



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10783.901696/2006-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3302-01.683 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de junho de 2012
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente ANDRADE S/A - MÁRMORES E GRANITOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. DEFINIÇÃO.

A receita operacional bruta, para fins de apuração do crédito presumido do IPI, representa unicamente a da venda de produtos industrializados pela empresa exportadora.

CRÉDITO PRESUMIDO. CUSTOS COM SERVIÇO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INCLUSÃO NO CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo ser incluído em sua base de cálculo, prevista na Lei nº 9.363/96, o valor do serviço de industrialização por encomenda.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, admite-se a inclusão dos valores referentes às aquisições de insumos de fornecedores pessoas físicas. A questão já foi julgada em Recurso Repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 993164).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os

conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator) e Alexandre Gomes, que davam provimento. Designado o conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO - Relator.

EDITADO EM: 03/08/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Adota-se o relatório do Acórdão recorrido, por bem resumir a contenda.

Trata-se de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) nº 32531.49315.310703.1.5.01-9476, no qual a interessada acima qualificada pleiteia ressarcimento de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no valor de 195.376,96, apurado no 1º trimestre do ano de 2003, para posterior compensação.

Em Despacho Decisório (fl. 293), que aprova o Parecer Sefis nº 24/2008 (fls. 286 a 292), a Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem deferiu parcialmente o referido pedido de ressarcimento, homologando as compensações de débitos até o limite do crédito reconhecido, com base nos seguintes fundamentos:

a) a empresa dedica-se à industrialização de rochas ornamentais, mormente mármore e granitos;

b) constatou-se que a contribuinte não observou por completo as normas legais que regem o cálculo do crédito presumido, o que ocasionou pedidos de ressarcimento em valores diversos dos devidos;

c) foram feitos ajustes na receita operacional bruta do 1º trimestre de 2003, pois a empresa excluiu desse conceito os valores de revenda de produtos importados, remessa de produtos de terceiros e revenda de produtos;

d) de acordo com o art. 82, inciso I, da Instrução Normativa nº 23, de 13 de março de 1997, são consideradas como receita operacional bruta todas as vendas de

mercadorias efetuadas, independentemente de terem sido industrializadas pela própria vendedora ou adquiridas prontas de terceiros;

e) sendo assim, foi apurada uma receita operacional bruta acumulada no 1º trimestre de 2003 no montante de R\$ 7.482.745,21, conforme "Demonstrativo de Composição da Base de Cálculo do Crédito Presumido da Lei 9.363/96";

f) quanto às receitas de exportação, apenas uma glosa foi realizada, em face da inclusão indevida de uma nota fiscal de nº 5915 referente à exportação DDE nº 20300484038 de um bloco de granito, no valor de R\$ 2.012,10, produto não tributado pelo IPI (NT);

g) restou apurada uma receita de exportação acumulada no 1º trimestre de 2003 no valor de R\$ 7.170.085,32, conforme "Demonstrativo de Composição da Base de Cálculo do Crédito Presumido da Lei 9.363/96";

h) no tocante aos insumos adquiridos no período de apuração, foram glosados os valores constantes das notas fiscais de entradas com os códigos CFOP 5.124, 5.125, 6.124 e 6.125, pois se referem à industrialização/beneficiamento efetuados por terceiros em matérias-primas remetidas pela empresa (tais como serragem e polimento de chapas de granito) e também ao valor cobrado pelos serviços realizados em produtos intermediários (como serras diamantadas e produtos enviados para manutenção);

i) assim, quanto às industrializações por encomenda, ficou claro que se trata de prestação de serviço, não se enquadrando no conceito de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), mencionado na legislação;

j) esse entendimento se encontra no Ato Declaratório Cosit nº 9, de 31 de julho de 1998: "no caso em que o encomendante remete insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II, do RIPI/82, correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII, do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido";

k) foram glosados os valores de IPI nas aquisições de algumas mercadorias com os códigos CFOP 5.101, 5.102, 6.101 e 6.102, pois na planilha entregue pela empresa o valor do IPI estava somado ao valor total das mercadorias;

l) da mesma forma, foram glosados os valores das notas fiscais com código CFOP 6.501, por se tratar de obtenção de mercadorias designadas por "Remessa com Fim Específico de Exportação", não sendo submetidas a nenhum processo industrial pela contribuinte;

m) ainda foram glosados os valores das entradas de mercadorias de código CFOP 2.101, referente à aquisição de MP (blocos de granito) de pessoa física;

n) todos os valores glosados encontram-se descritos na planilha "Demonstrativo das Notas Fiscais Glosadas constante da Relação de Insumos (MP, PI e ME)"

o) ao final, procedeu-se à glosa no valor de R\$ 30.904,65 do crédito presumido pleiteado.

Devidamente cientificada em 18 de julho de 2008 (fl. 294), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 303 a 318), em 15 de agosto de 2008, contendo sinteticamente as seguintes alegações:

a) foram excluídos insumos sem qualquer justificativa, ocorre que tal exclusão não constitui aspecto técnico da competência fiscal;

b) em vista disso, a inconformada requer no âmbito preliminar a elaboração de parecer por órgão federal competente a respeito da classificação dos códigos CFOP 6.124 e 6.125 para efeito de inclusão no pedido de ressarcimento, conforme o art. 30 do Decreto no. 70.235, de 6 de março de 1972;

c) a inconformada declina do direito de ofertar manifestação quanto aos itens:

i. R\$ 2.012,10 referente à nota fiscal nº 5915;

ii. glosa das mercadorias com códigos CFOP 5.101, 5.102, 6101, 6.102 e 6.501;

d) em termos efetivos, é ofertada manifestação de inconformidade na parte relacionada:

i. à receita bruta operacional;

ii. aos insumos componentes da industrialização por encomenda;

iii. às entradas de mercadorias sob o código CFOP 2.101, aquisição de pessoa física;

e) o trabalho fiscal não discrimina quais produtos foram integralizados no cômputo da receita operacional bruta, levando a concluir pela inclusão de receita alheias à atividade fim da empresa;

f) deve ser obedecida a Portaria MF no 64, de 26 de março de 2003, na determinação de que apenas entram no cálculo do percentual de exportação as receitas relativas as vendas de produtos industrializados pela empresa;

g) quanto à industrialização por encomenda, as operações desenvolvidas sobre blocos/lâminas exportados não se limitaram à agregação de mão-de-obra, consistiram em industrialização consignada em beneficiamento;

h) sustenta que a referida industrialização por encomenda equivale à aquisição de MP, PI e ME, suficientes para integrar a base de calculo do crédito presumido do IPI na forma da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996;

i) pondera que remeteu blocos de granito para industrialização por encomenda, tendo recebido chapas brutas serradas. Após, promoveu industrialização sobre tais produtos, consubstanciada em beneficiamento, polimento e acondicionamento para exportação, o que faculta a usufruir do benefício em comento;

j) a lei de regência não exclui da base de calculo do crédito presumido a aquisição de insumos de pessoas físicas, logo, o entendimento fiscal, subsidiado na Instrução Normativa SRF nº 23, de 13 de março de 1997, não possui suporte legal, o que implica a revisão da glosa;

k) cita jurisprudência do então Conselho de Contribuintes para reforçar suas teses.

3.1 Por fim, requer:

- a) apuração do crédito tributário correspondente as glosas admitidas;
- b) preliminarmente, elaboração de parecer sobre os insumos desqualificados pela fiscalização;
- c) no mérito, homologação do pedido de ressarcimento, com a compensação executada até seu limite.

Intimada em 26/09/2011, a Recorrente, interpôs Recurso Voluntário em 25/10/2011.

Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator.

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

1. Do cômputo das receitas de revenda de mercadorias na Receita Operacional Bruta

A controvérsia nesse sentido cinge-se à obrigatoriedade de integrar-se à receita operacional bruta para fins de cálculo do crédito presumido de IPI as receitas de revenda de mercadorias, o que de resto foi o procedimento adotado pela fiscalização, o que acresceu o numerador da equação sem que tenha sido feito o mesmo ajuste no denominador, ou seja, no cálculo da receita de exportações. A fiscalização afirma que deveria ser aplicado par ao primeiro trimestre a Portaria no. 38/97, válida até 25 de março de 2003 ao passo que o contribuinte alega dever aplicar a Portaria no. 64/2004, essa válida a partir de 26 de março de 2003.

Apenas para espancar qualquer dúvida, a Portaria em questão passara a exigir que se computasse tais receitas de revenda na receita operacional bruta, porém, também considerava como receita bruta de exportação o valor das revendas para o exterior.

“§ 12. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora nos mercados interno e externo;

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de produtos industrializados nacionais;

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente."

Anteriormente o texto era:

§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais;

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

Exposto esse entretences, indo aos finalmentes, a fiscalização interpretou de forma inadequada o inciso I do parágrafo 12 da Portaria no. 38/97. Por uma simples razão, correto ou incorreto o texto, entendia o Ministério que a Receita Operacional Bruta compreendia "o produto da venda" de bens e serviços de conta própria – preço, receita bruta – e o "resultado auferido" nas operações em conta alheia – resultado é igual a receitas menos despesas, o Ministério, como dito, correta ou incorretamente apenas determinava o cômputo do líquido auferido entre receitas e despesas das operações de conta alheia.

Finalmente, no novo texto, da Portaria no. 64, o Ministério veio a corrigir esse engano, quando finalmente excluiu tanto as receitas de revenda nas receitas operacionais brutas quanto as receitas de revenda nas receitas de exportação, ao incluir o termo "produtos industrializados nacionais" .

Assim sendo, considero correta a interpretação de ser incabível uma suposta exigência nesse sentido. Assim decidiu a CSRF, em voto da Conselheira Josefa Maria Coelho Marques:

"EXCLUSÃO DAS REVENDAS DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO

Quanto ao recurso do Procurador, trata-se do "direito a inclusão no cálculo (da) receita de exportação dos valores correspondentes a venda para o exterior de mercadorias adquiridas de terceiros".

Esclareço, inicialmente, que a forma de apuração da receita de exportação e da receita operacional bruta, para apuração do crédito presumido, sofreu alterações em relação ao que previa inicialmente a Portaria MF n'. 38, de 1997, com as Portarias MF no. 64, de 2003, e 93, de 2004, sem que tenha havido

alterações legais. 2.200-2 de 24/08/2001

Nos termos das últimas portarias, que representaram uma evolução no tratamento da matéria, as receitas de revendas não integram a receita bruta operacional e a receita de exportação.

Ocorre que o objetivo claro da proporção entre receita de exportação e receita operacional bruta é apurar o percentual das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados em produtos de fabricação própria do contribuinte e exportados.

Nesse diapasão, a forma mais coerente de obter o percentual seria pela razão entre as receitas de exportação de produtos fabricados e as receitas totais de produtos fabricados.

Dessa forma, a Portaria MF no. 38, de 1997, não tratou adequadamente da matéria, ao determinar a inclusão de todas as receitas auferidas pelo contribuinte na receita operacional bruta e a exclusão das receitas de revendas da receita de exportação, o que causava uma distorção na apuração, diminuindo injustificadamente o percentual de apuração.

Há, portanto, três formas de apuração do percentual: a da Portaria MF nº 38, de 1997, mais prejudicial ao contribuinte; a das portarias posteriores, que é a melhor; e a adotada pelo acórdão recorrido, que, em tese, é a mais benéfica ao contribuinte.

Embora a melhor forma de apuração seja aquela definida pelas portarias mais recentes, conforme já se assinalou, no caso dos autos as receitas de revendas não foram excluídas da receita operacional bruta, o que não permite, em sede de recurso especial, que se determine outra forma de apuração.

Dessa forma, sendo inadmissível a manutenção da forma original de apuração conforme adotada pela Fiscalização, por causar distorções injustificáveis na apuração, e impossível a adoção do terceiro método, que é o mais neutro, deve-se manter o método adotado pelo acórdão recorrido.

Pelo exposto, voto no sentido de prover a pretensão do recorrente nesse aspecto, visto que seu cálculo restara distorcido economicamente além de interpretar a Portaria de acordo com a Lei, ou seja, no sentido de que tais receitas não deveriam estar inclusas na rubrica de Receita Operacional Bruta desde sempre, e em particular no trimestre em questão, onde houve a mudança do regime pela revogação da Portaria por nova.

2. Crédito Presumido. Lei nº 9.363/96. Industrialização por encomenda. Inclusão.

A Lei 9.363/1996 concedeu à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 enumera os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como 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.

De fato, o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras. O objetivo expresso do legislador foi o de 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 insumos utilizados no processo produtivo.

O crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS constitui-se incentivo às exportações e tem o intuito de desonerar das exportações o gravame relativo à contribuição ao PIS e COFINS.

No presente caso a controvérsia gira em torno do reconhecimento quanto ao benefício fiscal advindo do crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, e conseqüentemente, de ter o direito de aproveitamento dos créditos presumidos de IPI, provenientes da industrialização por encomenda.

Por compor o custo dos insumos, o valor da industrialização por encomenda é computado na base de cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei Nº 9.363/96, desde que seja realizada por pessoa jurídica contribuinte do PIS e COFINS e o produto beneficiado seja novamente industrializado pelo exportador, como o presente caso.

Se após o retorno do produto à encomendante (o estabelecimento industrial do contribuinte) a exportação fosse realizada sem qualquer processo de industrialização, o exportador seria mero intermediário, não fazendo jus ao benefício.

Todavia, no presente caso a matéria-prima beneficiada foi empregada como insumo na industrialização efetuada pelo exportador, e o beneficiamento foi realizado por pessoa jurídica, com incidência do PIS e COFINS, o que faz com que o Requerente seja pessoa legitimada a tomar os créditos presumidos de IPI.

Neste sentido, segue jurisprudência emanada deste Conselho:

*“Número do Recurso: 122920
Data da Ocorrência,- 17/05/2005
Tipo da Decisão: ACÓRDÃO
Número da Decisão: 203-10135
Sigla da Decisão: DPM - DADO PROVIMENTO POR MAIORIA
Texto da Decisão: Deu-se provimento ao recurso: I) por maioria de votos, quanto à inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI do valor referente ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, com suspensão do imposto.*

Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto; II) por unanimidade de votos, quanto à inclusão, no cálculo do Crédito Presumido de IPI, da receita de exportação, de valores relativos a vendas a empresas comerciais exportadoras efetuadas antes de 23/11/1996. O Conselheiro Antonio Bezerra Neto apresentará declaração de voto.”

*“Número do Recurso: 123830
Data da Ocorrência 24/02/2005
Tipo da Decisão: ACÓRDÃO
Número da Decisão: 203-10026
Sigla da Decisão: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE*

Texto da Decisão - Por unanimidade de votos: rejeitou-se a preliminar de nulidade; no mérito: I) em relação à base de cálculo do crédito presumido do IPI: a) por unanimidade de votos, reconheceu-se o direito ao crédito das despesas com industrialização por encomenda; b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento, quanto às despesas com energia elétrica, Vencidos os Conselheiros César Piantavigna (relatar), Maria Teresa Martinez López e Valdemar Ludvig e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva, Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis; e III) por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso, quanto às demais matérias.”

Por todo exposto, neste tópico dou provimento ao recurso.

3. Insumos Adquiridos de Pessoa Física.

O Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial nº 993.164 de relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, determinou que o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF nº 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal, conforme é possível observar a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS

INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que: "Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como 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 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."

3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. § 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero; II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação. § 2º O crédito presumido relativo a produtos

oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

6. *Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.*

7. *Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991). 8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).*

9. *É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos*

utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições de matéria-prima e de insumos fornecidos por pessoas físicas.

Por mais esse fundamento, dou provimento ao recurso voluntário.

4. Conclusão

Por todo exposto, conheço do recurso e dou-lhe total provimento

(assinado digitalmente)

Gileno Gurjão Barreto

Voto Vencedor

Conselheiro **Walber José da Silva**, Redator Designado.

Pelas razões que passo a expor, acompanho o Ilustre Conselheiro Relator, exceto quanto à inclusão, no cálculo do benefício, das despesas de industrialização por encomenda.

1. Do Cálculo da Receita Operacional Bruta.

Quanto ao cálculo da receita operacional bruta, para efeito da apuração da relação percentual dos insumos que são empregados em produtos exportados, acompanho o Ilustre Conselheiro Relator porque entendo que a razão entre receita de exportação e receita bruta tem o claro objetivo de apurar o percentual dos insumos que são utilizados em produtos exportados. Dessa forma, a receita operacional bruta somente poderia referir-se à receita de vendas de produtos fabricados com os insumos adquiridos pela empresa exportadora. A inclusão da receita de revendas, inclusive para o exterior, diminui artificialmente o percentual de forma injustificada, uma vez que os insumos não são empregados em produtos revendidos.

Neste sentido muito bem se pronunciou o Ilustre Conselheiro José Antonio Francisco, no voto condutor do Acórdão nº 201-80.319, de 24/05/2007 (Processo nº 13054.000237/99-57), nos seguintes termos:

A Portaria MF nº 38, de 1997, referiu-se à receita operacional bruta como se representasse o produto de venda de bens e serviços, que causou o surgimento de uma linha de interpretação literal das disposições da Portaria, segunda a qual a receita bruta, para efeito do cálculo, abrangeria também a receita de exportação de produtos adquiridos de terceiros.

Nesse ponto, as Portarias MF nºs 64, de 2003 e 93, de 2004, art. 3º § 12, II, antes de inovarem a ordem jurídica, já que não houve alteração legal, objetivaram afastar essa linha de interpretação para deixar claro que receita operacional bruta representa apenas a de produtos industrializados pela pessoa jurídica.

Se é assim, a definição da receita de exportação também deve seguir no mesmo sentido.

Note-se que sequer a expressão “receita operacional bruta” foi alterada, o que exige que se reconheça que se trata apenas de receita de produtos industrializados pelo contribuinte.

Compartilho, portanto, com o entendimento acima para dar provimento ao recurso nesta parte.

2- Da Inclusão das Despesas de Industrialização por Encomenda no Cálculo do Crédito Presumido do IPI

Este Colegiado tem reiteradamente decidido no sentido de que o serviço de industrialização por encomenda não pode compor o custo de aquisição de matérias-primas ou produtos intermediários porque, legalmente, tal dispêndio não se classifica como matéria-prima ou produto intermediário.

Neste sentido, ratifico e adoto os fundamentos da decisão recorrida, acrescentando que o pedido da recorrente se refere ao 1º trimestre de 2003 e, para este trimestre, já estava em vigor a Lei nº 10.276/2001 que determina, alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363/96, uma fórmula diferente para calcular o crédito presumido do IPI, nela incluindo os insumos e os custos de produção com energia elétrica e com serviço de industrialização por encomenda, conforme dispõe seu art. 1º, abaixo reproduzido.

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, **bem assim de energia elétrica** e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;*

*II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de **industrialização por encomenda**, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.*

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.

§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

*II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o **limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.***

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996. (grifei).

Mais ainda. A redação do inciso I, do § 1º, do art. 1º da Lei nº 10.276/01, acima reproduzido, não deixa nenhuma dúvida de que o serviço de industrialização por encomenda não é matéria-prima ou produto intermediário. Isto fica claro quando este dispositivo afirma que a base de cálculo do benefício será formada pelo custo “*de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo*” **mais o custo** “*correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto*”, numa clara demonstração de serviço de industrialização por encomenda não é, e nunca foi, matéria-prima ou produto intermediário, mesmo compondo o custo de produção.

Estas são as razões pelas quais ousou divergir do Ilustre Conselheiro Relator para negar provimento ao Recurso Voluntário, nesta parte.

3- Insumos Adquiridos de Pessoas Físicas

A questão relativa à inclusão, no cálculo do benefício, das aquisições de insumos feitas junto à pessoas físicas já foi pacificada pelo STJ que, ao julgar o RESP nº 993164, pela sistemática do recurso repetitivo (art. 543-C do CPC), decidiu que o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

Concluiu o STJ pela "ilegalidade" da referida instrução normativa por ter extrapolado os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/Pasep e pela Cofins.

Considerando que as decisões proferidas pelo STJ em recursos repetitivos são de aplicação obrigatória por este Colegiado (art. 62-A do RICARF), deve ser reconhecido o direito de a recorrente incluir o valor das aquisições de insumos de pessoas físicas no cálculo do crédito presumido do IPI.

Acompanho, portanto, o Ilustre Conselheiro Relator neste parte.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹, adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Por tais razões, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para adotar o conceito de Receita Operacional Bruta das Portarias MF nº 64/03 e 93/03 e para reconhecer o direito ao crédito nas aquisições de pessoas físicas.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[. . .]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.