



Processo n<sup>o</sup> : 13054.000130/99-63  
Recurso n<sup>o</sup> : 126.879  
Acórdão n<sup>o</sup> : 204-02.075

Embargante : PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL  
Embargada : Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

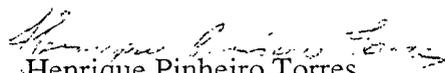
**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.** Embargos de declaração acolhidos para retificar o Acórdão n<sup>o</sup> 204-00.355 cuja ementa, mantida no demais, passa a incluir o seguinte tópico:

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.** Na determinação do percentual formado para apuração da base de cálculo do crédito presumido deve ser incluída a totalidade da receita proveniente da venda de produtos no exterior, mesmo da resultante da venda dos que não tenham sido submetidos a qualquer operação de industrialização, tanto no numerador (receita de exportação) como no denominador (receita bruta).

Vistos, relatados e discutidos os presentes embargos de declaração impetrados pela PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em conhecer e prover os Embargos para retificar os cálculos dos créditos presumidos, nos termos do voto do Relator.**

Sala das Sessões, em 06 dezembro de 2006.

  
Henrique Pinheiro Torres  
**Presidente**

  
Júlio César Alves Ramos  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Manzan e Mauro Wasilewski (suplente).



Processo nº : 13054.000130/99-63  
Recurso nº : 126.879  
Acórdão nº : 204-02.075

Embargante : PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos de que trata o processo, adoto o voto da decisão recorrida que passo a transcrever.

*“O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, instituído pela Medida Provisória n.º 948, de 23 de março de 1995, depois convertida na Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1997, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS e Cofins incidentes nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, no ano de 1995, no montante de R\$ 85.835,24, conforme o Pedido de Ressarcimento constante da folha n.º 1.*

*1.1 Em verificação fiscal, conforme Informação juntada aos autos, nas 215 a 221, concluiu-se que o requerente teria direito ao ressarcimento, no ano em referência, de apenas R\$ 75.890,71. A glosa de R\$ 9.944,53 decorreu dos seguintes ajustes:*

*a) no valor da Receita de Exportação, pela exclusão do valor das exportações equivocadamente classificadas com o CFO 7.11, quando, em realidade, deveriam ter sido registradas com o CFO 7.12, que não dão direito ao crédito;*

*b) no valor da Receita de Exportação, pelo ajuste do valor da receita de Exportação ao somatório do valor das notas fiscais de exportação, em detrimento do valor consignado no Livro Registro de Apuração de IPI;*

*c) na Receita Operacional Bruta, reduzindo-a, para compatibilizá-la com os registros efetuados no Livro Registro de Apuração do IPI (transcrito pelo contribuinte em planilhas anexadas ao processo nas folhas 196 e 197);) no valor das aquisições para utilização no processo produtivo, adequando-o ao somatório das aquisições registradas com o CFO 1.11 e 2.11, subtraídas das aquisições equivocadamente classificadas com esses códigos;*

*e) no valor das aquisições para utilização no processo produtivo, subtraindo o valor das devoluções de compras, classificadas com CFO 5.31 e 6.31.*

*1.2 O Delegado da Receita Federal em Novo Hamburgo, por meio do despacho decisório da folha 222, acolheu as conclusões do Parecer n.º 05/001/00, de 08/02/2000, e autorizou o ressarcimento em 10/02/2000. O interessado foi cientificado na mesma data.*

*2.1 Inconformado com o indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, conforme relatado acima, o requerente apresentou impugnação (fls. 277 a 292, instrumento de mandato na folha 294), em 13/03/2000, reclamando, da exclusão da Receita de Exportação do montante das operações registradas com o CFO 7.12, que entende ilegal, face ao teor da MP n.º 948, de 1995 e da Lei n.º 9.363, de 1996. Alega que o Ato Declaratório n.º 13, de 2 de setembro de 1998, que teria amparado a glosa procedida pela Fiscalização, inovou no ordenamento jurídico, ao introduzir restrição não prevista na Lei, e que, ao fazê-lo, acabou por infringir “...os princípios da hierarquia das normas legais e da legalidade.” (folha 287). Cita doutrina de Hugo de Brito Machado, Antônio Carlos Rodrigues do Amaral e Sacha Calmon Navarro Coelho, além de jurisprudência do STF e do STJ.*



Processo nº : 13054.000130/99-63  
Recurso nº : 126.879  
Acórdão nº : 204-02.075

*2.2 Conclui, requerendo a reforma da decisão proferida ao pedido de ressarcimento original, para que seja desconsiderada a glosa efetivada na Receita de Exportação relativa ao ano de 1995 e, alternativamente, caso se entenda pela manutenção da glosa, que a mesma seja efetivada também na Receita Operacional Bruta.*

Examinando a imugnação apresentada a DRJ em Porto Alegre-RS por meio de sua Turma proferiu o acórdão nº assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1995*

*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI: Base de cálculo – Não pode ser incluído na Receita de Exportação, compondo, todavia, a Receita Operacional Bruta, 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 exportador.*

*Tornam-se definitivos, na esfera administrativa, os ajustes procedidos pela Fiscalização que não foram expressamente contestados.*

*Solicitação Indeferida*

Inconformada com a decisão proferida, vem a empresa, em sede de recurso ao este Conselho aduzir:

1. que a receita de exportação de mercadorias adquiridas no mercado interno e não submetidas a qualquer operação de industrialização no exportador deve integrar a base de cálculo do benefício fiscal, pois a MP 948/95 e a lei 9.363/96 em que se converteu não prevêm a sua exclusão. Se não a integrar também não deve integrar a receita bruta operacional.

2. que o valor a ser ressarcido deve sofrer a correção monetária para preservar-lhe o poder aquisitivo. Aplicam-se ao ressarcimento as mesmas normas atinentes à restituição.

Apreciado na sessão de outubro de 2005, o recurso foi objeto de embargos de declaração do n. Procurador da Fazenda Nacional, cujo acolhimento foi proposto pelo relator original e acatado pelo i. Presidente da Câmara, o que determinou a inclusão em pauta para apreciação da omissão reconhecida.

É o relatório.



Processo nº : 13054.000130/99-63  
Recurso nº : 126.879  
Acórdão nº : 204-02.075

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Como se disse, deram entrada na Câmara embargos de declaração movidos pela PFN para que se sanasse contradição entre o julgado e o relatório. Acolhi-o não propriamente por contradição mas por omissão de matéria argüida e reconhecida no relatório.

Com efeito, ali se vê que duas haviam sido as argüições da empresa. A primeira, atinente à exclusão praticada pela fiscalização da receita de exportação proveniente da venda no exterior de mercadorias adquiridas no mercado interno. A segunda, quanto à não aplicação de juros Selic sobre o valor deferido. Enquanto isso, a decisão motivadora dos embargos apenas se ateve à segunda questão, incidindo em clara omissão.

Examinando, então, o outro ponto, tinha entendimento de que estava correto o procedimento da fiscalização em excluir da receita de exportação a parcela atinente à venda no exterior de mercadorias que não tivessem sido submetidas a qualquer processo de industrialização. Em assim procedendo, a fiscalização apenas dava cumprimento ao Ato Declaratório Normativo COSIT nº 13/98, como está obrigada a fazer, no qual não vislumbrava qualquer ilegalidade.

Entendia, e continuo entendendo, que o critério que se tentou introduzir pelo ADN é bastante lógico. Pode-se resumir o argumento da seguinte maneira: o art. 1º. da MP 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96, determina que o benefício do crédito presumido destina-se a ressarcir o produtor-exportador do PIS e Cofins incidentes sobre as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem utilizados na fabricação de produtos exportados. Não sendo apurável em cada caso o exato valor, determinou uma fórmula de presunção. Assim, quando uma parte do que foi produzido foi vendido no mercado interno e outra, exportada, cabe determinar a parcela correspondente dos MP, PI e ME aplicados nos que foram exportados. É para isso que se recorre à relação entre a receita de exportação e a receita total. Se 20% dos produtos fabricados foram exportados, supõe-se que 20% das matérias-primas totais aplicadas no período, foram aplicadas nos produtos exportados.

Essa presunção, todavia, só se mantém se todos os produtos vendidos tiverem utilizado os insumos. Realmente, se se incluir nessa receita de exportação, a parte das mercadorias revendidas, se estará aumentando artificialmente essa proporção, e, indiretamente, beneficiando uma parte que não foi autorizada pela Lei, visto que não há previsão legal para que um mero comerciante recupere (seja por ressarcimento, restituição, compensação ou outra modalidade específica ao caso) as contribuições incidentes na aquisição no mercado interno das mercadorias que venha a exportar. Na parte revendida, o exportador, embora seja fabricante de produtos, está realizando uma mera revenda de produtos adquiridos no mercado interno.

Revi, todavia, o meu entendimento. É que a própria Lei nº 9.363/96, em seu art. 6º, conferiu apenas ao Ministro da Fazenda a competência para definição dos conceitos necessários à aplicação do benefício, inclusive o conceito de receita de exportação:

*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*



Processo n<sup>o</sup> : 13054.000130/99-63  
Recurso n<sup>o</sup> : 126.879  
Acórdão n<sup>o</sup> : 204-02.075

*receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador. (negritei)*

No cumprimento dessa autorização foi expedida a Portaria MF n<sup>o</sup> 38/97. Revi, todavia, o meu entendimento. Confira-se:

*Art. 3<sup>o</sup> 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.*

*§ 1<sup>o</sup> 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.*

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

*§ 3<sup>o</sup> No último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no último trimestre de cada ano, deverá ser excluído da base de cálculo do crédito presumido o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados mas não vendidos.*

*§ 4<sup>o</sup> O valor de que trata o parágrafo anterior, excluído no final de um ano, será acrescido à base de cálculo do crédito presumido correspondente ao primeiro trimestre em que houver exportação para o exterior.*

*§ 5<sup>o</sup> A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção durante o período.*

*§ 6<sup>o</sup> Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá manter sistema de controle permanente de estoques, no qual a avaliação dos bens será efetuada pelo método da média ponderada móvel ou pelo método denominado PEPS, no qual se*



**Processo n<sup>o</sup> : 13054.000130/99-63**  
**Recurso n<sup>o</sup> : 126.879**  
**Acórdão n<sup>o</sup> : 204-02.075**

*considera que as saídas das unidades de bens seguem a ordem cronológica crescente de suas entradas em estoque.*

*§ 7º No caso de pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, a quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção, em cada mês, será apurada somando-se a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo-se, do total, a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas na produção e as transferências.*

*§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, a avaliação das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção, durante o mês, será efetuada pelo método PEPS.*

*§ 9º A empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador poderá apurar o crédito presumido de forma centralizada, na matriz.*

*§ 10. A opção pela apuração centralizada de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á até o final do ano-calendário em que exercida.*

*§ 11. No caso de apuração descentralizada, o estabelecimento produtor exportador que não efetuar a compra de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem poderá calcular o crédito presumido sobre o valor desses insumos, utilizados na produção das mercadorias exportadas, que houverem sido recebidos por transferência de outro estabelecimento da mesma empresa.*

*§ 12. Na hipótese do parágrafo anterior, a transferência deverá ser efetuada pelo exato custo de aquisição constante do documento fiscal, emitido pelo fornecedor, na venda para o estabelecimento que houver efetuado a compra.*

*§ 13. O estabelecimento que transferir para outro, matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem deverá excluir o valor desses insumos no cálculo de seu próprio crédito presumido.*

*§ 14. A empresa deverá manter em boa guarda as memórias de cálculo dos créditos presumidos e, se não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, as respectivas relações de quantidades e valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens em estoque no final de cada período de apuração.*

*§ 15. Para os efeitos deste artigo, considere-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.*



Processo nº : 13054.000130/99-63  
Recurso nº : 126.879  
Acórdão nº : 204-02.075

Vê-se, sem sombra de dúvida que a regulação da matéria é exaustiva. Não há, ao menos no que concerne ao conceito de receita de exportação, qualquer necessidade de complementação. Basta que a empresa venda no exterior mercadorias para que o seu valor integre a receita de exportação para efeito de determinação do percentual de que trata a Portaria.

Assim, não salva o ADN a sub-delegação praticada pelo Ministro no art. 12 daquela Portaria:

*2Art. 12. A Secretaria da Receita Federal fica autorizada a expedir normas complementares, necessárias à implementação do disposto nesta Portaria.*

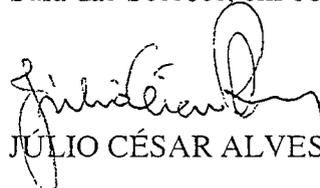
Ora, bem diferente disso é restringir o conceito de receita de exportação que já estava pronto e acabado na Portaria.

Por fim, resta reafirmar que a negação ao ADN não infringe o art. 22ª do Regimento Interno. Este apenas impede o afastamento de atos normativos por inconstitucionalidade. Aqui não se trata de inconstitucionalidade mas de afronta à delegação dada pela Portaria.

Com essas razões, voto no sentido de acolher o embargos e dar-lhe parcial provimento para acolher a inclusão na receita de exportação do valor decorrente da venda no exterior de mercadorias nacionais, mesmo as que não tenham sofrido qualquer processo de industrialização no estabelecimento beneficiário do crédito presumido.

É como voto.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2006.

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS