



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 13909.000072/97-62
Recurso nº : RP/201-110044
Matéria : IPI / CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : COMPANHIA IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão : 08 de setembro de 2003
Acórdão nº : CSRF/02-01.429

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A 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 n.º 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 n.º 9.363/96). A lei citada refere-se a "**valor total**" e não prevê qualquer exclusão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir do ressarcimento os itens Energia Elétrica e Combustíveis, vencidos nestes itens os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, e, quanto aos itens Crédito Cooperativa e Pessoa Física, ficam vencidos os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Relator), Henrique Pinheiro Torres e Josefa Maria Coelho Marques, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


ROGERIO GUSTAVO DREYER
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 FEV 2004

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES; DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA e FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA.

Processo nº : 13909.000072/97-62
Acórdão nº : CSRF/02-01.429

Recurso nº : RP/201-110044
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CIA IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL

RELATÓRIO

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

A contribuinte pretendeu ver ressarcido crédito presumido originado de compras de cooperativas, de pessoas físicas e do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo. Além disto, glosou a pretensão do ressarcimento relativo ao consumo de energia elétrica, dos combustíveis e dos fretes.

A DRF em Londrina-PR seguiu o entendimento da fiscalização e reconheceu, parcialmente, o direito creditório em favor da contribuinte.

Em manifestação de inconformidade, a contribuinte argumentou que a legislação pertinente à espécie não cogitou da exclusão de qualquer produto contemplado, sendo irrelevante a incidência das contribuições nas fases precedentes de comercialização. Aludiu a utilização subsidiária da legislação do IPI, autorizada pela lei de regência, para justificar os insumos reclamados como contemplados com o crédito presumido..

A DRJ em Curitiba - PR indeferiu a manifestação de inconformidade, em decisão assim ementada:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

*Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido.
Períodos de apuração de 04 a 06/1997.*

Os conceitos de produção, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários para o seu acionamento.

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

A contribuinte interpôs o recurso voluntário, repetindo, em síntese, o exposto na manifestação de inconformidade.

A Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, decidiu:

Processo nº : 13909.000072/97-62
Acórdão nº : CSRF/02-01.429

I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para: a) admitir a inclusão das aquisições de pessoas físicas, cooperativas e MICT, na base de cálculo do crédito presumido; e b) incluir na base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes à energia elétrica; e

II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, com relação à inclusão de fretes na base de cálculo.

A decisão foi assim ementada:

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS, PESSOAS FÍSICAS E MICT - 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 às Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF 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 SRF 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. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS - Não integram a base de cálculo do crédito presumido na exportação as aquisições de energia elétrica e combustíveis, de vez que não existe previsão legal para tais inclusões. O art. 2º da Lei nº 9.363/96 trata apenas das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando outros insumos, como é o caso da energia elétrica e dos combustíveis. FRETES - Não existindo previsão legal, não há que se falar na inclusão de fretes na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Recurso parcialmente provido.”

Ciente do acórdão acima, a PGFN interpôs com base no artigo 32, II do Regimento Interno dos Conselhos de contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55, de 16/03/98, recurso especial de divergência (doc. fls. 659/678), solicitando a exclusão da base de cálculo do crédito presumido as compras efetivadas junto às cooperativas, ao MICT e às pessoas físicas e os gastos com energia elétrica e combustíveis.

A Presidenta da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, analisando os requisitos para admissibilidade do recuso especial proposto, às fls. 699/702, deu seguimento ao apelo.

Processo nº : 13909.000072/97-62
Acórdão nº : CSRF/02-01.429

Notificada, a contribuinte, às fls. 708/716, apresentou suas contra-razões ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, pugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.



Processo nº : 13909.000072/97-62
Acórdão nº : CSRF/02-01.429

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O recurso especial do Ilustre Procurador da Fazenda merece ser conhecido por cumprir as formalidades necessárias para tanto.

Trata o apelo da Fazenda Nacional de inconformidade pela inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores das matérias-primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas, de cooperativas e do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo, entidades que não recolhem PIS ou COFINS em suas operações.

Dispõem os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363,/96, “in verbis”:

“Art. 1º. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, com o ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

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

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 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).



Processo nº : 13909.000072/97-62
Acórdão nº : CSRF/02-01.429

O crédito presumido de IPI é um benefício fiscal, decorrente de uma renúncia fiscal, devendo ser a Lei instituidora do benefício interpretada restritivamente.

Na análise da Lei nº 9.363/96 verifica-se que seu objetivo é estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, mediante o ressarcimento das contribuições COFINS e PIS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo.

Para esse ressarcimento a citada lei utiliza-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

Dessa forma, deve ser entendido, que o favor fiscal é dado mediante o ressarcimento da COFINS e PIS embutidos nos insumos que compõem os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Portanto, a meu ver, há o ressarcimento das mencionadas contribuições sociais quando elas incidem 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.

Com o mesmo entendimento, dispõe o § 2º, do art. 2º, da IN SRF nº 23/97, dizendo que as aquisições efetuadas de pessoas que não sejam contribuintes do PIS/PASEP e COFINS, ou decorrentes de operações que não estejam tributadas por ambas as contribuições não geram direito ao crédito presumido.

No presente caso, não há de se falar na inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, os valores das aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem de pessoas físicas, de cooperativas e do MICT, já que essas operações não foram sujeitas a tributação do PIS e da COFINS.

Ademais, cabe ressaltar que a respeito das aquisições efetuadas das cooperativas de produtores, a vedação está expressa no art. 2º da IN SRF 103/97, quando se tratam de atos cooperados não tributados pelo PIS e pela COFINS.

Quanto à inclusão dos gastos com combustíveis e energia elétrica, cabe ressaltar que o favor fiscal incide sobre as aquisições de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem. Combustível e energia elétrica não são matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e, assim, o ressarcimento sobre esses gastos não está previsto pela lei.

Como o próprio nome diz, produto intermediário é aquele que deixou de ser matéria-prima, mas ainda não é produto acabado. O combustível industrial e a energia elétrica são insumos necessários ao funcionamento das máquinas, mas não são produtos intermediários. Se a lei desejasse incluir todos os insumos explicitamente teria dito.

Portanto, nos moldes em que está redigida a lei, não vejo como concordar com o entendimento do acórdão recorrido.

Cabe ressaltar, que o Decreto 1.751/95 regulamenta a concessão de subsídios e os procedimentos para aplicação de direitos compensatórios.

Processo nº : 13909.000072/97-62
Acórdão nº : CSRF/02-01.429

Dessa forma, apesar do item "a", do Anexo II, do Decreto 1.751/95, classificar o combustível industrial como insumo, é necessário que a lei concessiva do respectivo incentivo fiscal o inclua entre os insumos incentivados.

No caso concreto, a Lei nº 9.363/96 contemplou somente as compras no mercado interno de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem, não estendendo o benefício às aquisições de energia, combustíveis e óleos utilizados no processo produtivo.

Ademais, somente em legislação posterior, MP nº 2.202-1, de 26/07/2001 e IN SRF nº 69, de 06/08/2001, foi prevista a inclusão na base de cálculo do incentivo, os valores gastos com energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno, utilizados no processo produtivo (art. 1º, § 1º, I, da MP nº 2.202-1/2001 e art. 6º, II, da IN SRF nº 69/2001).

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 08 de setembro de 2003



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Processo nº : 13909.000072/97-62
Acórdão nº : CSRF/02-01.429

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO-RELATOR DESIGNADO ROGERIO GUSTAVO DREYER

Quando a matéria refere-se à 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 Correa, 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 n.º 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 n.º 23/97 quanto às aquisições de pessoas físicas e no art. 2º da Instrução Normativa n.º 103/97 em relação às compras das cooperativas. Acresceu ainda que por força da Portaria MF n.º 609/79, I e II, e da Portaria SRF n.º 3608/94, IV, o julgador de 1ª Instância está vinculado às orientações da Secretaria da Receita Federal.

Por oportuno transcrevo a seguir os dispositivos citados anteriormente:

PORTARIA MF N.º 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 N.º 3608/94

IV – Os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarão preferencialmente em seus julgados o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres da Coordenação Geral do Sistema de Tributação."

INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 23/97

"Art. 2º -

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

Processo n° : 13909.000072/97-62
Acórdão n° : CSRF/02-01.429

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 N.º 23/97

"Art. 2º - As matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido."

Contra tal decisão recorre o contribuinte alegando em seu favor que as diversas Medidas Provisórias que trataram em suas reedições do assunto, e por último a Lei n.º 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 n.º 3608/94 é preferencialmente e não obrigatoriamente. Cita e transcreve trechos da Exposição de Motivos que capeou a MP n.º 1.484-27, convertida na Lei n.º 9.363/96. Afirma que sobre o litígio – exclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas – a Segunda Câmara do 2º Conselho de Contribuintes já se pronunciou favoravelmente à unanimidade de seus membros no Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 23/97 e n.º 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 n.º 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;

Processo nº : 13909.000072/97-62
Acórdão nº : CSRF/02-01.429

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.

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 n.º 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, ainda, que nos moldes em que está redigido o art. 2º da Lei n.º 9.363/96 o cálculo será feito tendo como ponto de partida a soma de **todas** as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sobre a qual será aplicado o percentual decorrente da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. Isto significa dizer que até mesmo as aquisições que não se destinam à exportação integrarão o ponto de partida para encontrar a base de cálculo de vez que a exclusão das mesmas se dará pela relação percentual.



Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente .

Por outro lado registre-se que este assunto não é novo no âmbito do 2º Conselho de Contribuintes posto que ao julgar o Recurso 102.571 , processo 13925-000111/96-05, de interesse da recorrente, a 2ª Câmara à unanimidade de votos deu

Processo nº : 13909.000072/97-62
Acórdão nº : CSRF/02-01.429

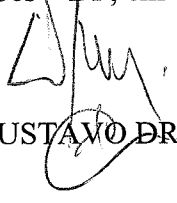
provimento ao mesmo aprovando o voto do Ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira , que por pertinente transcrevo a seguir :

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso.

Isto posto, com as minhas homenagens aos que de mim divergem, como reiteradamente tenho feito quando a discussão refere-se às aquisições de matérias-prima, produtos intermediários e material de embalagem feitas junto à pessoas físicas, cooperativas e junto ao MICT, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 08 de setembro de 2003


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER