



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

**Processo n°** 11030.002420/2004-21  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-005.896 – 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de outubro de 2017  
**Matéria** RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** LODI PEDRAS PRECIOSAS LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

RESSARCIMENTO DE IPI. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. POSSIBILIDADE

A Matéria foi tratada nos autos do REsp 993.164-MG, julgada pela sistemática dos recursos repetitivos, que decidiu ser cabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 das aquisições efetuadas junto a pessoas físicas e cooperativas.

Consoante ao art. 62-A do Regimento Interno do CARF, “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal- STF e pelo Superior Tribunal de Justiça- STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543 B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, atualizado pelo CPC 2015, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

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

Na vigência da Portaria MF nº 93/2004, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para excluir da receita de exportação os produtos exportados adquiridos no mercado interno,

vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Demes Brito – Relator

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, contra acórdão nº **3402-00.538**, de 28 de abril de 2010, proferido pela 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, que decidiu em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) para reconhecer o direito ao crédito de insumos adquiridos de pessoa física e (ii) em dar provimento parcial para reconhecer a inclusão das receitas de revenda na receita operacional bruta.

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

*"Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 94/107) contra o Acórdão DRJ/STM nº 18-8.588 de 07/12/07 constante de fls. 85/91 exarado pela la Turma da DRJ de Santa Maria - RS que, por unanimidade de votos, houve por bem "indeferir" a Manifestação de Inconformidade de fls. 26/39, mantendo o Despacho Decisório de fls. 20 da DRF de Passo Fundo — RS e respectivo Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 17/18), que indeferiu parcialmente (glosa de R\$ 214.387,54; reconhecimento de R\$ 19.784,03) o Pedido de Ressarcimento ou restituição de declaração de compensação de crédito presumido de IPI (fls.02/06) protocolado em 23/07/04 no valor de R\$ 234.171,57 e relativo ao período relativo ao 2º trimestre de 2004.*

O Acórdão da decisão recorrida, restou assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CALCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS A PESSOAS FÍSICAS. INCLUSÃO. LEI 9.363/96. IN/SRFs nos*

*23/97 e 103/97. RESTRIÇÕES INDEVIDAS. ARTS. 96, 99 E 100 DO CTN. Incluem-se na base de cálculo do benefício as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem a pessoas físicas, ainda que não tenham sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aludidas aquisições feitas de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, incidindo em violação ao disposto nos arts. 96, 99 e 100 do CTN.*

*RECEITA DE EXPORTAÇÃO: INCLUSÃO PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS E EXPORTADOS.*

*Não há vedação expressa na Lei para que seja desconsiderado no cômputo da receita bruta de exportação a venda para o exterior e para empresa comercial exportadora de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros".*

#### **Recurso Provido em Parte.**

Da decisão exarada pelo Colegiado *a quo*, a Contribuinte opôs Embargos de Declaração, fls. 220/222. Em seguida, o colegiado o Presidente da 2ª Turma Ordinária - 4ª Câmara - 3ª Seção - CARF, rejeitou os embargos em caráter definitivo.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpõe o presente recurso especial, suscitando divergência jurisprudencial quanto as aquisições de pessoas físicas, por não sofrerem a incidência de PIS/Pasep e Cofins, e não devem compor a apuração do crédito presumido em tela, por ausência de previsão legal, bem assim, como as receitas de exportação decorrentes de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, que não sofrerem industrialização, não devem ser incluídas dentre as receitas de exportação, por integrarem a receita operacional bruta.

Para respaldar a dissonância jurisprudencial, aponta como paradigmas os acórdãos n.ºs **20313.573** e **20179.254**. Em seguida, por ter sido comprovada a divergência, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento deu seguimento ao recurso, fls. 147/148.

A Contribuinte apresentou contrarrazões, fls. 191/198, requerendo que seja mantido o acórdão *a quo* por seus próprios fundamentos jurídicos.

É o relatório.

#### **Voto Vencido**

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Primeiramente, se faz necessário lembrar 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 matérias divergentes posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito a duas controvérsias: (i) as aquisições de pessoas físicas, por não sofrerem a incidência de PIS/Pasep e Cofins, não devem ou não compor a apuração do crédito presumido em tela e (ii) as receitas de exportação decorrentes de venda de mercadorias adquiridas de terceiros, que não sofrerem industrialização, devem ou não ser incluídas dentre as receitas de exportação que integrem a receita operacional bruta.

Quanto a primeira divergência, a Matéria foi tratada nos autos do REsp 993.164-MG, julgada pela sistemática dos recursos repetitivos, que decidiu ser cabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 das aquisições efetuadas junto a pessoas físicas e cooperativas. Vejamos:

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.*

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

*2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que: "Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos sete, de sete de setembro de 1970, 8, de três de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior."*

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

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

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. § 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I – Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero; II – nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação. § 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

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

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Consequentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira

*Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).*

*9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 do Regulamento do IPI, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).*

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

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

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

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

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

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

*16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.*

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

Referente a segunda matéria divergente, A Fazenda Nacional aduz que as receitas de exportação decorrentes de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, por não sofrerem industrialização, não devem ser incluídas dentre as receitas de exportação, por integrarem a receita operacional bruta.

Com efeito, à inclusão no cálculo da receita operacional bruta dos valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, para determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, entendo que, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela inclusão de tais valores tanto no cálculo da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta.

A Lei 9.363/96, ao instituir o benefício aos exportadores, misturou conceitos próprios do IPI com outros do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, às contribuições, vejamos:

*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.*

Dessa forma, a Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação são conceitos afetos ao imposto de Renda da Pessoa Jurídica e, por empréstimo, às contribuições, enquanto a definição de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produção e produtor intrínseca ao IPI. Em razão disso, a norma do parágrafo único desse artigo determina a aplicação subsidiária da legislação desses tributos na conceituação dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, de matéria-prima, de produtos intermediários e de materiais de embalagem, *in verbis*:

*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.*

Como visto, essa definição, não se pode inferir que as vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador devam ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, pois o texto legal não faz qualquer distinção referente à tributação dos produtos, ao contrário, trata-os de forma genérica, condicionando apenas que sejam "*mercadorias nacionais*".

Por outro lado, não faz sentido essa exclusão, a não ser que a parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a evitar distorção no índice a ser aplicado sobre o valor das aquisições, pois do contrário, estar-se-ia alterando artificialmente, sem respaldo legal, a relação entre a receita de exportação e a operacional bruta.

Sem embargo, resta claro que, a norma não restringiu o benefício aos produtores aos produtores, exportadores contribuintes do IPI, em razão de que é indevida a exclusão da Receita de Exportação de Produtos adquiridos de terceiros para efeito de determinação da relação do percentual entre Receita de Exportação e Receita Operacional Bruta.

Diante do que foi exposto, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional..

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Demes Brito

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado

Com todo respeito ao ilustre relator, discordo de seu entendimento quanto à possibilidade de inclusão, na receita de exportação, para os fatos geradores do presente processo, dos produtos adquiridos de terceiros e exportados, para fins de apuração do crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º da Lei nº 9363/96. Ou seja, aqui os produtos não foram industrializados pelo exportador, mas adquiridos e revendidos em operação de exportação.

Preliminarmente é importante ressaltar que entendo que o crédito presumido de IPI, de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363/96, é um benefício fiscal concedido aos produtores/exportadores de produtos nacionais, e, nessa circunstância impõe-se a interpretação literal dos dispositivos legais nos termos do art. 111 do CTN.

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

Na verdade a concessão de isenção, anistia, incentivos e benefícios fiscais decorrem de normas que têm caráter de exceção. Fogem às regras do que seria o tratamento normal. Transcrevo abaixo trecho da doutrina do Professor Eduardo Sabbag:

(...)

*Retomando a análise do art. 111 do CTN, o que se nota é que **tal dispositivo disciplina hipóteses de “exceção”, devendo sua interpretação ser literal**[44]. Na verdade, consagra um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, **“o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”**.*

*Com efeito, a regra não é o descumprimento de obrigações acessórias, nem a isenção concedida e, por fim, nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário, mas, respectivamente, o cumprimento de obrigações, o pagamento do tributo e a extinção do crédito, mediante pagamento ou outra modalidade extintiva.*

*Assim, **o direito excepcional**[45] **deve ser interpretado literalmente**, razão pela qual se impõe o artigo ora em estudo.*

*Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual “a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.*

(...)

*(Trecho extraído da internet no seguinte endereço:  
<https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>)*

Analisemos então o que consta da Lei nº 9.363/96 que instituiu o benefício do crédito presumido:

*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.***

(...)

*Art. 3º ....*

*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*

Nesse momento é importante destacar que a lei determinou o benefício para a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Se quisesse abarcar todos os exportadores, não necessitaria de incluir a palavra produtora. Seria inócuo. E ao incluir a palavra produtora, determinou no parágrafo único do art. 3º que deve ser utilizada a legislação do IPI para a busca da definição do que se entende por produção. Portanto o benefício foi concedido para a empresa produtora e exportadora.

Porém, a discussão travada no âmbito do presente recurso refere-se à composição da Receita de Exportação - RE para cálculo do coeficiente de exportação a ser aplicado sobre os insumos adquiridos para cálculo do crédito presumido do IPI. Nesse sentido,

o art. 6º da Lei nº 9.363/96, de forma expressa delegou competência ao Ministro da Fazenda a regulamentação do cálculo, inclusive quanto à definição do que seja receita de exportação. No uso destas atribuições, foi editada inicialmente a Portaria MF nº 38/97, que assim dispôs quanto ao cálculo do coeficiente de exportação:

*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;*

*IV - multiplicar o valor apurado de conformidade com o inciso anterior por 5,37% (cinco inteiros e trinta e sete centésimos por cento), cujo resultado corresponderá ao total do crédito presumido acumulado desde o início do ano até o mês da apuração;*

*V - diminuir, do valor apurado de conformidade com o inciso anterior, o resultado da soma dos seguintes valores de créditos presumidos, relativos ao ano-calendário:*

*a) utilizados para compensação com o IPI devido;*

*b) ressarcidos;*

*c) com pedidos de ressarcimento já entregues à Receita Federal.*

*§ 2º O crédito presumido, relativo ao mês, será o valor resultante da operação a que se refere o inciso V do parágrafo anterior.*

*(...)*

*§ 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.*

*§ 16. Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI.*

Assim, tem-se que o coeficiente de exportação, composto pela receita de exportação (RE) e receita operacional bruta (ROB), tinha a seguinte configuração: RE/ROB. Da leitura da referida portaria destaca-se que compõe a RE todas as exportações de mercadorias nacionais, não fazendo qualquer limitação de que seja restrita a produtos industrializados pelo exportador. Consta-se, que se estivéssemos analisando fatos geradores ocorridos na vigência da citada portaria, estariam corretos o acórdão recorrido bem como o entendimento conspurcado no voto do relator do presente processo, de que exportação de mercadorias adquiridas de terceiros, compunham tanto a RE quanto a ROB.

Porém, os fatos geradores do presente processo referem-se à apuração do crédito presumido do IPI relativos ao 2º trimestre de 2004, quando não mais vigente a Portaria MF nº 38/97, a qual foi revogada pela Portaria MF nº 64, de 24/03/2003, que também foi revogada pela Portaria MF nº 93/2004, que passou a regulamentar a apuração do crédito presumido de forma diversa. Vejamos:

Portaria MF nº 93/2004:

*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:*

*I - apurar o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, de MP, de PI e de ME 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 II sobre o valor apurado de conformidade com o inciso I;*

*IV - multiplicar o valor apurado de conformidade com o inciso III por 5,37%, cujo resultado corresponderá ao total do crédito presumido acumulado desde o início do ano até o mês da apuração;*

*V - diminuir, do valor apurado conforme o inciso IV, o resultado da soma dos seguintes valores de créditos presumidos, relativos ao ano-calendário:*

*a) utilizados para dedução do valor do IPI devido;*

b) ressarcidos;

c) com pedidos de ressarcimento já entregues à Secretaria da Receita Federal (SRF).

§ 2º O crédito presumido, relativo ao mês, será o valor resultante da operação a que se refere o inciso V do § 1º.

(...)

§ 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 pela pessoa jurídica produtora e exportadora;***

*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.*

Observa-se que a partir da vigência da Portaria MF nº 64/2003, e também da 94/2003, acima transcrita, 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).

Conclui-se então que as receitas decorrentes da exportação de produtos adquiridos de terceiros não compõem a receita de exportação para fins de cálculo do crédito presumido do IPI em relação ao 2º trimestre de 2004.

Diante de tudo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para excluir das receitas de exportação o valor das exportações de produtos adquiridos de terceiros.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal