculo a alíquota de 5,37% determinada na lei. Em números temos: **R\$ 2.500.000,00 X 5,37% = R\$ 134.250,00**.

Analisando os números, verifica-se que a produção obtida a partir desses insumos adquiridos pelo estabelecimento industrial exportador gerou Receita Operacional Bruta de R\$ 20.000.000,00, sendo que a metade deste montante é decorrente de receitas de exportações, com isso, presume-se que metade das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem foi utilizada nas mercadorias exportadas. Essa presunção decorre da metodologia de cálculo trazida na lei concessiva do benefício, e vale para qualquer caso concreto. Em outras palavras, a apropriação dos gastos com matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, entre a produção de mercadorias exportadas e mercadorias vendidas no mercado interno, é diretamente proporcional à receita de exportação dividida pelo valor total das vendas (mercado externo e interno) da produção do estabelecimento no período.

Todavia, se parte da produção for transferida para outro estabelecimento da mesma sociedade empresária, para revenda no mercado interno, essa proporção trazida na lei fica totalmente distorcida. No caso a relação entre o gasto de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e a receita decorrente do produto da venda da produção do estabelecimento fica alterada por essa transferência de parte da produção. A receita operacional bruta que balizava a relação entre o gasto com insumo e a receita gerada com a venda da produção das mercadorias deixa de refletir a realidade e distorce totalmente o cálculo do benefício.



Para melhor entendimento, partamos dos dados do exemplo acima, alterando a Receita Operacional Bruta em decorrência da transferência de parte da produção para ser comercializada por outro estabelecimento da mesma firma.

Receita de exportação do estabelecimento industrial exportador R\$ 10.000.000,00.

Transferência de metade da produção para comercialização interna por outro estabelecimento da mesma firma, o que resulta em zero de receita de venda no mercado interno. Com isso, a Receita Operacional Bruta é igual a Receita de Exportação. (R\$ 10.000.000,00 = Receita de vendas para o mercado externo, posto que a produção destinada a vendas no mercado interno foi transferida para outro estabelecimento).

Total das aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem, do período, foi de R\$ 5.000.000,00.

Aplicando a metodologia de cálculo determinada por lei, tem-se que a relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta é de 100% ou **1 (R\$ 10.000.000,00 ÷ R\$ 10.000.000,00)**. Aplicando-se esse índice sobre o total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, no exemplo dado, R\$ 5.000.000,00 encontra-se a base de cálculo crédito presumido, que é igual a R\$ **5.000.000,00** (R\$ 5.000.000,00 X 1). Por último, para se chegar ao valor do crédito a que o industrial exportador tem direito, basta aplicar a essa base de cálculo a alíquota de 5,37% determinada na lei. Em números temos: **R\$ 5.000.000,00 X 5,37% = R\$ 268.500,00**.

Como se pode observar, a sistemática de proporções presumidas na lei para o cálculo do crédito presumido é totalmente desfigurada quando o estabelecimento industrial exportador transfere parte de sua produção para ser comercializada por outro estabelecimento, com isso, não lhe é lícito, nesse caso, apurar o crédito presumido de forma descentralizada. Observe-se que essa interpretação não está criando qualquer restrição à fruição do benefício por parte do industrial exportador, mas tão-somente, atendo-se à metodologia de cálculo baseada na proporção entre as receitas de exportação e a operacional bruta, bem como entre estas e a apropriação dos gastos com os insumos.

Diante do exposto, não se pode negar que a Instrução Normativa, ao dispor que não se pode apurar descentralizadamente o crédito presumido do IPI quando o industrial exportador transferir parte de sua produção interna a outro estabelecimento, está apenas traduzindo a metodologia da norma para que ela seja aplicada para atender a vontade do legislador.

Em resumo, a recorrente, ao transferir parte de sua produção para ser comercializada no mercado interno por outro estabelecimento da mesma firma, de fato, inviabilizou a apuração do crédito presumido de forma descentralizada, posto que impediu qualquer possibilidade de se calcular, de maneira válida as relações entre as receitas de exportação e a operacional bruta, bem como sobre estas e a individualização da apropriação das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na produção das mercadorias exportadas.

No caso presente, a Fiscalização não suprimiu nem restringiu o direito da autuada ao crédito presumido, até por que não o poderia fazer, mas em cumprimento às normas



regulamentadoras desse benefício, glosou a utilização o crédito, já que a contribuinte não atendia as condições para fruição do crédito, nos termos pretendidos.

Esclareça-se, por oportuno, que a lei instituidora do benefício, delega, em seu artigo 6º, ao Ministro da Fazenda a regulamentação do benefício, nos termos seguintes:

Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

Para cumprir o determinado nesse dispositivo legal, o Sr. Ministro da Fazenda baixou a Portaria nº 129/1995, posteriormente, a 38/97 onde estabelece as regras para fruição do crédito. Além disso, autoriza a Secretaria da Receita Federal a expedir normas complementares, necessárias à implementação do disposto naquelas Portarias. O que é feito por meio da Instrução Normativa SRF nº 103/1997, cujo artigo 6º¹ dá a interpretação comentada linhas acima, de que o crédito presumido deverá ser apurado de forma centralizada, na matriz, sempre que os produtos forem exportados por intermédio de estabelecimento diferente daquele que os produziu ou que o estabelecimento produtor e exportador transferir, para outro estabelecimento, parte de sua produção para comercialização no mercado interno.

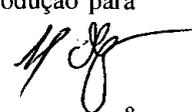
De outro lado, não se pode olvidar que a própria lei concessiva do incentivo delegou sua regulamentação Poder Executivo. Assim, se o contribuinte não cumpre as determinações contidas em ato normativo emanado da autoridade competente, o resultado é o indeferimento do crédito pleiteado.

Por derradeiro, cabe ressaltar que referida IN SRF 103/97 não extrapolou os limites estabelecidos em lei, porquanto as condições nela previstas vieram, tão-somente, atender as determinações dadas pelo artigo 2º da Lei concessiva do benefício.

Não se alegue que a atribuição à Receita Federal da competência para editar essa instrução normativa, na qual seriam indicadas as condições para o gozo do benefício, seria inconstitucional ou ilegal, pois, a possibilidade de deslegalização ou de degradação do grau hierárquico encontra limites constitucionais nas matérias constitucionalmente reservadas à lei.

A Constituição Federal, no tocante aos incentivos fiscais, só exige lei em sentido estrito, para sua concessão, nada dispendo sobre as condições a serem exigidas para a fruição e gozo. Por seu turno, o CTN, no artigo 97, onde elenca as matérias reservadas a lei, em sentido estrito, não menciona as condições para fruição dos incentivos fiscais. Com isso, tem-se que somente a concessão dos benéficos é reservada à lei em sentido estrito, a regulamentação não. Assim, se não existir reserva material de lei, pode o legislador atribuir à

¹ Art. 6º O crédito presumido deverá ser apurado de forma centralizada, na matriz, sempre que
I - os produtos forem exportados por intermédio de estabelecimento diferente daquele que os produziu;
II - o estabelecimento produtor e exportador transferir, para outro estabelecimento, parte de sua produção para comercialização no mercado interno.



administração competência para disciplinar, por meio de ato normativo próprio, tais matérias. O que, na hipótese dos autos, veio a fazer por meio da IN SRF nº 103/1987.

A deslegalização em matéria tributária não é novidade em nossos tribunais, o STF, no julgamento do RE nº 140.699-1 /Pernambuco, com base no excelente voto do Ministro Ilmar Galvão, julgou-a constitucional.

Quanto à questão da Selic, entendo-a prejudicada haja vista que essa teria caráter acessória, e, no caso, segue a sorte do principal.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial apresentado pela contribuinte.


Henrique Pinheiro Torres

Voto Vencedor

Conselheira Nanci Gama, Redatora Designada

A questão, como bem esclarecida pelo ilustre Conselheiro Relator, cinge-se à possibilidade de apuração do crédito presumido de IPI de forma descentralizada ou centralizada, nos termos da IN SRF 103/97.

Nos termos da IN SRF 103/97, o contribuinte deverá apurar o crédito presumido de IPI de forma centralizada na matriz se as exportações ocorrem por diferentes estabelecimentos produtores ou na hipótese de um estabelecimento produtor-exportador transferir para outro estabelecimento parte de sua produção.

A norma prescrita na referida Instrução, a meu ver, ao contrário do entendimento do ilustre Conselheiro Relator, a quem peço licença para discordar, contraria ao disposto no art. 2º, § 2º, da Lei 9.363/66.

Veja-se que não se pode aqui deixar de considerar que, por se tratarem de operações realizadas no ano de 1998, a apuração do crédito presumido IPI de forma centralizada ou descentralizada era uma faculdade do contribuinte, que poderia escolher entre uma e outra. Somente após a edição da Lei 9.779/99 é que a apuração do crédito presumido passou a ser centralizada.

Dessa forma, não há como aceitar, com fundamento na referida IN SRF nº 103/97, que o crédito do contribuinte seja glosado pela fiscalização e, por conseguinte, indeferido o seu pedido de ressarcimento objeto do presente processo, se o mesmo foi apurado em conformidade com a Lei 9363/99 e ainda com o previsto na Portaria MF nº 38/97.

De forma a reforçar meu entendimento sobre a questão, adoto como minhas as razões bem lançadas pelo também ilustre Conselheiro Gustavo Kelly Alencar, ao proferir o seu voto no presente processo às fls. 128/135, que ora as transcrevo conforme abaixo segue:



“Outrossim, a questão não é tão simples: a IN SRF nº 103/97 estabelece que deverão efetuar a apuração do crédito presumido do IPI de forma centralizada os estabelecimentos produtores-exportadores que: (I) exportarem através de estabelecimentos diferentes; ou (II) o produtor-exportador transferir para outro estabelecimento parte de sua produção para comercialização no mercado interno (art. 6º da IN SRF nº 103/97).

No caso, houve a transferência de parte da produção da filial para outra filial. Assim, deve-se analisar a aplicabilidade da IN SRF nº 103/97 mencionada.

Inicialmente, é mister ressaltar que a aplicabilidade da referida IN é afastada de forma useira e vezeira por conta das inovações que traz em relação à lei, principalmente quanto às disposições de seus arts. 1º e 2º, que prevêm que só geram direito a crédito presumido as aquisições de contribuintes do PIS e da Cofins, disposições estas regularmente afastadas pelas Câmaras do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda:

“RP 201-115071 e RP 202-123-86 IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a ‘valor total’ e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas 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 à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). 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. Recurso a que se nega provimento.”

A hipótese é a mesma, só que com relação a outro dispositivo da IN SRF nº 103/97, qual seja, seu art. 6º. Vejamos decisão da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Tribunal Administrativo Tributário, que cuida do tema:

“RP/203-0.074, Acórdão nº CSRF/02-01.156, sessão de julgamentos de 16/9/2002

“Conselheiro ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, Relator:



Com relação à discussão, permito-me transcrever o voto que tenho proferido na 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, do qual reproduzo a parte que interessa ao presente julgamento, como segue.

Apesar da existência de precedentes do colegiado dando razão ao contribuinte, sinto-me na obrigação de bem clarear a adequada aplicação da fundamentação jurídica invocada no julgamento recorrido.

Lembro que o douto julgador recorrido disse ter sido deferido o direito da apuração alternativamente centralizada ou descentralizada somente a contar da MP nº 1.484-27, de 23 de novembro de 1.996, convertida na Lei nº 9.363/96, em 13 de dezembro do mesmo ano. Até então, prevalecia a apuração por estabelecimento produtor-exportador.

Cita o Boletim Central da Receita Federal nº 147, de 04 de agosto de 1998, que veda o método de apuração utilizado, fundado nos termos do § 3º do art. 18 da IN SRF 23/97. Data vênua, carente de fundamento o malsinado Boletim Central, quer juridicamente, quer quanto à sua pretensa fundamentação, o § 3º da IN SRF 23/97 acima citada. O referido diploma infra legal somente refere que a apuração centralizada referente ao ano de 1996 pode ser utilizada em todos os seus períodos trimestrais. Tal esclarecimento da referida norma administrativa necessário em vista da sua edição ter ocorrido somente em 1997 e com base na Lei nº 9.363, publicada apenas em dezembro de 1996.

Não pretendeu a regra dizer que a apuração centralizada não se aplicava a período anterior, como o aqui discutido, relativo ao ano de 1995. Nem poderia cometer tal imprudência, visto que a legislação anterior à Lei nº 9.363/96 (resultante da conversão da MP nº 1.484-27) não definiu se a apuração deveria ser efetuada de forma centralizada (no estabelecimento matriz) ou descentralizada (por estabelecimento produtor-exportador).

Decorre daí o entendimento que o § 20 do artigo 20 da Lei nº 9.363/96, ao dispor a forma opcional de apuração, não instituiu novo comportamento, senão consagrou as duas formas de apuração, opcionalmente ofertadas ao contribuinte, por absoluta falta de disposição expressa anterior para a utilização de um ou outro critério.

Mais ainda, a norma adequou-se à alteração do artigo 10 da indigitada Lei em relação à disposição anterior, que atribuía o benefício ao produtor - exportador, para atribuí-lo definitivamente, esclarecedora e, por tal, interpretativamente, à empresa produtora exportadora.

Deflui de toda a exposição acima que não havia norma que definisse qual o critério de apuração anterior à indigitada MP 1.484-27, nem mesmo aquela que determinava a utilização subsidiária da legislação do IPI à espécie. Esclareço que tal aplicação subsidiária somente se referia aos conceitos de



produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Nada mais.

A consagrar o corolário acima, o forte posicionamento da jurisprudência do Conselho, pelo entendimento de que a forçosa utilização do critério centralizado de apuração somente passou a vigorar a contar da entrada em vigor da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 (art. 15, II).

Somente para citar alguns precedentes seleciono os que seguem e cuja ementa transcrevo:

ACÓRDÃO 201-74142

ACÓRDÃO 201-74143

ACÓRDÃO 201-74144

ACÓRDÃO 201-74159

'Ementa: **IPI -CRÉDITO PRESUMIDO -APURAÇÃO DESCENTRALIZADA -NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO -JUROS (NORMA DE EXECUÇÃO Nº 08/97).** Tanto a Lei nº 9.363/96 como a Portaria MF nº 38/97 autorizam expressamente apuração descentralizada do crédito presumido do IPI, sem que para isso imponha qualquer condição à empresa produtora exportadora. Dessa forma, forçoso reconhecer que as condições impostas pelo art. 60 da Instrução Normativa nº 103/97 ofendem, frontalmente, esses textos normativos, uma vez que eles facultam às empresas que fazem jus ao benefício apurá-los da maneira que lhes melhor convir. As instruções normativas são normas complementares das leis. Não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que completam. A Instrução Normativa SRF nº 103/97 claramente exorbitou sua competência de interpretar restritivamente a legislação tributária, pretendendo minorar a aplicação de direito expressamente assegurado pela Lei nº 9.363/96, bem como contrariou texto expresso da Portaria MF nº 38/97, que é norma complementar à legislação tributária de hierarquia superior. Antes da vigência da Medida Provisória nº 1.778/98, convertida na Lei nº 9.779/99 era assegurado à impugnante o direito de apurar crédito presumido do IPI de forma descentralizada em seus estabelecimentos.

Assim, merece ser reformada a decisão ora recorrida, que negou à **RECORRENTE** o direito ao cálculo descentralizado do ressarcimento do valor do crédito presumido de IPI. Reconhecendo, ainda, o direito ao ressarcimento acrescido de juros na forma prevista na Norma de Execução nº 08/97. **Recurso provido.**'

É como voto.'

Mas não é só. Não fossem suficientes as razões acima transcritas, necessário se faz mencionar que diferente não é o entendimento da doutrina sobre o tema, qual seja, a ilegalidade das Instruções Normativas editadas com a finalidade de regulamentar a Lei nº



9.363/86, como é a hipótese dos autos. Vejamos o trecho de Reinaldo Pizolio:

‘1. Da instituição do incentivo fiscal

A Lei federal nº 9.363, ..., dispondo sobre incentivo fiscal que havia sido tratado por medidas provisórias¹, dispõe sobre a instituição do denominado Crédito Presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – nos seguintes termos: ‘...’.

O incentivo fiscal denominado Crédito Presumido de IPI pode ser utilizado para compensação do próprio Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e, no caso de impossibilidade, propicia o ressarcimento de seu valor em moeda corrente, nos precisos termos do artigo 4º da referida Lei Federal, que tem a seguinte dicção: ‘...’.

Pela singela leitura dos dispositivos transcritos, pode-se notar que as normas em questão têm por objeto desonerar da incidência tributária as operações de exportação de mercadorias para o exterior, buscando incentivar o desenvolvimento nacional, objetivo que vai ao encontro, inclusive, do previsto no artigo 3º, inciso II, da Constituição Federal, prestando-se o aludido incentivo fiscal a propiciar maior competitividade do produto nacional no mercado externo. Com acentua José Erinaldo Dantas Filho, ‘O espírito do citado diploma legal foi o de incentivar a exportação de produtos nacionais, tentando diminuir o chamado ‘custo Brasil’ para os produtos pátrios, de maneira que não sejam ‘exportados tributos para o exterior’. O legislador federal visualizou a extrema necessidade de desonerar a exagerada carga tributária para os produtos exportados, bem como visou a combater o acentuado déficit da balança comercial de nosso País, assim gerando mais empregos e maior arrecadação’.

Cabe salientar, ainda a título introdutório, que o artigo 6º da Lei Federal nº 9.363/96 cuidou da possibilidade de regulamentação do benefício fiscal da seguinte forma: ‘...’.

2. Da disciplina do incentivo fiscal por normas infralegais.

(...)

3. Do necessário respeito ao princípio constitucional da legalidade.

Conforme verificamos nos parágrafos anteriores, as Instruções Normativas nº 23/97 e nº 103/97 impõem restrições à fruição do Crédito Presumido de IPI, a primeira, ao limitar o incentivo fiscal do respectivo crédito, ...; e, a segunda, a vedar o aludido crédito ...

(...). Tal entendimento, entretanto, não nos parece correto, porque entendemos que restrições ao exercício do direito contemplado pela Lei Federal somente poderiam ser validamente veiculadas por meio de outra lei ou, eventualmente, por medida provisória, em homenagem ao princípio da legalidade.



Embora seja lição cediça na doutrina pátria, acreditamos ser sempre oportuna a lembrança do lapidar conceito formulado por Celso Antônio Bandeira de Mello, segundo o qual “Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente para definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos, É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra’.

No que se refere ao princípio da legalidade, não menos cediças são as suas previsões no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’ e, especialmente no campo tributário, no artigo 150, inciso II, do Texto Constitucional, de seguinte dicção: ‘...’.

A consciência do significado e da relevância do primado da legalidade, comparada com as disposições das Instruções Normativas a que nos referimos, permite-nos visualizar que a Secretaria da Receita Federal, por meio de dispositivos infralegais – atos meramente complementares da Lei Federal nº 9.363/96 – pretendeu restringir o direito nesta contemplado, indo além de suas possibilidades regulamentares, em clara e inofismável ofensa ao princípio da legalidade.

Como é cediço – e conforme estatuído claramente pelo Texto Constitucional – a exigência tributária, qualquer que seja ela, somente terá lugar se consubstanciada em lei e não em meros atos infralegais, como é o caso notório da instrução normativa. Certamente não há dúvida de que as instruções normativas, assim como pareceres normativos e outros atos infralegais desta natureza, destinam-se a explicitar e mesmo complementar a legislação tributária e, nesta qualidade, podem servir de orientação aos particulares. Não obstante, tais atos não possuem outro conteúdo e nem outra finalidade senão assegurar a fiel execução das leis, dentro dos limites por ela estabelecidos.

Este é o entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello, que aponta: ‘Se o regulamento não pode criar direitos ou restrições à liberdade, propriedade e atividades dos indivíduos que não estejam estabelecidos e restringidos na lei, menos ainda poderão fazê-lo instruções, portarias ou resoluções. Se o regulamento não pode ser instrumento para regular matéria que, por ser legislativa,

é insuscetível de delegação, menos ainda poderão fazê-lo atos de estirpe inferior, quais instruções, portarias ou resoluções. Se o Chefe do Poder Executivo não pode assenhorar-se de funções legislativas nem recebê-las para isso por complacência irregular do Poder Legislativo, menos ainda poderão outros órgãos ou entidades da Administração direta ou indireta'.

Em outras palavras, as referidas instruções, editadas pelos órgãos competentes da administração tributária, constituem espécies normativas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância aos limites impostos pelas leis nas quais se baseiam ou visam dar explicitação e cumprimento. Tais diplomas nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que atos executivos cuja regularidade está diretamente subordinada aos atos legislativos de natureza primária – como são as leis – a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e dependência. Muito embora a rigor nem fosse necessário, dado que o tema não oferece maiores dificuldades, não parece despiciendo trazer à colação os ensinamentos de Roque Antonio Carraza, que, ao tratar do tema da legalidade esclarece:

'A lei é o fundamento da faculdade regulamentar, que, como é pacífico, é exercitada, no mais das vezes, por meio de decreto (por isso mesmo, decreto regulamentar).

De fato, os decretos regulamentares, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir para executar alguma lei.

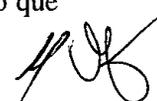
(...)

O regulamento executivo, esclarece luminosamente Celso Antônio Bandeira de Mello, especifica os 'comandos já abrigados virtualmente na lei, isto é, compreendidos na abrangência de seus preceptivos'. Isto vale, inclusive, para os regulamentos tributários, conforme, aliás, já tivemos a oportunidade de averbar: 'Também em matéria tributária, o único regulamento aceito por nossa Constituição é o Executivo que, subordinando-se inteiramente à lei (lato sensu), limita-se a prover sua fiel execução, isto é, a dar-lhe condições de plena eficácia, sem, porém, criar ou modificar tributos'.

Em suma, o regulamento, também em matéria tributária, não pode inovar inauguralmente a ordem jurídica.

É o caso de aqui remarcarmos que, estando o regulamento – que é a fonte secundária por excelência do Direito Tributário – cercado com tão formidáveis diques, por muito maior razão (argumento a fortiori) as portarias, as instruções normativas e os atos administrativos tributários em geral, que também não poderão contrariar me a letra, nem o espírito da lei'.

Nota-se, portanto, que na realização da tarefa de explicitar os comandos da Lei Federal em tela, as Instruções Normativas não poderiam estabelecer restrições ao aludido direito de crédito que



a própria Lei não estabeleceu, sob pena de dispensar maus tratos ao princípio da legalidade.

(...)

Deste modo, e com o devido respeito pelo entendimento contrário, parece-nos que não cabe a nenhuma instrução normativa, por ser ato de natureza infralegal, ultrapassar ou mesmo modificar o quanto estatuído pela Lei. Tal ato não pode inovar na ordem jurídica, não pode criar, modificar ou extinguir direitos e, muito menos, pretender estabelecer restrições a incentivo fiscal concedido por meio de lei. Assim sendo, as Instruções Normativas nº 23/97 e nº 103/97, que, no presente caso e por sua natureza, padecem de ilegalidade, encontram-se também eivadas do vício da inconstitucionalidade, justamente por ferirem o basilar princípio constitucional da legalidade.' (Crédito Presumido de IPI e Princípio da Legalidade, colaboração de Reinaldo Pizolio in IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes – Peixoto, Marcelo Magalhães – Coordenação – São Paulo: Quartier Latin, 2003, pgs. 343 a 352).

In casu, aliás, sequer há de se argumentar em favor do **princípio da deslegalização** ou de **degradação do grau hierárquico** (RE nº 140.660-1/PE, Ministro relator Ilmar Galvão, acórdão publicado no D.J.U., I, de 14/5/2001), pois a '... mim me parece, entretanto, com todas as vênias, que a premissa do raciocínio ... ficou comprometida na medida em que se limitou à demonstração da inexistência de cláusula constitucional de reserva da matéria à lei no capítulo atinente ao sistema tributário nacional – especialmente no tópico das limitações constitucionais do poder de tributar -, onde efetivamente não se cogita da arrecadação, mas principalmente de normas de competência para definir, instituir e quantificar tributos, assim como na sua última sessão, à repartição das receitas tributárias.

Sucede – mostrou-o o em. Ministro Marco Aurélio – que o art. 47. I, da Constituição, foi além e explicitamente reservou ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República e, portanto, à lei formal, não apenas quanto diga respeito ao sistema tributário e à repartição das receitas correspondentes, mas também, à sua arrecadação.' (Voto-Vista do Ministro Sepúlveda Pertence, proferido por ocasião do julgamento do RE nº 140.669-1/PE, acórdão publicado no D.J.U., 14/5/2001.)

E ainda a **ilustrar** a presente discussão travada nestes autos, faz-se ainda imperioso citar a seguinte jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, emanada por ocasião do julgamento da ADIn nº 365-8/600-DF (ADIn 365-8/600, Ministro relator Celso de Mello, acórdão publicado no D.J.U., I, de 15/3/1991.), que se amolda perfeitamente à espécie:

(...) As Instruções Normativas, editadas por órgão competente da Administração Tributária, constituem espécies jurídicas de caráter **secundário**, cuja validade e eficácia resultam, **imediatamente**, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos

presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação da lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciarse-á de **ilegalidade** e não de inconstitucionalidade.' (destaques no original).

Como se vê, o julgado em parte acima transcrito não só demonstra a **competência** deste Conselho de Contribuintes para apreciar a questão em debate, pois se está julgando questão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade de lei; assim como ratifica/comprova a **ilegalidade** da Instrução Normativa nº 103/97, que de forma ilegítima buscou criar restrições à modalidade de pleitos de ressarcimento de IPI, nos moldes como formulado pela recorrente.

E **ilegítima redução** praticou o Sr. Ministro da Fazenda com a edição de tal Instrução Normativa à Lei nº 9.363/96, quando definiu que o pleito de ressarcimento somente poderia ser analisado quando reclamado de forma descentralizada - hipótese contrária à destes autos -, o que, em hipótese análoga, permite-me afirmar que não '... é admissível que ato normativo infra-legal acrescente ou exclua alguém do campo de incidência de determinado tributo, ..., visto que tal hipótese fere a lei (CTN, art. 108, parágrafo 1º) e o próprio princípio constitucional da reserva legal ...' (TRF4, 2ªT., AMS 95.04.10674-9/RS, rel. o Juiz Vilson Darós, mar/96).' (Direto Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência/Leandro Paulsen. 5 ed. atual. - Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 740, em comentários ao artigo 100, do CTN.)

Diante do exposto, voto pelo **provimento** do recurso voluntário interposto, uma vez que a apuração dos créditos de IPI, para fins de ressarcimento de crédito presumido da mencionada exação, sob os auspícios da Lei nº 9.363/96 e até o advento da Lei nº 9.779/99, poderia se verificar de forma **descentralizada** e/ou **centralizada**, pois a meu sentir - e pelo vício de ilegalidade aqui sustentado - inexistia na legislação então vigente qualquer imposição em contrário.

É como voto, cabendo ainda à **Fiscalização** a apuração de mérito, ou seja, quanto 'a procedência ou não dos insumos que compuseram a base de cálculo adotada pela requerente'."

Ante ao exposto, voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte.


Nanci Gama

