



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10675.000619/97-03
Recurso nº : 201-114194
Matéria : IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : BRASPELCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 09 de setembro de 2003
Acórdão nº : CSRF/02-01.451

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO. Para fins de apuração da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, inclui-se no cálculo de ambas o valor correspondente às exportações de produtos adquiridos de terceiros, mas tais produtos são excluídos do valor correspondente às compras de insumos. **Recurso Especial parcialmente provido.**

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 unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 NOV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, OTÁCILIO DANTAS CARTAXO e FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA.

Processo nº : 10675.000619/97-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.451

Recurso nº : 201-114194
Sujeito Passivo : BRASPELCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

RELATÓRIO

Trata o processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, formulado com base na Portaria MF nº 38/97, relativamente ao período de 01/01/97 a 31/03/97.

A decisão de primeira instância indeferiu o ressarcimento pleiteado, considerando que, nos termos da Lei nº 9.363/96, não integra a receita de exportação - para efeito de cálculo do crédito presumido de IPI - o valor resultante das vendas para o exterior, de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor exportador (300/308).

Em sessão plenária de 22/01/02, o Acórdão nº 201-75.731 - proferido por maioria de votos do Colegiado - deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, reconhecendo-lhe o direito ao ressarcimento dos valores referentes às matérias-primas industrializadas por terceiros e exportadas pela empresa. A decisão de segundo grau encontra-se, pois, assim ementada (fl. 435).

“IPI - RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS - ALCANCE - CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO - Na impossibilidade da perfeita aplicação da norma aos fatos dos quais esta é supedâneo, aplicam-se a estes, subsidiariamente, as regras para tal efeito legalmente determinadas. Por tal, ainda que a produção não esteja clara e faticamente comprovada, o conceito legal da obtenção de produto mediante industrialização contido no RIPI assegura o devido contorno legal da espécie para reconhecer o direito ao ressarcimento ao estabelecimento produtor, por definição legal, e ao exportador, por revestir-se, indubitavelmente, de tal condição. Recurso provido.”

Ao amparo do artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Procurador da Fazenda Nacional recorreu à instância especial, alegando contrariedade à lei tributária no tocante ao entendimento firmado acerca da inclusão dos valores das exportações de produtos adquiridos de terceiros na base de cálculo do crédito presumido de IPI (fls. 448/453).

O representante da Fazenda Nacional requereu a reforma do Acórdão nº 201-75.731, sob o argumento de que a decisão então proferida não encerra a melhor exegese das normas que regem a matéria objeto da lide (Medida Provisória nº 948/95 convertida na Lei nº 9.363/96). À guisa de demonstração da contrariedade à lei, reporta-se ao Acórdão nº 202-11.450, de 18/08/99, cuja ementa se transcreve (fls. 454): //

Processo nº : 10675.000619/97-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.451

*“IPI - CRÉDITOS PRESUMIDOS - I - INSUMOS ADQUIRIDOS DE PRODUTORES, COOPERATIVAS E/OU MICT - Não integram a base de cálculo do crédito presumido devido a inexistência de gravame da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS nesta operação. II - ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - Para que seja caracterizado como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste, ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação exercida diretamente pelo produto em industrialização. A energia elétrica e os combustíveis, no caso presente, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. **Recurso a que se nega provimento.**”*

Pelo Despacho de fls. 474/475, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto pelo Procurador-Representante da Fazenda Nacional, vez que devidamente revestido dos requisitos de admissibilidade exigidos pela Portaria MF nº 55/98 (decisão não unânime, tempestividade do apelo e demonstração da contrariedade à lei).

Em tempo hábil, o sujeito passivo apresenta contra-razões ao recurso da Fazenda Nacional (fls. 480/484). Preliminarmente, ressalta o caráter protelatório do recurso especial, que - a seu ver - não trata da matéria sob comento. Neste sentido, aduz que o Acórdão nº 202-11 450 - trazido à colação pelo recorrente - versa exclusivamente sobre as chamadas “aquisições de não contribuintes”, nada tendo a ver, portanto, com a questão discutida nos presentes autos e muito menos com a decisão recorrida. Proclama que a matéria objeto da presente lide cinge-se à questão das aquisições que sofreram processo industrial complementar na empresa exportadora e que foram erroneamente classificadas pelo Fisco como mercadoria de revenda. No mérito, alega que, ao definir o conceito e alcance do processo de industrialização, reconhecendo o ressarcimento de tributos e contribuições suportados *em cascata*, o julgado recorrido repara - embora de forma parcial - a grave injustiça praticada pelo Fisco em desrespeito à Lei nº 9.363/96. Por fim, a contribuinte cita em seu favor jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, requerendo o ressarcimento objeto do pleito em valores atualizados monetariamente.

É o relatório. //

V O T O

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

O Recurso é tempestivo e atendeu às demais condições de admissibilidade, dele conheço

A teor do relatado, a questão posta em debate cinge-se à exclusão do cálculo da receita de exportação dos valores correspondentes às exportações de produtos adquiridos de terceiros. A outra matéria constante do item 07 da peça recursal apresentada pelo Procurador da Fazenda Nacional não foi abordada na fundamentação do recurso especial em análise. Demais disso, predita matéria não foi discutida no acórdão recorrido, porque, segundo dito expressamente no voto vencido do relator *a quo*, não foi contestada quando da manifestação de inconformidade e, como tal, não faz parte do litígio, razão pela qual dela não conheceu. *Vide* fl. 439. Com essas considerações, deixo de conhecer do item relativo às *exclusões referentes a outros insumos*

Outro ponto que merece registro é que, muito embora no recurso voluntário houvesse diversas matérias a ser discutida, a Câmara recorrida enfrentou apenas uma - a referente à inclusão na receita de exportação dos valores correspondentes às exportações de produtos adquiridos de terceiros – e deu provimento ao recurso. Contudo, apesar da aparente omissão, as partes não embargaram o acórdão.

Feitos esses esclarecimentos, passemos, de imediato, à questão que nos compete discutir.

À exclusão da receita de exportação dos valores correspondentes às exportações de produtos adquiridos de terceiros, a matéria ainda não se encontra apascentada na jurisprudência administrativa, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras. Ao meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal, no que pertine à determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional

Processo nº : 10675.000619/97-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.451

bruta, é aquela pela inclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos adquiridos de terceiros no cálculo da receita de exportação. 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 determinar 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.

Enfim, como os valores das vendas para o exterior dos produtos adquiridos de terceiros (não industrializados diretamente pelo produtor/exportador) não foram expurgados da receita operacional bruta, impõe-se a isonomia de procedimentos, ou seja, que também sejam incluídos na receita de exportação.

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”. Para melhor entendimento do aqui exposto, cabe uma breve explanação sobre o cálculo do crédito presumido e seus estágios:

Primeiro, coteja-se a receita de exportação com a operacional bruta (sem expurgos das receitas provenientes das vendas, no mercado interno ou externo, dos produtos adquiridos de terceiros) para se encontrar o coeficiente a ser aplicado sobre as aquisições dos insumos; segundo, apura-se o total das compras de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) utilizados no processo de industrialização do produtor exportador. Nesse total não se incluem, obviamente, os produtos que sem qualquer industrialização efetuada pelo adquirente, são revendidos no mercado interno ou são exportados para o exterior.

Do total das compras de insumos, são excluídos aqueles que não geram direito ao crédito presumido, tais como os que não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Devem ainda ser excluídos os valores correspondentes às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem utilizados na

Processo nº : 10675.000619/97-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.451

fabricação de produtos não acabados e de produtos acabados, mas não vendidos em estoque no último trimestre do ano ou no último que houve exportação. Feitas as exclusões, sobre o valor restante aplica-se o citado coeficiente para se chegar às aquisições incentivadas, que são a base de cálculo do crédito presumido. Para se chegar ao valor do crédito presumido a ressarcir, aplica-se sobre essas aquisições incentivadas o percentual de 5,37.

Do exposto acima, percebe-se que o fato de parte das exportações da reclamante referir-se a produtos adquiridos de terceiros (por ela não industrializados) não tem relevância na determinação da receita de exportação, pois a única restrição legal é quanto à nacionalidade das mercadorias. Diante disso, é de se dar provimento parcial ao recurso para determinar que no cálculo do crédito presumido seja incluído na Receita de Exportação o valor correspondente às vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pela reclamante, mas que, por outro lado, sejam tais produtos excluídos do valor correspondente às compras de insumo.

Sala das Sessões – DF, em 09 de setembro de 2003


HENRIQUE PINHEIRO TORRES