



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

Processo nº 10840.901468/2008-41
Recurso nº 10.840.90146820084 Voluntário
Acórdão nº **3403-003.440 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de dezembro de 2014
Matéria RESSARCIMENTO IPI
Recorrente MONTECITRUS TRADING S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITO.

A discussão relativa à aquisição de insumos de pessoas física no cálculo do crédito presumido da Lei n. 9363/1996 já encontra-se sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula 494, assim vazada: "O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP."

CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Diante do conceito dado à expressão "empresa comercial exportadora" em diferentes oportunidades pela SRF e pelo MF, conclui-se que são admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação e não apenas as vendas a empresas enquadradas no Decreto-lei nº 1.248, de 1972.

CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

A exigência, para o enquadramento como venda com fim específico à exportação, de remessa direta para embarque ou para recinto alfandegado, apenas se faz em operações realizadas por conta e ordem da comercial exportadora, sendo ônus dessa pessoa jurídica, que não guarda relação com a Recorrente, industrial, que lhe vendeu os produtos e os entregou diretamente no estabelecimento da comercial exportadora.

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.367, de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 03/

02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 18/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATIS

TA, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira têm natureza de receita financeira e não compõem a Receita de Exportação, conforme definida pela legislação do benefício.

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DE REVENDA DE MERCADORIAS. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. RECEITA BRUTA DE EXPORTAÇÃO. INCLUSÃO.

Inclui-se na Receita Bruta de Exportação, conforme definição vigente para os períodos de apuração de interesse, o valor das receitas de revenda de mercadorias para o exterior.

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC. HIPÓTESE DE OPOSIÇÃO INJUSTIFICADA DO FISCO. POSSIBILIDADE.

Havendo oposição da Autoridade Fazendária aplica-se a correção monetária, com base na Taxa Selic, em decorrência do julgado no Recurso Especial n 1.037.847-RS, julgado na sistemática dos Recurso Repetitivos (artigo 543-C do CPC).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito do contribuinte de incluir no cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos a pessoas físicas e cooperativas; de incluir as receitas de exportação indireta tanto no numerador quando no denominador da fração para apuração do coeficiente de exportação, bem como de corrigir o valor do ressarcimento pela taxa Selic, a partir da data de protocolo do pedido até o efetivo aproveitamento do crédito. Vencidos os Conselheiros Luiz Rogério Sawaya Bastista e Domingos de Sá Filho, quanto ao cálculo do coeficiente de exportação e à variação cambial. Designado o Conselheiro Alexandre Kern. Sustentou pela recorrente o Dr. Bruno Fajersztajn, OAB/SP 206.899.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Rosaldo Trevisan, Alexandre Kern, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista.

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento do crédito presumido de IPI, referente ao período de 01/10/2003 a 31/12/2003.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 03/

02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 18/01/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATIS

TA, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No despacho decisório, diz a fiscalização que, deve-se considerar que esta nova definição, foi elaborada tão somente para fins de "SUSPENSÃO DO IPI", e não para fins de CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL COMO INCENTIVO As EXPORTAÇÕES" instituído por Lei, como o benefício fiscal "Crédito Presumido de IPI- Lei 9.363/1996", que conforme demonstrado, nas legislações apresentadas acima, exige-se para melhor controle do Estado, em relação suas garantias (art. 183, Lei nº 5.172, de 25/10/1966) e eficácia na implementação dos benefícios fiscais para incentivos as exportações, regime aduaneiro adequado (regime de entreposto aduaneiro extraordinário onde tem como principal utilização o depósito de mercadorias destinadas à exportação, com direito a utilização dos benefícios fiscais previstos para incentivo à exportação (artigo 10, do Decreto-Lei 1.455, de 07/04/1976, com redação dada pela Medida Provisória nº. 2.158-35, de 2001).

As questões relativas ao benefício fiscal como incentivo à exportação, como o Crédito Presumido do IPI — Lei 9.363, 13/12/1996, relativamente ao conceito de "vendas à empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação", não podem ser analisadas sem considerar a legislação aduaneira com os seus regimes aduaneiros de exportações correspondentes.

Em consequência, considerando os valores pleiteados pela Contribuinte, o valor a ser ressarcido a título de crédito de IPI, do período de outubro/2003 a dezembro/2003, resulta alterado de R\$ 1.633.438,43 para R\$ 61.325,69, tendo havido uma redução no valor de R\$ 1.633.438,43.

Por fim diz que a ação fiscal levada a efeito no estabelecimento da empresa, conforme o Mandado de Procedimento Fiscal, onde verificou por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Ressarcimento de Crédito IPI.

Diante do exposto, o Despacho Decisório terminou por indeferir o Pedido de Ressarcimento.

Ressalta por fim que as normas regem o instituto da compensação para os débitos existentes em nome da interessada, informados ou não em declaração de compensação eletrônica ou formulário.

Das alterações e glosas efetuadas pela fiscalização no cálculo do crédito, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, que:

1. Se for reconhecida a improcedência, total ou parcial, dos cálculos elaborados pela fiscalização nos autos do processo nº 10840.900565/2006-54 e 10840.901467/2008-04, a apuração do crédito presumido deve ser refeita com base no que for decidido naqueles processos;
2. De acordo com a legislação e jurisprudência judicial e do Conselho de Contribuintes que cita, as aquisições de insumos realizadas junto aos produtores rurais, não contribuintes da contribuição para o PIS e da COFINS, devem ser consideradas na apuração do crédito presumido do IPI;
3. De acordo com a legislação e jurisprudência judicial e do Conselho de Contribuintes que cita, as aquisições de insumos realizadas junto aos produtores rurais, não contribuinte da contribuição para o PIS e da COFINS, devem ser consideradas na apuração do crédito presumido do IPI;
4. Não considerou o Sr. Agente Fiscal, no cálculo da receita de exportação da requerente, as vendas para as empresas Citrovi Agro-Industrial Ltda. e Bascitrus

Agro Industrial Ltda. realizadas com o fim específico de exportação. Entretanto, devem ser incluídas as exportações efetuadas pelas empresas que não são *trading companies* porque elas se enquadram no conceito de empresa comercial exportadora, conforme decisões exaradas pela Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto e provas juntadas pela petição de fls. 1168/1169;

5. Com base na legislação do imposto de renda, defende a inclusão, na receita de exportação, dos valores relativos às variações cambiais;
6. Também defende que não há amparo legal para a exclusão da receita de exportação, da revenda para o exterior de produtos adquiridos no mercado interno;
7. Por fim, requer o ressarcimento acrescido de juros calculados pela taxa Selic.

A DRJ em sua decisão, preliminarmente, esclarece que o processo nº 10840.900565/2006-54 já foi julgado por esta instância, que considerou a manifestação como improcedente e a manifestante disso já tomou ciência, portanto, nada naqueles autos afeta o crédito presumido aqui em lide.

No tópico relativo às Aquisições de Insumos de Pessoas Físicas, diz a DRJ que resta claro que, para efetivo gozo do benefício é necessário que tenham incidido tais contribuições sobre as aquisições e, portanto, que tenha ocorrido o fato gerador e o recolhimento das contribuições pelos fornecedores e que, não ocorrendo tal fato, não há o que ressarcir.

Nota a DRJ que as contribuições sociais - PIS/Pasep/Cofins – incide quando da venda ou faturamento dos produtos, ou seja, se o ato legal em comento se reporta às contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, obviamente se aplica aos insumos que, adquiridos de terceiros, a elas estivessem sujeitos. No caso, não são contribuintes do PIS/Pasep ou da Cofins as pessoas físicas. Não havendo incidência sobre as aquisições, não há o que ressarcir ao adquirente.

Em relação ao estoque de insumos de 31/12/2002, prevalece o mesmo entendimento, estando correto o procedimento adotado pela fiscalização. No que tange ao tópico Receita de Exportação – Exportação através de Comercial Exportadora, diz a autoridade fazendária que, conforme relata a fiscalização, foi excluída da receita de exportação, as saídas para exportação através de empresa que não se enquadram como *trading companies*; após esclarecimento do que se trata por *trading companies*, a DRJ diz que, a empresa que não é regulamentada pelo Decreto-Lei nº 1.248, é de atuação simples intermediária e os estímulos fiscais gerados por exportação por ela efetivada destinam-se integralmente ao estabelecimento industrial que é, de direito, o exportador. A remessa, pelo estabelecimento industrial, de mercadorias cuja exportação será efetivada pela empresa que opera no comércio exterior, não gera, por si só, benefícios fiscais, mas apenas traduz uma operação interna beneficiada pela suspensão do IPI e sujeita a controles especiais.

A DRJ transcreve várias decisões que dizem respeito a este assunto; por fim diz que, portanto, em tese, não são admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532 de 1997.

Embora a manifestante tenha juntado a documentação relativas às vendas para as empresas Citrovita Agro-Industrial Ltda. e Bascitrus Agro Industrial Ltda., não restou comprovada, nem há qualquer indicação de que os produtos vendidos às empresas comerciais exportadoras foram remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente.

Sendo assim, os valores em discussão não podem integrar o montante das receitas de exportação.

No que tange o tópico Receita de Exportação – Variações Cambiais, a DRJ ressalta o caput do art. 3º da Lei nº 9.363/96, que determina, para os efeitos dessa lei, a apuração do montante da receita de exportação para que seja efetuada nos termos das normas que regem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

No que tange ao tópico Receita de Exportação de Produtos adquiridos de Terceiros, a DRJ diz, após descrever o que é “produção”, que no presente caso o que se tem, é que as mercadorias adquiridas de terceiros e exportadas, não foram submetidas pela exportadora a qualquer processo de industrialização, razão pela qual não podem ser incluídas no montante das exportações utilizadas para o cálculo que determinará o percentual das aquisições que comporá a base de cálculo do benefício.

Por fim, a DRJ fez que sendo ato administrativo normativo (e não interpretativo) não há como aplicá-la retroativamente. Para admitir a alteração dos conceitos como interpretação, indispensável que houvesse menção expressa ao dispositivo da portaria anterior que estava sendo interpretado. Tal não ocorreu. Portanto, as alterações introduzidas pela portaria em comento só atingem fatos geradores ocorridos a partir de 26/03/2003.

Quanto a atualização monetária pela Taxa Selic, a DRJ rejeita o pedido, alegando que, se esta fosse cabível, estaria expressa em Lei. Ante todo o exposto, julga a manifestação de inconformidade improcedente.

A empresa apresentou Recurso Voluntário, aonde alega, sem nenhuma mudança, todo o anteriormente dito em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, relator.

Aquisição de Pessoas Físicas

A discussão relativa à aquisição de insumos de pessoas física no cálculo do crédito presumido da Lei n. 9363/1996 já encontra-se sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula 494, assim vazada:

"O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP."

Portanto, equivocada a decisão da DRJ relativamente a este ponto, visto que o cálculo do crédito presumido a que a Recorrente faz jus deve sim conter as aquisições junto às pessoas físicas (produtores rurais).

Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento, sob a sistemática do recurso repetitivo previsto no art. 543-C do CPC, de que o condicionamento do incentivo fiscal aos insumos adquiridos de fornecedores sujeitos à tributação pelo PIS e pela Cofins criado via instrução normativa exorbita os limites impostos pela lei ordinária.

(2007/02311873)

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.

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

Receita de Exportação - Exportação através de comercial exportadora

Conforme relatou a Fiscalização, foi excluída da receita de exportação, as saídas para exportação através de empresas que não se enquadravam como *trading companies*, sendo que a Recorrente, a seu turno, defende que foi atendido o fim específico de exportação e que o direito ao crédito presumido de IPI não se restringe exclusivamente às vendas para o exterior realizadas por por meio de *trading companies*.

A DRJ concorda com a Recorrente, sendo que após fazer uma análise de diferentes normativos, concluiu que diante do conceito dado à expressão “empresa comercial exportadora” em diferentes oportunidades pela SRF e pelo MF são admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas a empresas favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei nº 1.248, de 1972.

