



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

Processo nº 10860.001745/2003-71
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.681 – 3ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2018
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
MWL BRASIL RODAS & EIXOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA.

A variação cambial ativa deve ser incluída na receita de exportação para fins de apuração do crédito presumido de IPI.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Conseqüentemente, não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do decisum, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

Votaram pelas conclusões os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Vanessa Marini Cecconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - 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, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **2102-00.159**, proferido pela 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em dar provimento parcial ao recurso voluntário para considerar como receita de exportação a diferença relativa ao câmbio entre a data da emissão da nota e a data do embarque, no cálculo do crédito presumido de IPI.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela requerente ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal de Taubaté que homologou parcialmente as compensações declaradas no presente processo administrativo.

Consta nos autos que o crédito tributário que se pretendeu compensar refere-se ao Crédito Presumido de IPI, de que trata a Lei nº 10.276, De 2001, no valor de R\$ 456.545,44.

Os pedidos foram deferidos parcialmente em virtude de retificações efetuadas no cálculo do crédito presumido, tendo sido reconhecido o direito creditório de R\$ 395.597,94, glosa de R\$ 60.947,50.

Com base no Termo de Contestação Fiscal de fls. 169/188 as glosas foram efetuadas pelos motivos que, em resumo, passo a relatar: Receita de Exportação — Variação Cambial: A empresa incluiu no cálculo da receita de exportação valores de notas fiscais decorrentes de variação cambial, que devem ser consideradas como receitas financeiras;

Glosa de insumos não admitidos pela legislação do IPI: A empresa incluiu no montante dos insumos utilizados no cálculo do crédito presumido itens que não são matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos

intermediários, tais como: BIOCIDA OXIDANTE (utilizado no tratamento de águas das torres de resfriamento e auxilia na inibição do aparecimento de incrustações internas das tubulações); INIBIDOR DE CORROSÃO; INIBIDOR DE DEPOSIÇÃO; Gás Carbônico (agente propulsor de injetoras utilizado na movimentação de coque para não entupir a injetora); Argônio (utilizado para misturar o aço na panela e proteger o aço da oxidação atmosférica); Oxigênio Líquido (utilizado no processo de corte e para baixar o teor de carbono do aço, limpar o aço na panela e na válvula gaveta); Pistola mod. 5 c/bico (ferramenta utilizada no processo de inspeção durante a identificação de dimensão e tipo de roda ferroviária)

A decisão recorrida restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

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

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL. AUSÊNCIA DE TRANSITO EM JULGADO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. É ilegítima, por expressa disposição legal, a compensação de débitos do sujeito passivo, com crédito decorrente de decisão judicial não transitada em julgado.

RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL.

O reconhecimento do direito a créditos de IPI limita-se aos termos da judicial que os autoriza.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vale observar que a ementa que consta do acórdão não condiz com o decidido, a Fazenda Nacional, bem como a Contribuinte deveriam ter mais atenção e apreço junto aos autos, um simples embargos resolveria tal equívoco.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso Especial, contesta a inclusão, no cálculo do benefício, do valor da receita de variação cambial, vinculada à exportação e ocorrida até a data do embarque da mercadoria exportada.

Como paradigma, aponta 03 (três) decisões e, na forma autorizada pelo § 5º, do art. 67 do RICARF, foram consideradas, as duas primeiras decisões, quais sejam, Acórdão nºs 20179.228 e 20178.588.

O Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento deu seguimento ao recurso, por entender que houve a comprovação de divergência.

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte também interpõe Recurso Especial, suscita divergência em relação a duas matérias: 1) glosa relativa aos materiais intermediários utilizados na industrialização dos produtos exportados, e 2) diz ser legítimo o crédito da ora Recorrente sobre essas aquisições de mercadorias de empresas optantes pelo SIMPLES.

Aponta como paradigmas para a primeira matéria, que trata de glosa relativa aos materiais intermediários utilizados na industrialização dos produtos exportados, foram trazidos dois acórdãos da CSRF, 02-01.292 e 02-02.705, que tratam de aquisições de produtos intermediários e as respectivas inclusões na base de cálculo do crédito presumido de IPI. Como o segundo aresto concorda com o decidido no acórdão recorrido, a divergência fica apenas por conta do primeiro acórdão, que tem a seguinte ementa:

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO BENEFÍCIO — podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima de produto intermediário ou de material de embalagem. A energia elétrica consumida diretamente na fabricação do produto exportado, com incidência direta nas matérias-primas e indispensável à obtenção do produto final, embora não se integrando a este, classifica-se como produto intermediário, e como tal, pode ser incluída na base de cálculo do crédito presumido.

Recurso Especial Improvido.

Embora o acórdão CSRF/02-02.705, trate da matéria apontada de maneira convergente com o acórdão recorrido, o acórdão CSRF/02-01.292, supra, traz a discussão sobre a matéria de forma parcial, somente com relação a *energia elétrica*. Assim é que com efeito, o acórdão recorrido como os casos dos paradigmas versam sobre pedidos de ressarcimento de crédito presumido de IPI em que há discussão acerca das aquisições de insumos classificados como MP, PI e ME, sendo que as soluções foram divergentes nos julgados analisados.

Em seguida, Presidente da 3º Câmara da 3º Seção de julgamento deu seguimento parcial ao Recurso, apenas em relação à matéria *energia elétrica utilizada na industrialização dos produtos exportados*.

No essencial, é o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso da Fazenda Nacional foi apresentado no prazo legal, atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial,

responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Portanto, a matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito a quanto a inserção ou não no percentual para cálculo do crédito presumido das variações cambiais ocorridas antes da data do embarque.

Com efeito, quanto a inclusão, na receita de exportação, da variação cambial no cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, registro meu posicionamento e desta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 9303003.043, de 12/08/2014, da lavra do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, a qual utilizo como fundamento para minhas razões de decidir por se tratar de matéria idêntica:

"CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA.

A Lei 9363 autoriza a inclusão das variações monetárias na receita de exportação para fins de cálculo do valor do crédito presumido.

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR NEGADO

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO

Para efeito de apuração da receita bruta de vendas nas exportações, existe ato normativo específico, disciplinando a matéria. Refiro-me ao disposto nos itens I e II da Portaria MF nº 356, de 05 de dezembro de 1988, a seguir transcritos:

I A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

I.1 Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

II As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas. (grifos não originais)

De acordo, com os referidos comandos normativos, o valor da receita de venda na exportação é determinado com base na taxa de câmbio em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior. Somente a variação no preço em moeda nacional decorrente da alteração da taxa câmbio, ocorrida após a referida data e o fechamento do contrato de câmbio, será tratada como variação monetária passiva ou ativa, conforme o caso.

Corroborando o asseverado, o disposto no inciso I do art. 6º da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, que em complemento ao estabelecido na lei instituidora do incentivo fiscal em destaque, determinou que a relação das notas fiscais relativas às exportações diretas deveria conter, dentre outros dados, a data do embarque da mercadoria para o exterior, a qual, nas exportações por via marítima (caso em apreço), corresponde a data da cláusula shipped on board ou equivalente, constante do Conhecimento de Carga e averbada no Comprovante de Exportação, emitido pelo Siscomex, conforme determinado no inciso I do art. 39 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994.

O mesmo entendimento foi manifestado pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (Cosit), conforme exposto no excerto da Solução de Consulta nº 10, de 17 de junho de 2002, a seguir transcrito:

A receita de vendas nas exportações de bens, com o valor expresso em moeda estrangeira, será convertida em reais à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos bens para o exterior. Considera-se como data de embarque dos bens para o exterior aquela averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex.

Assim, embora a lei instituidora do incentivo determine que a apuração da receita de exportação seja feita com base na legislação que rege a contribuição para o PIS e a Cofins e, subsidiariamente, com base na legislação do Imposto de Renda e do IPI (art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996), por ser específica, o disposto no itens I e II da Portaria MF nº 356, de 1988, não conflita com o estabelecido no art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que trata das variações monetárias concernentes apenas aos “direitos de crédito e das obrigações do contribuinte”.

Como na operação de exportação, os direitos de crédito surgem após o embarque da mercadoria para o exterior, logo, somente após a referida data, eventual variação na taxa de câmbio será tratada como despesa ou receita financeira, respectivamente, de variação monetária passiva ou ativa, itens que integram a receita operacional da pessoa jurídica, segundo a legislação do Imposto de Renda.

Logo, para efeito do benefício fiscal em apreço, a receita de exportação é considerada efetivada, no ato da entrega do bem ao comprador, ou seja, na data de embarque da mercadoria, que nas exportações por via marítima (caso em apreço), corresponde a data da cláusula shipped on board ou equivalente, constante do Conhecimento de Carga e averbada no Comprovante de Exportação, emitido pelo Siscomex.

Em decorrência, qualquer variação no preço do produto, especialmente, em decorrência da variação na taxa câmbio entre a data de emissão da nota fiscal de saída dos produtos do estabelecimentos e a data de embarque, deve ser objeto de nota fiscal complementar de preço, conforme expressamente determinado no parágrafo único do art. 19 da Lei nº 4.502, de 1964”.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

O Recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, restando contudo investigar adequadamente o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade, prerrogativa, em última análise, da composição plenária da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual tem competência para não conhecer de recursos especiais nos quais não estejam presentes os pressupostos de admissibilidade respectivos.

A decisão recorrida deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, com os seguintes fundamentos:

"O recurso voluntário é tempestivo e atende as condições de admissibilidade, por isso dele o conheço.

Duas controvérsias exsurgem dos autos ora apreciados. A primeira quanto possibilidade de calcular-se o crédito presumido sobre aquisições de produtos não "consumidos" diretamente no processo de produção da mercadoria. A segunda quanto ao cômputo na receita de exportação de variação cambial intrínseca aos produtos exportados.

Quanto à primeira controvérsia, conquanto não concorde com a posição inclusive jurisprudencial desse Conselho, por ser de opinião de que o crédito sobre o qual discorremos não se tratar de crédito de IPI, mas de crédito presumido de PIS e de COFINS, apenas compensável com o IPI, logo por isso inaplicável a legislação de regência desse tributo, exceto quando esgotada a via do Regulamento do Imposto de Renda, tal como previsto pela Lei nº 9.363/96.

Outrossim, curvar-me-ei A jurisprudência dessa Conselho, tendo constatado que tais produtos adquiridos cujo crédito é ora glosado são aplicados no processo produtivo, mas não diretamente consumidos no produto final. Além do que aos óleos combustíveis, há vedação expressa por via de súmula do 2º Conselho de Contribuintes. Quanta ao segundo tema, porém, concordo com a pretensão do contribuinte.

Isso porque há dois tipos de "variação cambial". E que aqui não se queira, como feito pela douta DRJ, aplicar-se a legislação do PIS e da COFINS por sua conveniência, pois foi isso que constatamos do texto do Acórdão recorrido. Quando falamos em consumir o insumos, aplica-se o IPI. Quando estamos a falar de variações, cambiais, aplica-se a Lei nº 9.718/98.

Há a variação cambial "financeira" e a variação cambial "receita de vendas", por assim dizer. A primeira ocorre após data do embarque, que é o momento da conversão da receita de exportação em moeda nacional, por determinação da legislação que rege o curso forçado de nossa moeda. E

isso é fartamente amparado pela legislação comercial e pelas normas contábeis.

A primeira, classificada em conta de receitas financeiras, é a chamada variação cambial do contas a receber. Após a data do embarque, varia o contas a receber. A segunda, é forçosamente contabilizada como receita de vendas de mercadorias, pois que a tradição da propriedade ocorre no momento do acertamento do preço ou do compromisso, Iern pagá-lo. Do contrário os inconstermes CIF e FOB inexistiriam. E isso vale quando o resultado é

positivo ou negativo. O contrário também ensejará a redução dos percentuais de exportação quando ocorrerem.

Por isso, concordo com a pretensão do contribuinte de calcular o crédito presumido do IPI sobre as receitas de exportação acrescidas (ou reduzidas) da variação cambial anterior à data do embarque, inclusive objeto de emissão de nota fiscal complementar, como manda a legislação comercial e inclusive para que tais valores sejam base de cálculo do ICMS, como manda a legislação desse tributo e mais, como manda a legislação do próprio PIS e COFINS, mormente na sua forma "importação", quando estabeleceu o fisco na IN no 436/2004 que "considera-se valor das despesas aduaneiras o valor dessas despesas utilizado para o cálculo do ICMS. Na hipótese de não serem conhecidos todos os elementos que compõem o valor das despesas aduaneiras no momento do fato gerador das contribuições, deverá ser utilizado o valor do ICMS calculado com os elementos conhecidos nesse momento. Conhecido o valor do ICMS devido, e sendo este diferente do valor do ICMS calculado nos termos previstos na IN, o importador deverá ajustar o cálculo e, caso necessário, recolher a diferença das contribuições, sem o pagamento de multa e juros, até a data do desembaraço aduaneiro."

Ex vi da IN no 243/2002, adicionalmente.

Isso posto, voto no sentido de prover parcialmente a pretensão da recorrente, negando provimento quanto à possibilidade de creditamento sobre produtos não consumidos na industrialização do produto exportado, e dando provimento quanto à inserção no percentual para cálculo do crédito presumido das variações cambiais ocorridas antes da data do embarque, objeto de emissão de notas fiscais complementares".

Por outro lado, a divergência aceita no Recurso Especial da Contribuinte diz respeito apenas em relação à matéria sobre "energia elétrica utilizada na industrialização dos produtos exportados".

Como se vê, em nenhum momento a decisão recorrida tratou sobre energia elétrica utilizada na industrialização de produtos exportados.

Além disso, de uma leitura detida do Recurso, não localizei em nenhum momento na peça recursal o cotejo analítico, apontando qual legislação tributária teria sido

interpretada de maneira divergente do que o acórdão recorrido decidiu, entendo que por mais esta razão, o recurso não merece ser conhecido.

Quanto ao cotejo analítico, o ex Presidente do CARF, teve o empenho e dedicação de elaborar o **MANUAL DE EXAME DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL**, disponível no sítio do CARF, o qual merece destaque:

1.2 Demonstração da legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente

O RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, assim estabeleceu, em seu art. 67, § 1º, do Anexo II: "§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente."

Em 15 de fevereiro de 2016, foi publicada a Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, com a seguinte redação: "§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente." (fls.30).

No que tange a divergência do referido acórdão paradigma, além da ementa estar desconectada com a matéria do acórdão recorrido, entendo que não há divergência alguma. Vejamos:

Desta forma, não tendo sido esclarecida qual a verdadeira faixa de trabalho do equipamento importado(...)in dubio se resolve pro reu, por força do art. 112 do C.T.N.

Neste sentido, essas dessemelhanças fáticas e normativas impedem o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência jurisprudencial. Em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência. Neste sentido, reporto-me ao Acórdão nº CSRF/01-0.956:

“Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.”

Processo nº 10860.001745/2003-71
Acórdão n.º **9303-006.681**

CSRF-T3
Fl. 1.066

Deste modo, em razão das dessemelhanças fáticas e normativas que impedem o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência jurisprudencial, não tomo conhecimento do Recurso interposto pela Contribuinte.

Diante de tudo que foi exposto, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, e não tomo conhecimento do Recurso interposto pela Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito