



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 13983.000114/98-35  
Recurso nº : 202-122347  
Matéria : IPI  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : SADIA S/A  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 04 de julho de 2005  
Acórdão nº : CSRF/02-01.957

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS  
– A base de cálculo do crédito presumido será determinada median-  
te 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 correspon-  
dente 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 cita-  
da refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão.  
TAXA SELIC. Aplica-se ao ressarcimento de créditos a taxa SELIC,  
sob pena de afronta aos princípios da isonomia e do enriquecimento  
sem causa. Precedentes da CSRF.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso inter-  
posto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de  
Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os  
Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim, Antonio Bezerra  
Neto e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 OUT 2005

Processo nº : 13983.000114/98-35  
Acórdão nº : CSRF/02-01.957

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, ADRIENE MARIA DE MIRANDA, FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 13983.000114/98-35  
Acórdão nº : CSRF/02-01.957

Recurso nº : 202-122347  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : SADIA S/A

## RELATÓRIO

Trata o presente recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional, sobre a exclusão das aquisições feitas junto a pessoas físicas e cooperativas, bem como contra a concessão da atualização monetária com base na taxa SELIC.

O Procurador da Fazenda Nacional alega em seu recurso não haver o direito sobre os dois primeiros itens, por conta da não incidência do PIS e da COFINS na etapa de aquisição de matérias-primas feitas junto a tais fornecedores. Pede a manutenção da decisão de primeira instância por seus termos, inclusive no concernente à aplicação da taxa SELIC.

O recurso foi admitido por despacho de fls. 592.

Em suas contra-razões, a interessada foca sua argumentação na preliminar onde argüi a falta de requisito de admissibilidade do recurso interposto, por conta da não demonstração da contrariedade à lei ou evidência de prova. Pede a manutenção da decisão ora recorrida.

Observadas as rotinas de estilo, subiram os autos à esta Egrégia Câmara.

É o relatório.



Processo nº : 13983.000114/98-35  
Acórdão nº : CSRF/02-01.957

## VOTO

Conselheiro ROGERIO GUSTAVO DREYER, Relator

Incumbe analisar dois aspectos relevantes para o julgamento. De primeiro, a preliminar argüida pela interessada, quanto à pretendida inadmissão do especial interposto pela Fazenda Nacional. Com relatado entende o contribuinte que não há a existência da contrariedade à lei ou evidência de prova, requisitos cumulativos com a decisão adotada por maioria, como supedâneo da admissão do recurso.

Discordo. O que se verifica é exatamente a interpretação da regra matriz do benefício, quando refere que o crédito presumido objetiva ressarcir o PIS e a COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para utilização no processo produtivo (*artigo 1º da Lei nº 9.363/96*), *vis a vis* com o artigo 2º da mesma norma, que autoriza ressarcir o valor tendo como base de cálculo a receita de exportação, na proporção desta em relação à receita total, aplicada sobre todas as aquisições de MP, PI e ME.

Por tal, presente, no entender da Fazenda Nacional, a propalada agressão à lei, fundamento de admissibilidade do recurso interposto.

Por isto, rejeito a preliminar.

O segundo aspecto, de referir que a questão de fundo resume-se a definir se as aquisições feitas junto a pessoas físicas e cooperativas estão abrangidas pelo benefício.

Faço tal referência tendo em vista que a negativa do direito ao contribuinte, no início do processo, foi com base em diversas glosas além das objeto da discussão atual. Tais itens, à saber: energia elétrica, combustíveis, material de limpeza e conservação, equipamentos de segurança, uniformes e serviços de mão de obra. Registre-se que tais itens constam do voto do relator da decisão recorrida, que foi vencido na votação.

No entanto, o resultado do julgamento foi o de dar provimento integral ao recurso, ainda que por maioria.

A despeito de tal circunstância, o representante da Fazenda Nacional, insurgiu-se somente contra a questão das aquisições de MP, PI e ME, feitas junto a pessoas físicas e

Processo nº : 13983.000114/98-35  
Acórdão nº : CSRF/02-01.957

cooperativas e à aplicação da Taxa SELIC como atualizadora do crédito do contribuinte. Mesma linha seguiu o despacho admissional do recurso, contra o qual não se registra qualquer insurgência.

Frente a tal constatação, indubitoso que somente a matéria submetida a esta Turma deverá ser analisada, restando transitada em julgado a matéria incontestada no presente especial.

Ultrapassadas tais considerações, passo ao mérito.

Com relação a este (aquisições feitas junto a pessoas físicas e cooperativas), perfilho-me, desde sempre, com aqueles que entendem não ter a lei nº 9.363/96 estabelecido restrições a qualquer tipo de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, visando a sua exclusão do benefício por ele instituído, quer fulcradas no fato de qualquer uma delas ter sido adquirida junto aos fornecedores mencionados, quer por não sofrer a incidência das duas contribuições na fase aquisitiva patrocinada pela relação imediata entre o fornecedor e o adquirente produtor e exportador.

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. O Colegiado, até agora tem reiteradamente decidido pelo direito crédito presumido de IPI relativo ao PIS/COFINS incidente nas compras de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem não somente de pessoas físicas como de cooperativas.

Por tal, certo de sua outorga, passo a transcrever o voto por ele 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.



Processo nº : 13983.000114/98-35  
Acórdão nº : CSRF/02-01.957

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 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*:

Processo nº : 13983.000114/98-35  
Acórdão nº : CSRF/02-01.957

*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 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 con-*

Processo nº : 13983.000114/98-35  
Acórdão nº : CSRF/02-01.957

*ceito 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.

Quanto à aplicação da taxa SELIC, tenho-a reiteradamente defendido em homenagem aos princípios da isonomia e da repulsa ao enriquecimento sem causa, na mesma linha adotada majoritariamente por esta Turma julgadora.

Frente ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, 04 de julho de 2005

  
ROGERIO GUSTAVO DREYER