A Decisão ainda observa que referido entendimento já vem sendo adotado pela Turma de Julgamento faz algum tempo, porém, fundamentando na necessidade de interpretar literalmente a lei instituidora de benefício, a DRJ não reconhece as vendas realizadas para a Citrovita Agro-Industrial Ltda. e Bascitrus Agro Industrial Ltda.

De acordo com a DRJ, o parágrafo 2, do artigo 39 da Lei n 9.532/1997, considera adquirido com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

"Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I – (...);

II – (...).

§ 1º (...).

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora."

E, por essa razão, embora a Recorrente tenha feito prova efetiva da venda para as referidas empresas, há qualquer indicação de que os produtos vendidos às empresas comerciais exportadoras foram remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente.

Entendo que a Decisão comete grave equívoco de interpretação!

Antes de tudo faz-se necessário analisar o artigo 39 da Lei nº 9.532/1997, que prevê a suspensão do IPI não apenas quando da aquisição por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, como também quando o produto for remetido a recintos alfandegados ou outros locais onde se processa o despacho aduaneiro de exportação:

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

§ 3º A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses:

a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;

b) os produtos forem revendidos no mercado interno;

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o IPI na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial.

§ 5º O valor a ser pago nas hipóteses do § 3º ficará sujeito à incidência:

a) de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, referida no § 4º, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento;

b) da multa a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, calculada a partir do dia subsequente ao da emissão da referida nota fiscal.

§ 6º O imposto de que trata este artigo, não recolhido espontaneamente, será exigido em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal, com os acréscimos aplicáveis na espécie.

Importante ressaltar que vendido o produto para a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, passa a ser dela a responsabilidade pela exportação no prazo de 180 dias.

De modo que a empresa comercial exportadora tem, portanto, 180 dias para demonstrar a exportação dos produtos, caso contrário deverá arcar com o tributo suspenso quando de sua aquisição.

Tal circunstância, por si só, chama por demais a atenção e confronta totalmente com a interpretação dada pela DRJ, que exigiu que o produto seguisse diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

Haveria contradição?

Em verdade, não contradição, mas simples equívoco de interpretação, pois o parágrafo segundo expressamente dispõe sobre a entrega desses locais, em operação por conta e ordem da empresa comercial exportadora!

Ou seja, o parágrafo segundo admite como fim específico de exportação mesmo quando a empresa comercial exportadora adquire o produto, mas, por sua conta e ordem, manda entregá-lo diretamente para exportação ou recinto alfandegado.

Mas, naturalmente, que tal mandamento não significa que a empresa comercial exportadora não pode adquirir diretamente e contar com a entrega do produto em seu estabelecimento, pois, como o próprio artigo 39 estabelece, ela dispõe de 180 dias para efetivar a exportação da venda realizada pela industrializadora, que, no presente caso, é a Recorrente.

Dessa forma, resta evidente que o dispositivo estabelece obrigação não para a Recorrente, na qualidade de industrial, mas sim para a comercial exportadora, porém em hipótese específica, quando, por sua conta e ordem, determinar a entrega do produto por ela adquirido para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

Dessa forma, não há que se falar em não comprovação, pela Recorrente, de tal requisito, uma vez que ele é específico à operação realizada por conta e ordem da comercial exportadora, e constitui, nesse caso determinado, obrigação da comercial exportadora e não da Recorrente.

No presente caso, a Recorrente tomou o cuidado não apenas de comprovar a venda por ela realizada para as empresas Citrovita Agro-Industrial Ltda. e Bascitrus Agro Industrial Ltda., como também evidenciou, por meio de documentos, a exportação realizada por essas empresas.

Daí porque assiste razão à Recorrente, de tal forma que a receita de tais operações deve ser incluída no cálculo de seu crédito presumido, pois demonstrada a venda para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação.

Receita de Exportação de Produtos Adquiridos de Terceiros

Relativamente à receita de exportação de produtos adquiridos de terceiros, entendo que também merece reparo a Decisão da DRJ, mas não na forma pretendida pela Recorrente. Isso porque, o crédito presumido do IPI aplica-se tão-somente ao industrial, exportador, ou seja, à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, conforme dispõe o artigo 1 da Lei n. 9.363/1996, *in verbis*:

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.

O artigo 2 da Lei n. 9.363/1996 dispõe que a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, conforme segue:

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.

Dessa forma, temos que o crédito presumido, diversamente do alegado pela Recorrente, não se aplica sobre produtos não industrializados, sendo que tais produtos não devem ser incluídos, pois, na receita de exportação e, por via de consequência, na receita bruta do produto exportador, sob pena de desequilibrar o cálculo.

Nessa linha de raciocínio o Acórdão 9303-001.823 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, relatado pela Conselheira Nanci Gama, conforme segue:

Ementa Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002 IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. VENDAS PARA O EXTERIOR DE MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS POR TERCEIROS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO E RECEITA OPERACIONAL BRUTA. Sendo certo que a base de cálculo do crédito presumido de IPI é determinada mediante a aplicação, sobre o valor dos insumos, de um percentual obtido da relação existente entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, nada mais coerente que não sejam considerados nem na receita de exportação nem na receita operacional bruta, os valores das receitas de vendas dos produtos para os quais não foram utilizados quaisquer insumos, in casu, os produtos adquiridos de terceiros e vendidos ao exterior. Recurso Especial do Procurador Negado.

Dessa forma, o valor correspondente à receita de exportação de produtos adquiridos de terceiros deve tanto ser excluída da receita de exportação como da receita operacional bruta no cálculo do crédito presumido do IPI, de forma a não influenciar o valor do benefício, posto que estranho a ele.

Complemento de Receita de Exportação em razão da taxa do câmbio (equivocadamente denominada como variação cambial)

A denominada variação cambial mencionada pela Decisão como variação monetária ativa ou passiva, em verdade, se refere aos valores de notas fiscais complementares a que a Recorrente está obrigada a emitir em obediência à legislação do ICMS e do próprio IPI, justamente para complementar o valor da operação em razão da diferença de preço havida entre a data da emissão da nota e a data efetiva do embarque da mercadoria ao exterior.

Assim, essa diferença de preço, decorrente de ajuste da moeda entre a data da emissão da nota fiscal e a data do embarque deve integrar a receita de exportação, visto que contábil e fiscalmente essa receita deve ser definitivamente reconhecida no momento do embarque.

Não se trata, pois, de variação monetária ativa ou passiva, enquadrável como receita financeira, posto que esta última se verifica após o embarque e incide sobre o ativo, o recebível ou obrigação, conforme o caso, registrada na contabilidade do contribuinte.

No presente caso, a Recorrente, inclusive por determinação legal, fez o ajuste de sua receita, quando do embarque da mercadoria ao exterior e incluiu esse valor na sua receita de exportação.

O Acórdão CSRF 02-02814, cuja ementa segue abaixo transcrita, decidiu que a receita de exportação deve ser apurada na data do embarque:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1997 RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI INCLUSÃO, ENTRE AS AQUISIÇÕES DE INSUMOS, DE PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM NOS CONCEITOS DE MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS NA LEGISLAÇÃO DO IPI - Para enquadramento no benefício,

somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os produtos que se integram ao produto final, ou que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre ele, no processo de fabricação. A energia elétrica utilizada como fonte de iluminação, de calor ou força motriz, os combustíveis e os lubrificantes, por não atuarem diretamente sobre o produto final industrializado pela reclamante, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo serem incluídos, em sua base de cálculo, os valores dos serviços de industrialização por encomenda. - INCLUSÃO DE VARIAÇÃO CAMBIAL NA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. Para efeito de cálculo do crédito presumido, por expressa determinação normativa, a receita de exportação deve ser apurada segundo o câmbio vigente na data do embarque. Recurso negado.

Em meu entendimento, não se trata de variação cambial, mas sim de ajuste de preço decorrente da variação cambial entre dois períodos distintos, mas o julgado citado trata de questão idêntica à tratada nos presentes autos, em que concluo pela inclusão dos respectivos valores no cálculo do crédito presumido da Recorrente.

Incidência da Taxa Selic - Resistência do Fisco

Por fim, no que se refere à incidência ou não da taxa SELIC, aplicável o precedente o Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que em havendo oposição injustificada do Fisco, deve incidir a correção monetário sobre o crédito presumido de IPI, conforme decidido no RESP, cuja ementa segue transcrita, submetido ao regime dos Recursos Repetitivos:

“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.

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), exsurgindo 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 543C, 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).

(...)

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.” (grifamos).

Assim, tendo em vista que o pedido do Recorrente foi formulado em 04 de junho de 2008 e que, pelo próprio teor do presente Acórdão, houve oposição injustificada ao crédito da Recorrente, deve incidir a correção monetária sobre o crédito presumido da Recorrente desde o seu pleito inicial.

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente, reconhecendo todos os seus pedidos, exceto o da inclusão da receita de exportação obtida com produtos adquiridos de terceiros no cálculo do crédito presumido, visto que essa receita deve tanto ser excluído da receita de exportação como da receita operacional bruta, conforme descrito anteriormente.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Kern, Redator designado.

Ouso dissentir do íncrito relator, Conselheiro Luiz Rogério Sawaia Batista, quanto à inclusão da variação cambial na Receita de Exportação - RE_x, e das receitas de revenda de mercadorias, ambas para fim de cálculo da relação percentual RE_x/ROB.

Cômputo da variação cambial na Receita de Exportação

Repito o conceito de Receita de Exportação esposado pela legislação de regência da matéria – inc. II do § 15 do art. 3º da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, ao qual esse julgamento está inarredavelmente vinculado:

Art. 3º (...)

§ 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;

Por outro lado, a expressão ‘variação monetária’, constitui gênero no qual se incluem as espécies ‘variação cambial’ e ‘variação monetária propriamente dita’, também designada de ‘correção monetária’. A primeira decorre da variação da taxa de câmbio; a segunda, da variação da moeda nacional em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual. Especificamente sobre as variações monetárias em função da taxa de câmbio - variação cambial -, o Regulamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral, aprovado pelo Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 - REGPISCOFINS, seu art. 13, com respaldo no art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, dispôs, *in verbis*:

‘Art. 13. As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de taxa de câmbio, ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, são consideradas, para efeitos da incidência das contribuições, como receitas financeiras (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 30).

§ 1º As variações monetárias em função da taxa de câmbio, a que se refere o caput, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 2º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias de que trata o § 1º poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo das contribuições segundo o regime de competência.

§ 3º A opção prevista no § 2º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 4º A alteração no critério de reconhecimento das receitas de variação monetária deverá observar normas a serem expedidas pela Secretaria da Receita Federal (SRF).’

Enquanto receitas financeiras que são, as variações cambiais não integram a Receita de Exportação para fins de apuração do CP-IPI.

Inclusão das receitas de revenda de mercadorias no cálculo do coeficiente de exportação

O recorrente reclama de que não há amparo legal para a exclusão do valor das receitas de revenda para o exterior de produtos adquiridos no mercado interno do cômputo da receita de exportação. Pede que a glosa na Receita de Exportação - REx do valor das receitas de vendas de mercadorias destinadas ao mercado externo, procedida pelo Fisco, seja empreendida, da mesma forma, sobre a Receita Operacional Bruta - ROB, para o fim de restabelecer a relação percentual (RE_x/ROB), aplicada sobre o valor das aquisições de insumos que dão direito ao crédito, para fim de determinação da base de cálculo do benefício.

À luz do inc. I do § 15, acima transcrito, tratando-se do produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais, a receita de revenda devem compor a REx.

Assim, em linha com o que defendeu o Relator, deve-se reverter o ajuste procedido pela Fiscalização (item 3.2.3 do Relatório de Auditoria Fiscal de 23/09/2008, fls. 542-e).

O dissenso surgiu quanto ao denominador da relação percentual (RE_x/ROB). O voto vencido propôs que se excluísse da ROB o valor dessas receitas. Invoco novamente a literalidade da redação do inc. I do § 15: tratando-se do produto da venda de bens em conta própria, não há razão para excluir o valor das vendas ao exterior de mercadorias adquiridas para tal fim do montante da ROB, tal como procedeu a Fiscalização.

É como voto.

Sala de sessões, em 10 de dezembro de 2014



Alexandre Kern