



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

Processo nº 13054.000805/2001-69
Recurso nº 238.429 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.915 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2010
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MERCADORIAS REVENDIDAS SEM INDUSTRIALIZAÇÃO. INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA
Recorrente PINCÉIS ATLAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INCLUSÃO.

Por compor o custo dos insumos, o valor da industrialização por encomenda é computado na base de cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, desde que seja realizada por pessoa jurídica contribuinte do PIS e COFINS e o produto beneficiado seja novamente industrializado pelo exportador.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS. SIMPLES REVENDA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO E RECEITA OPERACIONAL BRUTA. EXCLUSÃO EM AMBAS.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, o montante correspondente à exportação de produtos não industrializados pela beneficiária deve ser excluído no cálculo do incentivo, tanto no valor da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta.

PRODUTOS NÃO CLASSIFICADOS COMO INSUMOS PELO PN CST Nº 65/79. ENERGIA ELÉTRICA. EXCLUSÃO NO CÁLCULO DO INCENTIVO. SÚMULA CARF Nº 19, DE 2009.

Nos termos da Súmula CARF nº 19, de 2009, e em consonância com o Parecer Normativo CST nº 65/79, não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica, vez que não são consumidos em contato direto com o produto e por isto não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário para fins do IPI.

DEVOLUÇÃO DE COMPRAS. EXCLUSÃO.

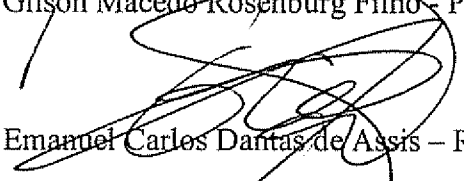
Em obediência à legislação do IPI, os valores das devoluções de insumos adquiridos são excluídos da base de cálculo do incentivo.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Gilson Macedo Rosenberg Filho quanto ao aproveitamento de gastos com beneficiamento realizados por terceiros.


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Gilson Macedo Rosenberg Filho. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que manteve decisão de origem, pelo provimento parcial em pedido de ressarcimento do Crédito Presumido de IPI.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

1.1 O Parecer DRF/NHO/Sacat nº 262/2002, juntado aos autos às fls.166 a 169, concluiu que o requerente teria direito ao ressarcimento, nos períodos em referência, de apenas R\$ 22.341,49. A glosa de R\$ 5.012,02 o valor pleiteado deveu-se aos seguintes motivos:

a) inclusão indevida, no cálculo do benefício, do valor de industrialização efetuada por outras empresas, CFOP 1.13 e 2.13;

b) inclusão indevida no cálculo do benefício, como insumos, dos gastos com energia elétrica, que não preenchem as condições da lei;

c) inclusão na receita de exportação o produto das vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, CFOP 7.12;

d) não exclusão do valor das compras devolvidas, como também não efetuou a apropriação proporcional do ICMS nas



devoluções, nas compras totais e na relação entre o consumo e as compras;

e) utilização de critérios diferentes para apurar os "custos dos insumos", sendo de jan/99 a dez/2000, em Despesas Industriais, e de jan/2001 em diante em Custos a Apropriar em Despesas Comerciais;

f) acréscimo indevido, no valor dos materiais consumidos, das compras com CFOP 1.13, 2.13, 1.42, sem, todavia, excluir as compras com CFOP 5.31, que acabaram por deturpar o percentual utilizado para o rateio previsto no art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 103, de 30 de dezembro de 1997, e;

g) o valor do acréscimo no mês de janeiro de 2001 é o valor excluído no ano anterior, (dez/2000 - linha 14 do DCP), R\$ 955.450,43.

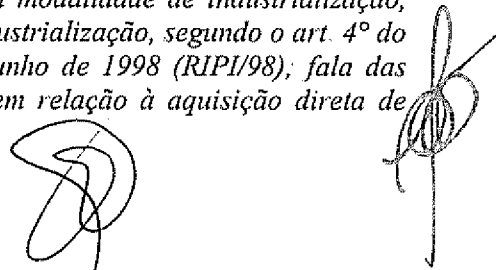
(...)

2 Irresignado com o indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, como relatado acima, o requerente manifesta sua inconformidade, pela reclamação, de fls. 171 a 194, subscrita pelo seu procurador, mandado à fl. 195, no devido prazo, relatando o parecer fiscal e se fixando, inicialmente, na glosa de três itens: a) a industrialização efetuada por outras empresas (CFOP 1.13), b) a aquisição de energia elétrica para fins industriais (CFOP 1.42), e;

c) a glosa, na receita de exportação, das vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (CFOP 7.12), nos termos do relatório sintetizado abaixo.

2.1 Alega que o crédito presumido de IPI, autorizado pela Lei nº 2 9.363, de 13 de dezembro de 1996, tem o escopo de ressarcir o montante pago a título de PIS/Cofins na aquisição de insumos empregados industrialização de produtos exportados, aí incluído tudo aquilo que se emprega na produção, integrando-se ao produto final ou sendo consumido durante o processo; que o legislador não determinou a exclusão de nenhuma espécie de insumo no cálculo; que as Instruções Normativas são normas complementares e não podem modificar o texto legal; transcreve partes de decisões do 2º Conselho de Contribuintes (não Conselho Federal de Contribuintes, como cita a defesa) nos recursos n. as. 110146, 115094, 117342 e 116859, em defesa de sua tese, sem indicar os respectivos acórdãos, arrematando no sentido de que não pode prosperar o afastamento pelo Fiscal do montante de aquisições de energia elétrica e a industrialização por encomenda.

2.2 Prossegue (fl. 182) combatendo a glosa dos valores pagos a terceiros para beneficiamento de seus insumos sob encomenda, explica o funcionamento desta modalidade de industrialização, bem como as definições de industrialização, segundo o art. 4º do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 (RPI/98); fala das vantagens desta modalidade em relação à aquisição direta de



insumos já acabados, cujo preço seria, notoriamente, maior, que a operação por encomenda sofre a incidência do PIS/Cofins, o que justifica a sua recuperação; que a cobrança de IPI na remessa e no retomo do insumo beneficiado, para que seja admitido o custo no cálculo é totalmente desprovida de fundamento legal, enquanto que a suspensão do imposto, na referida operação, não é condição excludente da base de cálculo do crédito presumido.

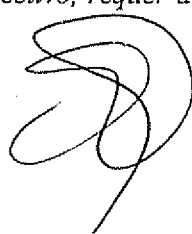
2.3 Prosseguindo, a defesa volta a abordar a glosa dos gastos com energia elétrica, invocando o art. 147, I do RIPI/98, que admite o crédito daqueles insumos que, mesmo não se integrando ao produto final, se consomem no processo de industrialização e que a energia elétrica se consome por inteiro na alimentação do maquinário e reveste de elemento essencial no processo produtivo, e assim, a energia elétrica tem o mesmo caráter de insumo, trazendo à colação, em sua defesa, as decisões do 2º Conselho de Contribuintes prolatadas nos recursos n.ºs. 100167 e 110144, sem identificar os respectivos acórdãos (fls. 187/188).

2.4 Quanto à glosa, na receita de exportação, do valor de mercadorias adquiridas de terceiros, alega que em momento algum a legislação menciona a obrigação de excluir os valores das vendas nestas condições; que a lei deve ser respeitada e foi isso que fez; que no seu balancete, a receita de exportação engloba tanto a exportação de seus produtos como as vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, não havendo razão para a subtração dos valores das vendas destas mercadorias da receita de exportação.

2.5 No que refere às "devoluções de compras", diz que retirou todos os dados do seu Balancete mensal, instrumento hábil, onde o custo dos insumos se apresenta sem o ICMS e, para que se chegue a um valor do ICMS é feito um percentual ponderado, que será aplicado sobre o custo dos insumos. Acrescenta que a conta do balancete em que consta o custo do insumo já está subtraído das devoluções, motivo pelo que, a primeira vista, tem-se a impressão de que não houve a consideração das devoluções de compras, porque já foram subtraídas.

2.6 Quanto às demais considerações apresentadas no Parecer do Fiscal (fl. 191): a) com relação à alteração dos critérios para apurar o custo dos insumos, de jan/99 a dez/2000, e de jan/2001 em diante, diz que o único motivo foi a mudança do sistema que gera o balancete, b) o valor excluído na linha 14 do DPC é diverso do informado (itens 08, 10 e 11 do Parecer do Fiscal) porque os valores de exclusão se dão através de um estudo aprofundado e que o método utilizado pelo Fiscal não é o método que realmente informa qual o valor que deverá ser excluído e, por este motivo o valor apresentado na linha 14 do DCP pela Manifestante é o correto.

2.7 Por fim, sob o título de "Jurisprudência", transcreve, em sua defesa, parte da decisão do 2º Conselho de Contribuintes relativa ao recurso nº 112197, julgado em 20/3/2001, sem mencionar o acórdão respectivo, requer a reforma do despacho



decisório e o reconhecimento do direito ao ressarcimento integral, pelos motivos expostos.

A 1ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 202/208, indeferiu a manifestação de inconformidade, referendando a decisão do órgão de origem pelo ressarcimento parcial do valor pleiteado.

No recurso voluntário, tempestivo, a contribuinte insiste no ressarcimento integral do valor pleiteado, repisando os argumentos contidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais condições do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

As matérias a tratar dizem respeito ao seguinte: industrialização por encomenda; energia elétrica; mercadorias adquiridas de terceiros e não industrializadas pelo estabelecimento exportador; devolução de compras e apropriação proporcional do ICMS; demais considerações da peça recursal, onde há menção ao valor da linha 14 do DCP.

Conforme demonstrado adiante, entendo assistir razão parcial à Recorrente em relação ao primeiro e terceiro itens acima. Nos demais descabe reparos no entendimento da fiscalização e da DRJ.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA: INCLUSÃO NO CÁLCULO DO INCENTIVO, DESDE QUE A INDUSTRIALIZAÇÃO SEJA REALIZADA POR CONTRIBUINTE DO PIS E DA COFINS E O PRODUTO BENEFICIADO SOFRA NOVA INDUSTRIALIZAÇÃO REALIZADA PELO EXPORTADOR.

A fiscalização glosou os custos de beneficiamento de matérias-primas, realizado por outras empresas. Aplicou o entendimento da Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX no 312, de 3 de agosto de 1998, divulgada no Boletim Central nº 147/1998, que informa:

2.7) Encontra-se com habitualidade, casos em que a empresa produtora exportadora, remete matérias-primas de seu estoque para efetuar uma etapa produtiva em outra empresa. Por exemplo, o produtor exportador adquire couro semi-acabado e o envia a outra empresa (um curtume) para acabamento. Nesse processo, são agregados a essa matéria-prima diversos outros insumos, como produtos químicos, corantes, etc. O couro retorna modificado para o estabelecimento produtor exportador, acompanhado de nota fiscal indicando operação de beneficiamento. Pergunta-se, se o valor agregado, correspondente ao beneficiamento deve ser computado como aquisição de insumos (período de 1996) e como custos (a partir de 1997)? E, em caso de beneficiamento que não agregue outras matérias primas (exemplo, parte de calçado remetida para



costura, colagem ou trançamento, acompanhada de todos os materiais necessários), o tratamento deve ser o mesmo?

R) No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido. Porém, no caso em que o encomendante remete os insumos com tributação, e o industrializador por encomenda utiliza insumos próprios e, após a industrialização, remete os produtos tributados pelo IPI ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido. O entendimento aplica-se tanto ao exercício de 1995, quanto aos posteriores.

A decisão recorrida, corroborando o entendimento da fiscalização, entendeu que se a legislação do Crédito Presumido do IPI só fala em aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (art. 1º da Lei nº 9.363/96), descabe admitir no cálculo o valor dos serviços de beneficiamento prestados por terceiros. A Recorrente contrapõe que a operação por encomenda sofre a incidência do PIS/COFINS e, repetindo o exposto na impugnação (fl. 183), na peça recursal explica o seguinte (fl. 222):

Ressalta-se que o insumo é remetido para pessoa jurídica contribuinte de PIS/COFINS para o fim de ser beneficiado. Ou seja, a pessoa jurídica beneficiadora do insumo onera o mesmo com o valor que irá pagar de PIS/COFINS. O insumo industrializado é recebido pela Recorrente como que o industrializará mais uma vez, cortando, colando, montando e fazendo o acabamento.

O insumo industrializado (após o beneficiamento) agrega o produto a ser exportado como matéria-prima do mesmo, devendo, portanto, ser incluído no somatório das aquisições de matéria-prima que dão direito ao crédito presumido de IPI, como ressarcimento de PIS e COFINS incidentes nas etapas anteriores.

Para dar à Recorrente, destaco dois aspectos: 1) o insumo industrializado por terceiro, após o retorno da empresa que o beneficia, passa por novo processo de industrialização, sendo utilizado pela recorrente como matéria-prima; 2) o beneficiamento é realizado por pessoa jurídica contribuinte do PIS e da COFINS.

Se após o retorno do encomendante (o estabelecimento industrial da requerente) a exportação fosse realizada sem qualquer processo de industrialização, o exportador seria mero intermediário, não fazendo jus ao benefício. Assim como na aquisição de mercadorias de terceiros, seguida de exportação sem que sofram qualquer industrialização no estabelecimento exportador, descabe o benefício.

Por outro lado, se o beneficiamento fosse realizado por pessoas físicas, não contribuintes do PIS e COFINS, face à não incidência das duas Contribuições não caberia considerar o insumo no cálculo do crédito presumido.

Quanto à circunstância de suspensão (ou não) do IPI, por ocasião da remessa da matéria-prima a ser beneficiada por terceiro, considero-a irrelevante. Tal suspensão existe



em função da legislação do imposto, que a permite, e de todo modo não descaracteriza o produto beneficiado como insumo da mercadoria final.

O que importa saber é se o insumo é caracterizado como tal na legislação do IPI, e não se houve incidência do imposto na operação de beneficiamento. Ainda que não tenha havido a tributação efetiva pelo IPI, em função da suspensão, o importante é que a matéria-prima beneficiada foi empregada como insumo na industrialização efetuada pelo exportador, e o beneficiamento foi realizado por pessoa jurídica, com incidência do PIS e COFINS.

A referendar de que o custo da industrialização por encomenda é computado na base de cálculo do crédito presumido do IPI, menciono os seguintes julgados desta Terceira Câmara:

Número do Recurso: 122920

Data da Ocorrência: 17/05/2005

Tipo da Decisão: ACÓRDÃO

Número da Decisão: 203-10135

Sigla da Decisão: DPM - DADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Deu-se provimento ao recurso: I) por maioria de votos, quanto à inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI do valor referente ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, com suspensão do imposto. Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto, II) por unanimidade de votos, quanto à inclusão, no cálculo do Crédito Presumido de IPI, da receita de exportação, de valores relativos a vendas a empresas comerciais exportadoras efetuadas antes de 23/11/1996. O Conselheiro Antonio Bezerra Neto apresentará declaração de voto.

Número do Recurso: 123830

Data da Ocorrência: 24/02/2005

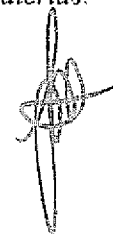
Tipo da Decisão: ACÓRDÃO

Número da Decisão: 203-10026

Sigla da Decisão: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos: rejeitou-se a preliminar de nulidade; no mérito: I) em relação à base de cálculo do crédito presumido do IPI: a) por unanimidade de votos, reconheceu-se o direito ao crédito das despesas com industrialização por encomenda; b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento, quanto às despesas com energia elétrica. Vencidos os Conselheiros César Piantavigna (relator), Maria Teresa Martínez López e Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis; e III) por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso, quanto às demais matérias.

ENERGIA ELÉTRICA: EXCLUSÃO



No tocante aos dispêndios com a energia elétrica empregada no processo produtivo da Recorrente, não compõem a base de cálculo do crédito presumido do IPI, nos termos da Lei nº 9.363/96.

Ressalto, por crucial, que o regime do trimestre em tela não é o da Lei nº 10.276/2001, no qual os gastos com energia elétrica são computados na cálculo do benefício. Esse regime alternativo é inconfundível com o original da Lei nº 9.363/96, pelo que não cabe aqui aplicar as regras da Lei nº 10.276/2001.

Na forma do art. 3º, parágrafo único, da referida Lei, os conceitos de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, cujos valores integram a base de cálculo do benefício, devem ser buscados na legislação do IPI. Esta nos informa, ao tratar dos créditos básicos do imposto, especialmente no art. 82, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/82 (RIPI/82), equivalente ao art. 147, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25/06/98 (RIPI/98), o seguinte:

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25).

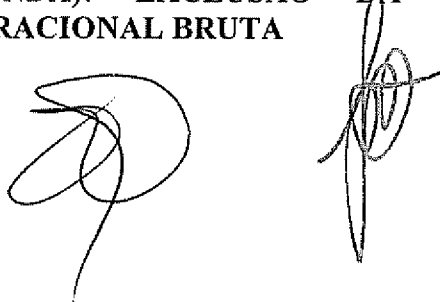
I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

O Parecer Normativo CST nº 65/79, tratando do art. 66, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 83.263/79 (RIPI/79), equivalente aos arts. 82, I, do RIPI/82, e 147, I, do RIPI/98, assentou interpretação acerca dos créditos básicos do imposto, que continua válida até hoje. Segundo essa interpretação consolidada, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente que, **em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo**, forem consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

No sentido de que a energia elétrica utilizada como fonte de calor, de iluminação ou força motriz não se constitui em insumo para fins de créditos do IPI, pelo que não integra a base de cálculo do incentivo em tela, a Súmula CARF nº 19, de 2009, que em consonância com o Parecer Normativo CST nº 65/79 estabelece, verbis:

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

PRODUTOS EXPORTADOS SEM INDUSTRIALIZAÇÃO POR PARTE DO EXPORTADOR (SIMPLES REVENDA): EXCLUSÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO E DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA



O Crédito Presumido do IPI como ressarcimento do IPI e COFINS nas exportações foi instituído pela MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96, cujo art. 1º determina:

“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. 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.

§ 1º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

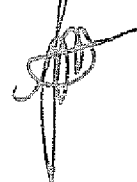
(negritos acrescentados).

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de COFINS mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e *bis in idem* ($2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$).

O valor da exportação de mercadorias simplesmente revendidas, adquiridas de terceiros e exportadas sem que tenham sofrido qualquer operação de industrialização pelo exportador, não pode ser incluído na receita de exportação do requerente em virtude do art. 1º da Lei nº 9.363/96, que se refere à empresa **produtora e exportadora**.

Conforme o final do art. 1º em comento, as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que compõem a base de cálculo do incentivo são aquelas utilizadas no processo produtivo. Que processo produtivo? O de industrialização, conforme deixa claro o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96, ao informar que, subsidiariamente, a legislação do IPI será empregada para estabelecer o conceito de produção.

Este termo - “produção” -, empregado tão-somente no referido parágrafo e não repetido em qualquer outro trecho da Lei nº 9.363/96, é sinônimo de “processo produtivo.” De quem? Da empresa produtora e exportadora. Daí o crédito presumido do IPI não beneficiar a empresa que apenas exporta, sem que antes submeta, ela própria, as mercadorias a algum processo de industrialização.



Como somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem **empregados no processo de industrialização** é que integram a base de cálculo do crédito presumido, conclui-se que os produtos não industrializados, bem assim os não tributados (NT) conforme a legislação do IPI, não fazem jus ao incentivo.

Em consonância com esta interpretação, o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, já esclarecia, no seu subitem 4.11, o seguinte:

4.11. O contribuinte produtor-exportador de produtos com alíquota zero ou isentos tem direito ao crédito, ainda que não tenha débito de IPI. Não tem direito ao crédito presumido o exportador de produtos não tributados pelo IPI (produtos NT), isto é, produtos que não são industrializados, pois neste caso ele não é contribuinte do IPI.

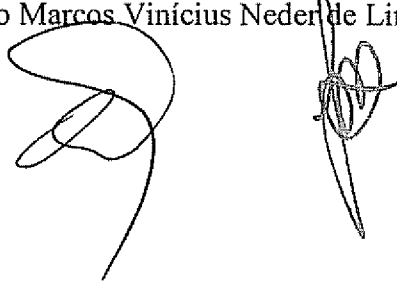
Neste ponto o referido Parecer interpretou da melhor forma a legislação do crédito presumido, tendo esclarecido a questão relativa aos produtos NT. A Portaria MF nº 38, de 27/02/97, bem como a Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/97, ao regulamentarem o incentivo, não tratam especificamente do tema. Apenas informam que farão jus ao incentivo a empresa **produtora e exportadora** de “mercadorias nacionais” (art. 2º da Portaria MF nº 38/97 e art. 2º da IN SRF nº 23/97), sem qualificar tais mercadorias como produtos industrializados. Somente no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 13, de 02/09/98, é que o tema foi tratado de forma específica. Depois a Portaria MF nº 64, de 24/03/2003, e a IN SRF nº 313, de 03/04/2003, utilizaram, corretamente, a locução “produtos industrializados nacionais” (art. 2º destes dois últimos atos).

A meu ver os atos acima não inovaram na regulamentação do benefício em tela, tendo apenas procedido à melhor interpretação da Lei nº 9.363/96. Inclusive, é despidiendo dispositivo legal determinando expressamente a exclusão dos valores das mercadorias não industrializadas ou não-tributadas no cálculo do benefício. Mesmo antes do ADN COSIT nº 13, de 02/09/98, da Portaria MF nº 64/2003 e da IN SRF nº 313/2003, e independentemente do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, o crédito presumido, tal como estabelecido pela Lei nº 9.363/93, não comportava a inclusão das mercadorias não industrializadas ou NT em sua base de cálculo. Estendo seja esta a *mens legis*.

Contudo, o montante correspondente à exportação de produtos não industrializados pela recorrente deve ser excluído tanto no valor da receita de exportação, quanto no da receita operacional bruta, porque a relação dada por esses dois valores visa apurar quanto do produto industrializado foi exportado. No fator que expressa tal relação, a parte é dada pela parcela exportada; o todo, pelo total dos produtos industrializados, na forma da legislação do IPI. Se os produtos oriundos de simples revenda (bem como os NT), não são considerados industrializados, para fins do IPI, não devem integrar o cálculo do incentivo inclusive no denominador da fração. Daí a necessidade de ajuste na receita operacional bruta, que deve ser computada no divisor da fração com exclusão dos produtos não industrializados pelo exportador.

Pela exclusão tanto na receita de exportação quanto na receita operacional bruta, dos produtos adquiridos e vendidos ao exterior sem industrialização por parte do beneficiário do Crédito Presumido do IPI, já decidiu esta Terceira Câmara, no Recurso nº 131359, Acórdão nº 203-11034, julgado em 28/06/2006, relatora a ilustre Conselheira Sílvia de Brito Oliveira. No mesmo sentido a decisão no Recurso nº 112611, Acórdão nº 202-12304, julgado em 06/07/2000, relator o ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.

DEVOLUÇÃO DE COMPRAS: EXCLUSÃO



Quanto aos valores das devoluções de compras, é indubitável que devem ser excluídos da soma das aquisições.

Conforme a legislação do IPI as devoluções das compras são excluídas na escrita fiscal, sendo o crédito respectivo estornado. Assim como nas vendas o recebimento de mercadorias devolvidas pelos clientes adquirentes também permite a exclusão do IPI debitado.

Diferentemente ocorre com os valores do ICMS, calculados de acordo com o art. 3º da IN SRF nº 103/97 e incluídos nos custos que serviram de base de cálculo para o incentivo, sendo que as correções efetuadas pela fiscalização não foram impugnadas expressamente pela recorrente.

O acórdão recorrido, ao considerar insatisfatória a contestação da impugnação nesta matéria, decidiu da melhor forma. Cabe apenas referendá-lo, no que considerou o seguinte (fl. 208):

A explicação da Defesa de que a conta dos insumos no balancete já está subtraída das devoluções, sem identificar nem quantificar os valores, não satisfaz. Os valores para o cálculo são retirados do livro Registro de Apuração do IPI, onde consta o registro das devoluções, como se constata, exemplificativamente, pelas cópias do referido livro, às fls. 31, 49, 52, 61, dentre outras.

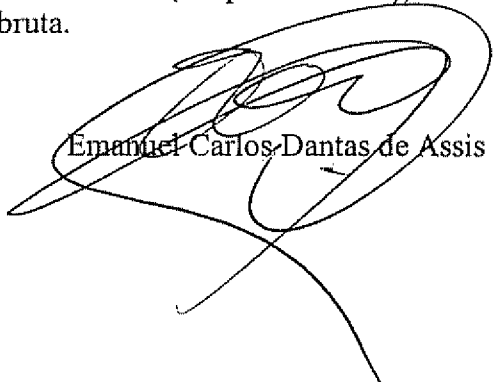
DEMAIS CONSIDERAÇÕES

No tocante às demais alegações contidas no Recurso, o acórdão da DRJ também não merece reforma.

Tratando da linha 14 do DCP, a fiscalização informa à fl. 168 que o valor do acréscimo no mês de Janeiro de 2001 corresponde ao excluído no ano anterior (dez/2000), enquanto a Recorrente apenas afirma ser correto o valor por ela apresentado, sem maiores justificativas. A simples afirmação de que “os valores de exclusão se dão através de um estudo aprofundado sobre os procedimentos industriais da empresa e a forma como a mesma lança isto em seu balancete”, e de que “Estes valores se originaram de uma forma diferente com relação a cada especificidade de cada empresa” (fls. 232/233), não infirma o montante computado pela fiscalização, que deve ser mantido.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para incluir na base de cálculo do Crédito Presumido do IPI o custo com a industrialização por encomenda realizada por pessoa jurídica contribuinte do PIS e COFINS em insumos empregados no estabelecimento da requerente, bem como para excluir os valores dos produtos exportados sem industrialização por parte da Recorrente (simples revenda), tanto da receita de exportação quanto da receita operacional bruta.


Emanuel Carlos Dantas de Assis