



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

Processo nº 10830.008341/2009-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-001.560 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2012
Matéria PIS. AUTO DE INFRAÇÃO.
Recorrente ROBERT BOSCH LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de Apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. LEI Nº 9.363/96. PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS, ADQUIRIDOS PARA A SIMPLES REVENDA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO E RECEITA OPERACIONAL BRUTA, EXCLUSÃO EM AMBAS.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, o montante correspondente à exportação de produtos não industrializados pela beneficiária deve ser excluído no cálculo do incentivo, tanto no valor da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, a unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

[assinado digitalmente]

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram ainda da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (presidente), José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martinez Lopez, Paulo Guilherme Déroulède e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ em Ribeirão Preto que manteve integralmente o Auto de Infração e Imposição de Multa, por entender que não se incluem no cálculo do crédito presumido, a título de receita de exportação, os valores relativos aos produtos exportados adquiridos para revenda, devendo estes integrarem a receita bruta operacional..

A ora Recorrente foi intimada da lavratura de Auto de Infração para exigir a importância de R\$ 4.008.670,39. De acordo com a fiscalização, a contribuinte teria escriturado em junho de 2005, no campo "OUTROS CRÉDITOS", o montante de R\$ 5.581.249,50 a título de diferença de recálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, relativo ao período de junho/2000 a dezembro/2003. Entretanto, pelos cálculos da fiscalização, o valor correto a se creditar seria de R\$ 2.064.389,91, resultando em glosa de crédito no valor de R\$ 3.516.859,59.

A diferença entre o cálculo da fiscalização e o do contribuinte refere-se ao método de apuração da "Receita Bruta Operacional". Segundo a fiscalização, a Recorrente teria utilizado no período de junho/2000 a dezembro/2003 o conceito de receita operacional bruta definido pelo art. 3º, § 12, I, da Portaria MF nº 64/2003. Entretanto, entendeu o fiscal que a referida Portaria somente vigorou a partir de 25/03/2003 e que, para o período de junho 2000 até essa data, a apuração deveria ser feita com base no conceito de receita bruta disposto no art. 3º, § 15, I, da Portaria MF nº 38/97, vigente à época.

Em decorrência desta divergência de interpretação, foi identificado suposto pagamento a menor. Como consequência, foi realizada a reconstituição da escrita fiscal, tendo em vista que no referido período havia um saldo credor de R\$ 1.734.198,32, o qual fora abatido do valor ora exigido.

Quanto ao saldo credor utilizado para absorver parte da glosa, esclareceu a fiscalização que ele foi objeto de pedido de ressarcimento no processo administrativo nº 10830.721030/2009-81. Como foi integralmente absorvido neste processo, o pedido de ressarcimento foi totalmente indeferido.

Inconformada com a exigência fiscal, a ora Recorrente apresentou impugnação, alegando que (i) efetuou a apuração do crédito extemporâneo em junho/2005, baseando-se na Portaria MF 64/2003, então vigente; (ii) o valor das exportações decorrentes de produtos adquiridos para a revenda não é incluído na receita de exportação, mas também não pode ser incluído na receita operacional bruta, como pretende a fiscalização; (iii) a alegação subsidiária da fiscalização quanto ao cálculo da receita bruta de janeiro a maio de 2000 não procede, porque esse período não foi objeto de recálculo pela impugnante; (iv) a alegação subsidiária da fiscalização quanto às diferenças no valor das receitas brutas nos DCPs não pode prosperar porque a fiscalização não demonstrou a divergência apontada.

Por fim, requereu o cancelamento do auto de infração, o cancelamento da exigência de estorno dos créditos de IPI no valor de R\$ 1.734.198,32, e o cancelamento da determinação de que os valores relativos ao pedido de ressarcimento não retornem ao livro fiscal, alertando que o indeferimento do pedido de ressarcimento será impugnado através de instrumento próprio.

A DRJ em Ribeirão Preto julgou improcedente impugnação apresentada, nos seguintes termos:

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA.

No período de junho de 2000 a 25/03/2003 não se incluem no cálculo do crédito presumido, a título de receita de exportação, os valores relativos aos produtos exportados adquiridos para revenda, devendo estes integrarem a receita bruta operacional.

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho, repetindo as razões apresentadas na impugnação, dando ênfase ao argumento de que, para fins de apuração do crédito presumido do IPI, o conceito de receita operacional bruta abrange somente as receitas atinentes a operações com produtos industrializados pelo contribuinte e acrescentando que esta é a única interpretação capaz de compatibilizá-lo com a funcionalidade do crédito presumido do IPI.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, o deslinde da presente controvérsia gira em torno da definição da possibilidade de incluir os valores relativos à exportação de produtos adquiridos exclusivamente para revenda, ou seja, que não sofreram processo de industrialização, no cômputo (i) da receita operacional bruta; (ii) da receita de exportação; (iii) de ambas; ou de nenhuma delas, para fins de apuração do crédito presumido de IPI prescrito na Lei nº 9.363/96.

Pois bem. Com o objetivo de desonerar as exportações dos valores relativos à exigência do PIS e da COFINS, tornando a mercadoria brasileira mais competitiva no mercado externo, o legislador instituiu o crédito presumido do IPI para ressarcimento dessas contribuições por meio da MP nº 948, de 23.05.95, convertida na Lei nº 9.363, de 16.12.96, nos seguintes termos:

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.***

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (destacou-se).

Logo em seguida estabeleceu este mesmo diploma legal que, para fins de apuração do benefício, deve-se utilizar a definição de receita operacional bruta, de receita de exportação oferecida pelas leis de regência da Contribuição ao PIS e da COFINS e, subsidiariamente, do Imposto sobre a Renda. No que se refere aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, prescreveu o legislador a necessidade de observância da definição apresentada pela legislação do IPI. Eis o texto legal:

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.

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.

Fazendo súmula dos enunciados normativos acima transcritos, verifica-se que a base de cálculo do crédito presumido equivale ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, definidos de acordo com a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador, definidos, por sua vez, nos termos das leis de regência do PIS/COFINS e do IR.

Referidas disposições foram, inicialmente, regulamentadas pela Portaria MF nº 38/97, a qual, relativamente à definição dos conceitos de receita operacional bruta e receita de exportação, assim estabeleceu:

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...)

§ 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.

Posteriormente, esta Portaria foi revogada pela Portaria MF nº 64/2003, a qual, relativamente a este tema, dispôs o seguinte:

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...)

§ 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.

Por conta de apenas a Portaria MF nº 64/03 ter associado o termo “*industrializados*” à expressão “*produto da venda*” ao definir o conceito de receita operacional bruta, a fiscalização e a DRJ entenderam que apenas após a sua edição é que os valores relativos à simples revenda de mercadorias para o exterior (i) deveriam ser incluídos na receita operacional bruta e (ii) não incluídos na receita bruta de exportação.

Ocorre que os valores relativos às exportações de mercadorias adquiridas de terceiros unicamente para a revenda, ou seja, exportadas sem que tenham sofrido qualquer processo de industrialização pelo exportador, independentemente da fórmula literal da Portaria, jamais poderiam ser incluídos quer na receita operacional bruta, quer na receita de exportação do Recorrente, por força da própria prescrição dos arts. 1º a 3º da Lei nº 9.363/96, que é o fundamento de validade do presente incentivo fiscal.

Com efeito, referidos dispositivos legais, ao se referirem à *empresa produtora exportadora*, deixam claro que estão regulando apenas os produtos exportados que sofreram industrialização. Da mesma forma, a parte final do *caput* do art. 1º da Lei 9.363/96, ao usar a expressão “*para utilização no processo produtivo*” esclarece que apenas as matérias-

primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo de industrialização compõem a base de cálculo do incentivo. Não bastasse isso e o parágrafo único do art. 3º confirma a ideia de que esta é a única interpretação que se pode atribuir a estes enunciados normativos, ao prescrever que se deve aplicar, subsidiariamente, a legislação do IPI na definição do conceito de *produção*.

O Acórdão nº 3401-00.915, da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária desta Seção, ao enfrentar este mesmo tema, deixou assentado que *este termo - "produção" -, empregado tão-somente no referido parágrafo e não repetido em qualquer outro trecho da Lei nº 9363/96, é sinônimo de "processo produtivo." De quem? Da empresa produtora e exportadora. Daí o crédito presumido do IN não beneficiar a empresa que apenas exporta, sem que antes submeta, ela própria, as mercadorias a algum processo de industrialização.*

Como somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados no processo de industrialização integram a base de cálculo do crédito presumido, conclui-se que os produtos não industrializados, bem assim os não tributados conforme a legislação do IPI, não fazem jus ao incentivo, não podendo, por esta mesma razão, compor a receita operacional bruta e a receita de exportação para este específico fim.

Foi também neste sentido que foi emitido o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, que em seu subitem 4.11 esclarecia o seguinte:

4.1 1. 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, bem esclareceu o Conselheiro Maurício Taveira e Silva, ao julgar o Processo nº 11543.002755/2001-17, que admitir interpretação em sentido contrário, ou seja, entender que as receitas de revenda pudessem compor a receita operacional bruta, implicaria distorções no resultado do benefício, nos termos demonstrados em tabela analítica:

Para se calcular o benefício, aplica-se o percentual de 5,37% sobre o valor das aquisições de insumos relacionados às exportações. Visando se determinar, por sua vez, qual seria o valor de tais insumos relacionados à exportações, a lei determina que seja feita a proporção entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor. Assim, em não havendo exportações, não há que se falar em crédito, eis que a relação entre a receita de exportação e a receita bruta resultaria em valor igual a zero, conforme hipótese do exemplo 1. Se a receita do produtor adviesse exclusivamente de exportação, em tese, todo o valor despendido com o PIS e a Cofins na aquisição dos insumos no mercado interno seria ressarcido ao contribuinte, consoante exemplo 2, na tabela abaixo. Caso metade da produção fosse comercializada no mercado interno, o percentual a ser aplicado sobre os insumos corresponderia a 2,685% (50% de 5,37), conforme exemplo 3. Por outro lado, se receitas de revenda compusessem a receita operacional bruta o resultado seria distorcido, conforme se depreende do exemplo 4, abaixo.

Exemplo 1	Exemplo 2	Exemplo 3	Exemplo 4
Rec. Exp. 0	Rec. Exp. 100	Rec. Exp. 100	Rec. Exp. 100
		Rec. Merc. Inter 100	Rec. Revenda 900
Rec Oper. Bruta 100	Rec Oper. Bruta 100	Rec Oper. Bruta 200	Rec Oper. Bruta 100
% sobre insumos 0	% sobre insumos 5,37	% sobre insumos 2,685	% sobre insumos 0,537

De fato, a relação dada por esses dois valores (receita bruta de exportação e receita operacional bruta) visa a identificar o percentual dos produtos industrializados que foi exportado. No fator que expressa tal relação, a parte corresponde à parcela de produtos industrializados exportada; o todo, representa o total dos produtos industrializados, na forma da legislação do IPI. Se os produtos decorrentes de simples revenda não se enquadram no conceito de produtos industrializados para fins do IPI, não devem integrar o cálculo do incentivo inclusive no denominador da fração, sob pena de distorcer a relação. Daí a necessidade de ajuste da receita operacional bruta e da receita bruta de exportação, na qual não devem constar os valores relativos aos produtos não industrializados pelo exportador. Trata-se, como visto pelo exemplo acima transcrito, de condição inafastável para se alcançar a finalidade da lei.

Neste contexto, verifica-se que a Portaria MF nº 64/03 apenas explicitou o que já estava apenas implícito na Portaria MF nº 38/97. Não houve qualquer inovação jurídica, tendo em vista que, reafirme-se, esta é a única interpretação que se ajusta às determinações da Lei nº 9.363/96. Entendimento em sentido contrário implica, necessariamente, concluir que a Portaria nº 38/97 transborda as prescrições da lei que lhe dá fundamento de validade, o que não se pode admitir.

Este entendimento foi prestigiado pelo Acórdão nº 3401-00.915, que deixou evidente que sendo esta a *mens legis* da Lei 9.363/96, seria desnecessária a existência de dispositivo determinando expressamente a exclusão das mercadorias não industrializadas da receita bruta operacional, para fins de apuração do benefício:

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 despidendo 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. Estendo seja esta a mens legis.

Sendo assim a conclusão é única: as quantias relativas à exportação de produtos não industrializados pela Recorrente não devem ser incluídas no valor da receita de exportação, tampouco na receita operacional bruta.

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar integralmente o Auto de Infração e Imposição de Multa, por reconhecer o direito de a contribuinte, na apuração do crédito presumido de IPI prescrito pela Lei nº 9.363/96, incluir apenas os valores decorrentes da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora no cômputo da receita operacional bruta. Como consequência, deve-se, ainda, cancelar a determinação do estorno dos créditos de IPI no valor de R\$ 1.734.198,32 (saldo credor).

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé