



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

**Processo n°** 10120.720073/2005-21  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.965 – 3ª Turma  
**Sessão de** 11 de abril de 2017  
**Matéria** IPI. CRÉDITO PRESUMIDO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CARAMURU ALIMENTOS S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS PELO IPI. RECEITA DE EXPORTAÇÃO E RECEITA OPERACIONAL BRUTA. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO.

Para determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, deve ser incluído em ambas o montante relativo à exportação de produtos não tributados pelo IPI.

No caso dos autos, tendo em vista que a parcela relativa à venda de produtos destinados à exportação não sujeitos à tributação pelo IPI (NT) foi excluída também da receita de exportação, com o intuito de ser mantida a coerência econômica da relação existente entre receita de exportação e receita operacional bruta, para se chegar no índice a ser aplicado sobre o valor das aquisições, mantém-se igualmente a exclusão da referida verba do conceito de receita operacional bruta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Póssas.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL (fls. 611 a 621) com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67, ambos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão nº 3401-001.418** (fls. 592 a 600) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 02/06/2011, no sentido de “[...] não conhecer do recurso quanto às aquisições de pessoa física e cooperativa, por ter sido a matéria submetida ao Poder Judiciário, e na parte conhecida dar provimento para excluir os valores das receitas referentes aos produtos NT do percentual a ser aplicado na base de cálculo do Crédito Presumido do IPI e para aplicar a Selic sobre o valor ressarcido, desde o protocolo do pedido [...]”. O acórdão foi assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003*

*NORMAS PROCESSUAIS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. DESISTÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA. SÚMULA CARF Nº 1, DE 2009.*

*No termos da Súmula CARF nº 1, de 2009, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003*

*PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. EXCLUSÃO.*

*Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, o montante correspondente à exportação de produtos não tributados (NT)*

***deve ser excluído no cálculo do incentivo, tanto no valor da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta.***

***RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. OPOSIÇÃO DO FISCO AO APROVEITAMENTO. JUROS SELIC. APLICABILIDADE. STJ. RECURSO REPETITIVO.***

*Consoante interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recurso repetitivo, a ser reproduzida no CARF conforme o art. 62-A do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo, alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010, é devida a incidência da Selic no ressarcimento do IPI quando há oposição ilegítima do Fisco.*

***Recurso não conhecido em parte, face à opção pela via judicial, e provido no restante.***

*(grifou-se)*

Para retratar o desenrolar dos fatos ocorridos nos presentes autos, adota-se o relatório constante da decisão recorrida, com os acréscimos devidos, *in verbis*:

[...]

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão da 3ª Turma da DRJ que indeferiu Manifestação de Inconformidade em Declarações de Compensação cujo crédito tem origem em pedido de ressarcimento do Crédito Presumido requerido com base na Lei nº 9.363/96. Na origem o pleito foi deferido parcialmente pela Delegacia da RFB em Goiânia-GO.

Na Manifestação de Inconformidade a contribuinte contesta as glosas relativas a aquisições de insumos a pessoas físicas ou cooperativas (1), a receita de exportação de produtos NT (2) e a não concessão da taxa Selic sobre a parte deferida (3).

A DRJ, em levando em conta que em 23/11/2007 a empresa ingressou com Mandado de Segurança nº 2007.35.00.0240031 contra o Delegado da DRF em Goiânia, defendendo o direito ao Crédito Presumido sobre as aquisições de insumos a pessoas físicas ou cooperativas, aplicou o art. 20 da IN SRF nº 600/2005 para considerar que o pleito deve ser indeferido. Considerou, no entanto, que a parte do Crédito Presumido já reconhecido na origem não mais pode ser alterada, porque a ação judicial teve início em data posterior à homologação (parcial) da compensação.

No mais, teceu, a título elucidativo, considerações segundo as quais as exportações de produtos NT não dão direito ao benefício em questão a Selic não deve ser aplicada em ressarcimento.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte alega que o art. 20 da IN SRF nº 600/2005 não se aplica ao caso em análise eis que, no momento do protocolo do Pedido, não havia qualquer discussão judicial. Destacando o parágrafo único do citado artigo, argúi que norma por ele veiculada aplica-se ao momento do envio do pedido de ressarcimento e da declaração de compensação.

Também observa que o Mandado de Segurança questiona exclusivamente a glosa relativa a aquisições de pessoas físicas ou cooperativas, enquanto a Manifestação de Inconformidade é mais ampla, por contemplar, também, as exportações de produtos NT e a Selic. Menciona, em prol de sua argumentação, o Acórdão nº 20215385, Recurso nº 122.775, tratando do art. 8º, § 6º, da IN SRF nº 21/97 (segundo a Recorrente este dispositivo equivale ao art. 20 da IN SRF nº 600/2005).

Em seguida repisa alegações contidas na Manifestação de Inconformidade, defendendo a inclusão, no cálculo do incentivo, dos insumos adquiridos a pessoas físicas ou cooperativas e das exportações NT, além da taxa Selic a ser aplicada a título de “atualização” da parcela do Crédito Presumido deferido.

Conclui requerendo lhe seja reconhecido o direito creditório pleiteado ou, caso este Colegiado entenda que a Manifestação de Inconformidade não foi integralmente apreciada, vez que a DRJ tratou das glosas a “título elucidativo”, seja determinado o retorno à primeira instância, para apreciação de todos argumentos de mérito, evitando assim supressão de instância.

Em cumprimento à sentença proferida no Mandado de Segurança, que reconheceu o direito sobre as aquisições a pessoas físicas ou cooperativas, os cálculos foram refeitos na origem, para inclusão da glosa respectiva. Ao refazer os cálculos, a DRF de Goiânia observou que a parcela acrescida em razão da ação mandamental somente poderá ressarcida ou utilizada em compensação após o trânsito em julgado (Informação Fiscal Seort/DRF/GOI nº 418, de 09/07/2010, item 29, “c”).

Em seguida encaminhou este processo ao CARF, para julgamento da parte do Recurso Voluntário não abrangido pelo Mandado de Segurança (Informação Fiscal Seort/DRF/GOI nº 418, de 09/07/2010, item 29, “d”).

É o relatório.

[...]

O resultado do julgamento do recurso voluntário interposto pela Contribuinte, nos termos do **Acórdão nº 3401-001.418** (fls. 592 a 600), ora recorrido, foi no sentido de:

- (a) Não conhecer do recurso voluntário quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, tendo em vista o ajuizamento de ação judicial submetendo a matéria ao exame do Poder Judiciário;
- (b) Na parte conhecida, dar provimento para excluir os valores das receitas decorrentes da exportação dos produtos não tributados pelo IPI (NT) da receita operacional bruta e da receita de exportação, para fins de determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, bem como para determinar a aplicação da taxa Selic sobre o montante a ser ressarcido, desde a data do protocolo do pedido.

Em face da referida decisão, foram opostos pela União embargos de declaração (fls. 603 a 604) alegando a existência do vício de contradição no julgado quanto à

exclusão dos valores dos produtos NT das receitas de exportação, alegando que a Contribuinte teria sucumbido em parte na análise do seu recurso. Os aclaratórios foram rejeitados nos termos da decisão de 30/11/2011, por inexistente a contradição (fls. 606 a 608).

No ensejo, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial (fls. 611 a 621), alegando divergência jurisprudencial quanto à exclusão das receitas decorrentes da exportação dos produtos NT da receita operacional bruta e da receita de exportação, para cálculo do crédito presumido de IPI, trazendo como paradigmas os acórdãos nº 201-79.254 e 204-02.250. Nas razões recursais, aduziu a Fazenda Nacional que:

- (a) O acórdão recorrido, ao decidir pela exclusão dos produtos NT da receita operacional bruta e da receita de exportação, contrariou a jurisprudência deste Conselho e a norma inserta no art. 2º da Lei nº 9.363/96, indo de encontro à sistemática criada pelo legislador para o cálculo do crédito presumido do IPI;
- (b) A norma tem por objetivo traduzir a real quantidade de insumos adquiridos para industrialização de produtos a serem exportados, como forma de beneficiar o setor econômico. O entendimento exarado pela decisão recorrida desvirtua a proporcionalidade do cálculo referido, pois se excluídos os valores dos produtos NT do cálculo da “receita operacional bruta”, denominador da fração referida no art. 2º da Lei nº 9.363/96, prejudicada estará a rubrica e, assim, o cálculo do crédito presumido de IPI;
- (c) A fração “receita de exportação/receita operacional bruta” busca determinar a representatividade das exportações dos produtos produzidos e exportados pelo Contribuinte dentro do volume de operações da empresa, cujo resultado, multiplicado ao valor total dos insumos adquiridos pelo produtor-exportador, indicará a proporção dos insumos aplicados aos produtos exportados pelo contribuinte, que com a aplicação do percentual de 5,37% levará ao valor real do crédito de IPI;
- (d) Por fim, requer seja provido o recurso para determinar a inclusão dos valores relativos à exportação de produtos NT no cálculo da receita operacional bruta, mantendo hígida a fração estabelecida pela Lei.

Foi admitido o recurso especial da Fazenda Nacional, por meio do despacho nº 3400-00.161, de 05 de março de 2015 (fls. 642 a 643), proferido pelo ilustre Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial com relação ao entendimento de que as receitas referentes aos produtos NT não devem integrar nem a receita de exportação, tampouco a receita operacional bruta, para fins do cálculo da relação percentual RE/ROB.

Devidamente intimado, o Sujeito Passivo apresentou contrarrazões (fls. 651 a 659), requerendo a negativa de provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e, por consequência, a manutenção do acórdão recorrido.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, vigente à época de sua interposição, e reproduzido no RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com alterações posteriores, devendo, assim, ser conhecido.

No mérito, cinge-se a controvérsia à possibilidade de inclusão ou não dos valores decorrentes da exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT) da receita operacional bruta, para fins de determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI estabelecido pela Lei nº 9.363/96. Ainda, restou assentado nos presentes autos o entendimento de que referido montante relativo aos produtos exportados NT deve ser excluído da receita de exportação, não tendo sido essa determinação objeto de insurgência pelas partes envolvidas no processo administrativo.

Sobre a definição da relação entre receita de exportação e receita operacional bruta, para fins de determinação da base de cálculo do crédito presumido de IPI, esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se nos seguintes termos, conforme se depreende da fundamentação do voto da lavra do Ilustre ex-Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no acórdão nº 9303-01.606, na sessão do dia 30/08/2011, *in verbis*:

[...]

*- DA INCLUSÃO DOS VALORES CORRESPONDENTES ÀS EXPORTAÇÕES DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR TERCEIROS, NO CÁLCULO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO.*

*No tocante à inclusão no cálculo da receita operacional bruta dos valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, para determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, ao meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela inclusão de tais valores tanto no cálculo da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta.*

*Explico: a Lei 9.363/1996, ao instituir o benefício, mesclou conceitos próprios do IPI com outros do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica “emprestados” às contribuições, senão vejamos:*

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.*

*Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação são conceitos afeitos ao imposto de Renda da Pessoa Jurídica e, por empréstimo, às contribuições, enquanto a definição de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produção e produtor intrínseca ao IPI. Em razão disso, a norma do parágrafo único desse artigo determina a aplicação subsidiária da legislação desses tributos na conceituação dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, de matéria-prima, de produtos intermediários e de materiais de embalagem, verbis:*

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

*Por outro lado, a Portaria MF 129/1995, de 05 de abril de 1995, em seu art. 2º, § 2º, inc. II definiu, para efeito de cálculo do crédito presumido, a receita de exportação como o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais.*

*Com essa definição, não se pode inferir que as vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador devam ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, pois o texto legal não faz qualquer distinção no tocante à tributação dos produtos, ao contrário, trata-os de forma genérica, condicionando apenas que sejam "mercadorias nacionais".*

*Em termos econômicos, também não faz sentido essa exclusão, a não ser que a parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a evitar distorção no índice a ser aplicado sobre o valor das aquisições, pois do contrário, estar-se-ia alterando artificialmente, sem respaldo legal, a relação entre a receita de exportação e a operacional bruta.*

*Esclareça-se, por oportuno, que não se está aqui reconhecendo direito ao crédito presumido pertinente às aquisições desses produtos, que, sem qualquer industrialização adicional efetuada pelo adquirente, são por ele exportados. Uma coisa é estabelecer-se o coeficiente entre a receita de exportação e a operacional bruta, outra bem diferente é definir os insumos em que predito coeficiente será aplicado para determinação das "aquisições incentivadas".*

[...]

No caso dos autos, tendo em vista que a parcela relativa à venda de produtos destinados à exportação não sujeitos à tributação pelo IPI (NT) foi excluída também da receita de exportação, com o intuito de ser mantida a coerência econômica da relação existente entre receita de exportação e receita operacional bruta, mantém-se igualmente a exclusão da referida verba do conceito de receita operacional bruta.

Nesse sentido, importante trazer trecho do voto do Ilustre Relator do Acórdão recorrido, *in verbis*:

[...]

*Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, o valor da soma dos insumos utilizados na industrialização é multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador.*

*Nesse cálculo o montante correspondente à exportação de produtos não tributados (NT) deve ser excluído, tanto no valor da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta. Isto porque a relação dada por esses dois valores (receita de exportação dividida por receita operacional bruta) visa apurar quanto foi exportado, do total de produtos industrializados pela empresa beneficiária. Se os produtos NT não são considerados industrializados, para fins do IPI, não devem integrar o cálculo do incentivo nem no numerador nem no denominador da fração. Pela mesma razão os insumos empregados nos produtos NT exportados não devem ser somados à base de cálculo do incentivo, sobre a qual incide o percentual dado pela receita de exportação dividida pela receita operacional bruta.*

*É o que também acontece os produtos adquiridos de terceiros, mas exportados sem qualquer industrialização por parte de beneficiária do Crédito Presumido do IPI (simples revenda). Também não devem ser computados os insumos respectivos na base de cálculo do benefício, ao tempo em que o valor dos produtos exportados sem nova industrialização deve ser excluído da receita de exportação e da receita operacional bruta, como já decidiu esta Terceira Câmara no Recurso nº 131359, Acórdão nº 20311034, julgado em 28/06/2006, relatora a ilustre Conselheira Sílvia de Brito Oliveira. No mesmo sentido a decisão no Recurso nº 112611, Acórdão nº 20212304, julgado em 06/07/2000, relator o ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.*

*Conforme o final do art. 1º da Lei nº 9.363/96, as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que compõem a base de cálculo do incentivo são aquelas utilizadas no processo produtivo. Que processo produtivo? O de industrialização, conforme deixa claro o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96, ao informar que, subsidiariamente, a legislação do IPI será empregada para estabelecer o conceito de produção.*

*Este termo “produção”, empregado tão-somente no referido parágrafo e não repetido em qualquer outro trecho da Lei nº 9.363/96, é sinônimo de “processo produtivo.”*

*De quem? Da empresa produtora e exportadora. Daí o crédito presumido do IPI não beneficiar a empresa que apenas exporta, sem que antes submeta, ela própria, as mercadorias a algum processo de industrialização. Tampouco beneficiar a empresa que exporta somente produtos NT. No caso de exportação*

*mista (produtos tributados e não tributados), o incentivo atinge apenas os produtos finais industrializados, tanto no que diz respeito à receita de exportação, à receita operacional bruta e aos insumos respectivos.*

*Em consonância com esta interpretação, o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, já esclarecia, no seu subitem 4.11, o seguinte:*

*4.11. O contribuinte produtor-exportador de produtos com alíquota zero ou isentos tem direito ao crédito, ainda que não tenha débito de IPI. Não tem direito ao crédito presumido o exportador de produtos não tributados pelo IPI (produtos NT), isto é, produtos que não são industrializados, pois neste caso ele não é contribuinte do IPI.*

*Neste ponto o referido Parecer interpretou da melhor forma a legislação do crédito presumido, tendo esclarecido a questão relativa aos produtos NT. A Portaria MF nº 38, de 27/02/97, bem como a Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/97, ao regulamentarem o incentivo, não tratam especificamente do tema. Apenas informam que farão jus ao incentivo a empresa produtora e exportadora de “mercadorias nacionais” (art. 2º da Portaria MF nº 38/97 e art. 2º da IN SRF nº 23/97), sem qualificar tais mercadorias como produtos industrializados. Somente no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 13, de 02/09/98, é que o tema foi tratado de forma específica. Depois a Portaria MF nº 64, de 24/03/2003, e a IN SRF nº 313, de 03/04/2003, utilizaram, corretamente, a locução “produtos industrializados nacionais” (art. 2º destes dois últimos atos).*

*A meu ver os atos acima não inovaram na regulamentação do benefício em tela, tendo apenas procedido à melhor interpretação da Lei nº 9.363/96. Inclusive, é despicando dispositivo legal determinando expressamente a exclusão dos valores das mercadorias não industrializadas ou não-tributadas no cálculo do benefício. Mesmo antes do ADN COSIT nº 13, de 02/09/98, da Portaria MF nº 64/2003 e da IN SRF nº 313/2003, e independentemente do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, o crédito presumido, tal como estabelecido pela Lei nº 9.363/93, não comportava a inclusão das mercadorias não industrializadas ou NT em sua base de cálculo, bem como dos respectivos insumos. Estendo seja esta a mens legis.*

*Neste ponto destaco que sem sombra de dúvidas o incentivo em tela visou beneficiar as exportações. Nem por isso, contudo, a interpretação teleológica permite concluir que qualquer mercadoria exportada dá direito ao benefício.*

*É que a interpretação de toda e qualquer texto de lei não se vincula à sua origem. O método histórico, bem assim o teleológico, não devem ser empregados com prevalência sobre outros métodos de interpretação. O que o intérprete objetiva, sempre, é identificar o espírito da lei (mens legis). Para tanto é necessário separar a voluntas legis (vontade da lei) da voluntas legislatoris (vontade do legislador), de modo a prevalecer a primeira. O que deve ser buscado é o sentido objetivo da norma, desvinculada dos motivos que a originaram. Neste sentido a lição de Karl Engisch:*

*Com o acto legislativo, dizem os objectivistas, a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objectiva. O autor desempenhou o seu papel, agora desaparece e apaga-se por detrás da sua obra. A obra é o texto, a ‘vontade da lei tornada palavra’, o ‘possível e efectivo conteúdo de pensamento das palavras da lei’.*

[...]

Processo nº 10120.720073/2005-21  
Acórdão n.º **9303-004.965**

**CSRF-T3**  
Fl. 673

---

Nacional. Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello