



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

Processo n° 10830.008341/2009-51
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-006.961 – 3ª Turma
Sessão de 13 de junho de 2018
Matéria IPI - CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROBERT BOSCH LIMITADA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÕES DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS. INCLUSÃO, TANTO NO NUMERADOR COMO NO DENOMINADOR, NA VIGÊNCIA DA PORTARIA MF nº 38/97, E EXCLUSÃO, EM AMBOS, SOB A ÉGIDE DA PORTARIA MF nº 64/2003.

Na determinação do Coeficiente de Exportação (relação entre a Receita de Exportação e a Receita Operacional Bruta do produtor exportador) utilizado para cálculo do Crédito Presumido de IPI da Lei nº 9.363/96, as receitas de exportação de mercadorias simplesmente adquiridas de terceiros (ou seja, que não sofreram nenhum processo de industrialização) devem ser, **(i)** incluídas, tanto no numerador como no denominador, na vigência da Portaria nº 38/97, que se deu até 25/03/2003; e **(ii)** excluídas, tanto do numerador como do denominador, na vigência da Portaria nº 64/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge

Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 285 a 294), contra o Acórdão 3301-001.560, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 276 a 283), sob a seguinte ementa:

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.

Em seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 310 a 313), a PGFN defende, no que tange ao Coeficiente de Exportação (relação entre a Receita de Exportação e a Receita Operacional Bruta do produtor exportador) utilizado para cálculo do Crédito Presumido de IPI da Lei nº 9.363/96, que “o valor das vendas de mercadorias ainda que não tenham sofrido qualquer processo de industrialização compõe a receita operacional bruta, quer trate-se de produtos NT, quer trate-se de mercadorias que foram adquiridas de terceiros para simples revenda, a premissa é a mesma: tais produtos não podem ser incluídos no montante das exportações utilizadas para compor a base de cálculo do benefício; embora integrem a receita bruta operacional, não integram a receita de exportação”.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 320 a 369), pugnando, em caráter preliminar, pelo não conhecimento do Recurso, por dois motivos (i) o primeiro acórdão paradigma teria sido reformado pela CSRF, inclusive antes do Exame de Admissibilidade; e (ii) o segundo não teria o condão de demonstrar a divergência, por “impossibilidade de cotejo fático e jurídico”.

No mérito, pede “que o Auto de Infração seja definitivamente cancelado, à medida que se conclua que o conceito de receita operacional bruta, para fins de apuração do crédito presumido de IPI, abrange somente as receitas atinentes a operações com produtos industrializados pelo contribuinte” e suscita a “já consolidada jurisprudência do CARF e da CSRF” a seu favor.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Para que possamos apreciar, tanto o conhecimento do Recurso Especial como o Mérito, mister se faz contextualizar aqui, inicialmente, a situação fática.

Para tal, utilizo-me do Relatório/Voto do acórdão recorrido [importante: considere não deixar de incluir aqui a citação feita a outro Processo de Ressarcimento de IPI (nº 10830.721030/2009-81), pois, além de "umbilicalmente ligado a este", está na Pauta de Julgamento desta mesma sessão]:

Relatório

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.

(...)

Voto

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.

Aí se vê então que tudo gira em torno da aqui mais que discutida questão da inclusão ou não, das receitas de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros, no numerador (receita de exportação) e no denominador (receita operacional bruta) do coeficiente utilizado para o cálculo do Crédito Presumido do IPI.

Quanto ao conhecimento do Recurso, o contribuinte alega que o primeiro acórdão paradigma teria sido reformado pela CSRF o que o segundo não teria o condão de demonstrar a divergência.

Concentremo-nos no segundo (nº 204-02.250):

Ementa:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. Compõe a receita operacional bruta o valor das vendas de mercadorias ainda que não tenham sofrido qualquer processo de industrialização. No cálculo do incentivo somente são admitidas as compras de insumos, assim identificadas na escrituração fiscal do estabelecimento.

Voto (também transcrito no Recurso Especial)

No que tange ao primeiro ponto controvertido entendo com razão a r. decisão. O Ato Declaratório Normativo da SRF/COSIT nº 13, de 02.09.1998, em seu item “a”, definiu que

*não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social - COFINS, de que trata a Lei nº 9.363/96, 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, integrando, entretanto, a receita operacional bruta. (artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96 e § 1º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97). *Grifei.*”*

Perfeitamente está, assim, caracterizada a divergência jurisprudencial:

- O acórdão recorrido diz que as mercadorias adquiridas de terceiros (que, portanto, não sofreram nenhum processo de industrialização pela atuada) devem ser excluídas, tanto do numerador, como do denominador;
- O acórdão paradigma diz que devem ser excluídas somente do numerador, exatamente o que a PGFN defende no seu Recurso Especial.

Conheço, então do Recurso Especial.

Passando à análise do **mérito**, o Auto de Infração foi decorrente da glosa de um crédito extemporâneo de IPI registrado na escrita fiscal relativo a um recálculo do Crédito Presumido do IPI na exportação (Lei nº 9.363/96) apurado de junho de 2000 a dezembro de 2003.

Vejamos o que prescreve a **legislação**, no que interessa à discussão:

Lei nº 9.363/96

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 n.ºs 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

Art. 6º 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.

Portaria MF nº 38/97

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.

§ 1º Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá:

(...)

II - apurar a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito;

(...)

§ 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;

Portaria MF nº 64/2003 (Publicada em 26/03/2003)

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.

§ 1º Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica produtora e exportadora deverá:

(...)

II - apurar a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito;

(...)

§ 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;

(...)

Art. 13. Fica revogada a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997.

Art. 14. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de outubro de 2002, em relação aos arts. 4º e 11;

II - a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação ao § 14 do art. 3º;

III - na data de sua publicação, com relação aos demais artigos.

Este assunto [composição do numerador (receita de exportação) e do denominador (receita operacional bruta) do coeficiente de exportação] já foi bastante debatido nesta Turma, estando a **jurisprudência** majoritária consolidada nos acórdãos que transcrevo a seguir:

Jurisprudência da 3ª Turma da CSRF (na vigência da Portaria MF nº 38/97)

Pacificou-se que, tanto no numerador como no denominador do coeficiente de exportação, incluem-se as exportações de mercadorias adquiridas de terceiros, como bem demonstrado na Ementa de recente acórdão (decisão unânime) que trago a seguir, de relatoria do ilustre Conselheiro Demes Brito:

Acórdão nº 9303-006.036, de 30/11/2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI

Exercício: 2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS PELO PRODUTOR EXPORTADOR. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. INCLUSÃO. PORTARIA MF 38/97. POSSIBILIDADE.

No cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363/96 e a Portaria MF nº 38/97, as receitas de exportação de produtos não industrializados pelo contribuinte, incluem-se na composição tanto da Receita de Exportação – RE, quanto da Receita Operacional Bruta – ROB. Ou seja, incluem-se nos dois lados do coeficiente de exportação, no numerador e no denominador.

Como razões de decidir, adoto, da mesma forma que no acórdão citado, do voto condutor de outro acórdão desta Turma – o de nº 9303-005.172, de 17/05/2017, de relatoria do também ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

“1.3 Receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros no cálculo da relação RE/ROB.

Tenho entendimento de que não é possível o aproveitamento de crédito presumido de IPI, de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/96, sobre as aquisições de produtos adquiridos pelo contribuinte e por ele exportados sem que tenha sido submetido a qualquer operação de industrialização. Isto em decorrência de falta de expressa previsão legal, uma vez que referido crédito trata-se de um incentivo fiscal e sua concessão demanda a interpretação literal da lei concessiva.

Porém, não é esta a matéria devolvida a esse colegiado. O que se discute é a possibilidade de inclusão das receitas decorrentes de exportação de produtos adquiridos de terceiros no coeficiente de exportação para fins do cálculo do crédito presumido. A Fazenda Nacional defende a sua não inclusão na "Receita de Exportação RE", numerador do referido coeficiente.

Entendo que, na vigência da Portaria MF nº 38/97, as receitas decorrentes de exportação de mercadorias nacionais, aí incluídas a exportação de produtos revendidos (não industrializados pelo próprio contribuinte), compõem a Receita de Exportação (RE) e também a Receita Operacional Bruta (ROB). Isto, por disposição da própria Lei nº 9.363/96, que assim dispôs em seu art. 6º, in verbis:

Art. 6º 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.

Fundamentado em tal dispositivo legal, o Ministério da Fazenda regulamentou o aproveitamento do crédito presumido de IPI na Portaria MF nº 38/97, que assim dispunha a esse respeito:

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.

§ 1º Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá:

I - apurar o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção;

II - **apurar a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta**, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito;

III - aplicar a relação percentual, referida no inciso anterior, sobre o valor apurado de conformidade com o inciso I;

(...)

§ 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;**

(...)

Portanto resta evidente que ao adotar a expressão mercadorias nacionais, a norma abarcou tanto a exportação de produtos industrializados quanto os não industrializados. Da mesma forma, há que se deixar claro que o conceito adotado pela Portaria MF nº 38/97, no inc. I do § 15, é exatamente o previsto no Regulamento do Imposto de Renda, art. 279 do Decreto nº 3.000/99:

(...)

Neste conceito estão compreendidas todas as receitas auferidas pelo contribuinte, inclusive as decorrentes da exportação de produtos considerados não industrializados ou NT, que devem portanto compor a Receita Operacional Bruta para fins de cálculo do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96.

Conclui-se então que as receitas de exportação de produtos não industrializados pelo próprio contribuinte compõem tanto o numerador (RE) quanto o denominador (ROB)”.

Jurisprudência da 3ª Turma da CSRF (na vigência da Portaria MF nº 64/2003)

Decidiu-se que, tanto no numerador como no denominador do coeficiente de exportação, excluem-se as exportações de mercadorias adquiridas de terceiros, como demonstrado no recente acórdão que trago a seguir (ementa), cujo voto vencedor foi de relatoria do ilustre Andrada Márcio Canuto Natal:

Acórdão nº 9303-005.894, de 19/10/2017

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. EXCLUSÃO.

Na vigência da Portaria MF nº 64/2003, as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros não compõem as Receitas de Exportação (RE) para apuração do coeficiente de exportação para fins de cálculo do crédito presumido do IPI.

Como razões de decidir, adoto excerto do referido voto vencedor:

“Observa-se que a partir da vigência da Portaria MF nº 64/2003, houve uma mudança substancial no cálculo do coeficiente de exportação, passando a compô-lo somente o resultado das operações com produtos industrializados pelo próprio contribuinte, alterando-se os dois lados do coeficiente. Passou a ser uma relação entre a receita de produtos industrializados exportados (mercado externo) sobre a receita total com produtos industrializados pelo contribuinte (mercados interno e externo).” (grifou-se)

Assim, estamos diante da seguinte situação (no tocante ao Coeficiente de Exportação utilizado para cálculo do Crédito Presumido de IPI):

1) O acórdão recorrido conclui pela exclusão das exportações de produtos adquiridos de terceiros, tanto do numerador como do denominador;

2) A PGFN pugna, no seu Recurso Especial, pela exclusão desta parcela somente do numerador, mantendo-a no denominador.

3) A jurisprudência desta Turma é no sentido de que:

a) No período de vigência da Portaria 38/97 (até 25/03/2003), devem ser incluídas, tanto no numerador como no denominador;

b) No período de vigência da Portaria 64/2003, devem ser excluídas, tanto do numerador como do denominador;

Processo nº 10830.008341/2009-51
Acórdão n.º **9303-006.961**

CSRF-T3
Fl. 404

À vista do exposto, em nenhum dos momentos abrangidos pela Fiscalização há convergência do entendimento desta Turma com o defendido pela PGFN, pelo que voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas