



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 13982.000155/99-95
Recurso nº : 202-123086
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS
Recorrida : 2ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 24 de janeiro de 2006
Acórdão : CSRF/02-02.221

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – RESSARCIMENTO - 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. PRODUTOS PARA TRATAMENTO DE ÁGUA. Não se defere o pedido do crédito presumido do IPI, pois tal 'insumo' não se incorpora e/ou se agrega à composição do produto final. Recurso a que se dá parcial provimento.

Recurso especial conhecido parcialmente e provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso em relação aos insumos utilizados na fabricação de ração e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para incluir na base de cálculo do incentivo as aquisições de pessoas físicas, nos termos do relatório e voto que

Processo nº : 13982.000155/99-95
Acórdão : CSRF/02-02.221

passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer (Relator), Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Adriene Maria de Miranda, que também incluíam na referida base de cálculo os produtos utilizados no tratamento de água, e os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2006

Participou ainda, do presente julgamento, o conselheiro: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 13982.000155/99-95
Acórdão : CSRF/02-02.221

Recurso nº : 202-123086
Recorrente : CHAPECÓ COMPANHIA INDUSTRIAL DE ALIMENTOS
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Recorre o contribuinte contra decisão prolatada no acórdão de fls. 372, cuja ementa leio em sessão.

Em sua peça recursal o contribuinte pretende ver examinadas todas as questões nas quais restou vencido

O recurso foi admitido por despacho exarado pelo Excelentíssimo Senhor presidente da 2ª Câmara do Segundo Conselho de contribuintes, com base em informação de fls. 471/474, acatando o entendimento de que, das questões postas, o recurso somente poderia admitir a discussão versando sobre as glosas de aquisições feitas junto a pessoas físicas e cooperativas, de combustíveis e de produtos para tratamento de água.

A Fazenda Pública contra-arrazoou pedindo a manutenção da decisão recorrida.

Após as providências de praxe, vieram os autos para julgamento.

É o relatório.



Processo nº : 13982.000155/99-95
Acórdão : CSRF/02-02.221

VOTO VENCIDO

Conselheiro ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, Relator.

De início, cabe referir questão relativamente aos limites da admissibilidade do recurso.

Deixo de conhecer o recurso na parte em que se discute os produtos adquiridos para a confecção de ração, desvinculados da atividade da produção do estabelecimento, nos termos exarados no acórdão recorrido.

Quanto aos demais itens, tenho, reiteradamente, nos votos que prolatei, admitido a inclusão dos mesmos na base de cálculo do benefício, exceção feita ao combustível que, no presente caso, não tem a devida comprovação de sua utilização no processo produtivo.

Com relação aos itens adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, perfilho-me, desde sempre, com aqueles que entendem não ter a lei nº 9.363/96 estabelecido restrições à prática fundado em tal detalhe.

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

Processo nº : 13982.000155/99-95
Acórdão : CSRF/02-02.221

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, 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

Processo nº : 13982.000155/99-95
Acórdão : CSRF/02-02.221

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;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades

Processo nº : 13982.000155/99-95
Acórdão : CSRF/02-02.221

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

Processo nº : 13982.000155/99-95
Acórdão : CSRF/02-02.221

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

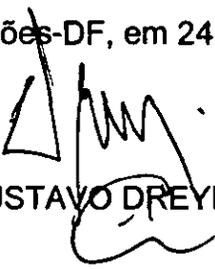
Por todo o exposto, dou provimento ao recurso.

Relativamente à questão envolvendo os produtos para purificação da água, dou provimento ao recurso, pois é notória a sua utilização na produção de derivados de carne, na limpeza e higienização dos produtos fabricados. Neste pé os produtos utilizados para purificar a água consumida, utilizada na industrialização, devem merecer o benefício.

Frente a todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso especial interposto pelo contribuinte para reconhecer o direito ao crédito presumido sobre aquisições feitas junto à pessoas físicas e cooperativas e dos produtos destinados para a purificação da água.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 24 de janeiro de 2006.


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER 

Processo nº : 13982.000155/99-95
Acórdão : CSRF/02-02.221

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator.

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Tem-se que o objeto da presente controvérsia é o reconhecimento, pelo Conselho de Contribuintes, de pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

A discussão sobre a exclusão da base de cálculo do benefício das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de cooperativas de produtores e de pessoas físicas, por não terem sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins sobre o faturamento, a meu sentir, já está por demais discutida e decidida na esfera deste Colegiado; observo, por relevante, em sentido favorável à tese sustentada pela Recorrente. Neste sentido, cito, a bem da ênfase, os acórdãos CSRF/02-01.435 (202-102219) e CSRF/02-01.429 (201-110044) da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Não fosse bastante, é ainda de consignar que o Superior Tribunal de Justiça, por sua Segunda Turma, também já analisou a matéria em comento, tendo concluído que a *"IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS."*¹.

¹ REsp 586.392-RN, relatora Ministra Eliana Calmon, acórdão publicado no DJU, I, de 6/12/2004

Processo nº : 13982.000155/99-95
Acórdão : CSRF/02-02.221

Assim, voto por rever e reformar o acórdão recorrido neste particular, incluindo na base de cálculo do benefício às aquisições de cooperativas de produtores e pessoas físicas.

No tocante a impossibilidade de se incluir na base de cálculo do crédito presumido do benefício em debate os produtos para tratamento de água afirmo minha concordância com o acórdão recorrido neste particular, divergindo do nobre Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, votando pelo não provimento do apelo quanto a este tópico.

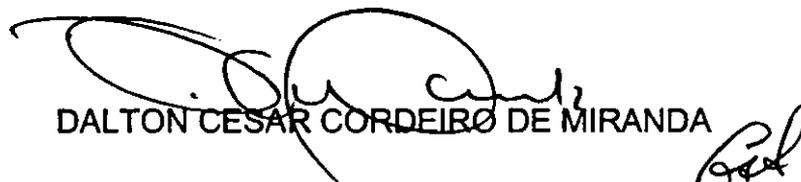
E assim procedo lastreado na vasta jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes sobre a matéria, valendo inclusive citar, nesta oportunidade, que no Poder Judiciário tal entendimento também vem sendo decidido nestes moldes. Veja-se, por exemplo, o acórdão que consubstancia decisão a que chegou a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região:

“TRIBUTÁRIO. IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE Não representa a energia elétrica insumo ou matéria-prima propriamente dito, que se insere no processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada. Sendo assim, incabível aceitar que a eletricidade faça parte do sistema de crédito escritural derivado de insumos desonerados, referentes a produtos onerados na saída, vez que produto industrializado é aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados neste processo.”

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso, nos exatos termos em que acima fundamentado.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2006


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA