



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

| | |
|--------------------|---|
| Processo nº | 13854.000180/2002-09 |
| Recurso nº | 516.789 Voluntário |
| Acórdão nº | 3102-00.914 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária |
| Sessão de | 01 de março de 2011 |
| Matéria | IPI - RESSARCIMENTO |
| Recorrente | MONTECITRUS TRADING S/A |
| Recorrida | FAZENDA NACIONAL |

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ADMISSIBILIDADE.

Integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, os valores dos insumos adquiridos de pessoas físicas não contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, utilizados na industrialização dos produtos exportados (aplicação da jurisprudência STJ, por força do art. 62-A do RI-CARF).

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. DATA DO EMBARQUE PARA O EXTERIOR.

Para efeito de apuração do crédito presumido do IPI, a conversão do valor da receita de exportação é calculada com base na taxa de câmbio de compra, em vigor na data do embarque dos produtos nacionais para o exterior que, no transporte por via marítima, corresponde à data da cláusula *shipped on board* ou equivalente, constante do Conhecimento de Carga e averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex. Por outro lado, enquadra-se na definição de despesa ou receita financeira, respectivamente, a variação cambial passiva ou ativa decorrente da alteração do valor do crédito de exportação resultante da variação da taxa de câmbio ocorrida após a data do embarque até o fechamento do contrato de câmbio.

RECEITA DE VENDAS DE PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. INTEGRAÇÃO A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Na vigência da redação do inciso II do § 15 do art. 3º da Portaria MF nº 38, de 1997, a receita de exportação era definida como sendo o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora, com o fim específico

de exportação, de mercadorias nacionais, sem qualquer distinção, incluindo, portanto, a receita de revenda de produtos adquiridos de terceiros.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. ATO ADMINISTRATIVO OU NORMATIVO IMPEDITIVO DO DIREITO AO CRÉDITO. NECESSIDADE.

Somente a oposição constante de ato da Administração tributária, impedindo a utilização do direito de crédito presumido do IPI, descharacteriza o referido crédito como escritural, dando ensejo a incidência da taxa Selic a partir da data da ciência do citado ato (aplicação da jurisprudência STJ, por força do art. 62-A do RI-CARF).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para rejeitar exclusivamente a incidência da taxa Selic no período anterior à data da ciência do despacho decisório.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro- Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento- Relator.

EDITADO EM: 01/04/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, José Fernandes do Nascimento, Luciano Pontes de Maya Gomes e Nanci Gama.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 14-25.016, de 1 de julho de 2009 (fls. 131/138), proferido pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), em que, por unidade de votos, indeferiram a solicitação, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

O valor das variações cambiais não compõe o valor da receita de exportação no cálculo do crédito presumido de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EMPRESA PRODUTORA-EXPORTADORA.

A simples revenda para o exterior de mercadorias adquiridas de terceiros, sem sofrer qualquer processo de industrialização, não está contemplada no incentivo fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de resarcimento de crédito de IPI.

Solicitação Indeferida

Por bem descrever os fatos, transcrevo a seguir o Relatório encartado no Acórdão recorrido:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela requerente ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal de Ribeirão Preto (fl. 86), que deferiu parcialmente o pedido de resarcimento de IPI.

A contribuinte solicitou o resarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363 de 1996, e a Portaria MF nº 38/97, no valor de R\$ 187.885,63, retificado posteriormente para R\$ 1.684.195,13 (fl. 18) relativamente ao 1º trimestre de 2002. O pedido foi deferido parcialmente em virtude de retificações efetuadas no cálculo do crédito presumido, tendo sido reconhecido o direito creditório de R\$ 325.189,89, com base na informação fiscal de fls. 83/85, que, em resumo, passo a relatar:

- 1. Exclusão das aquisições de insumos adquiridos de pessoas físicas;*
- 2. Inclusão do valor do estoque final de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados e não vendidos, em 31/12/2001, no valor de R\$ 5.353.806,45;*
- 3. Não foram incluídas as aquisições de matérias-primas (laranja) em estoque, por terem sido adquiridas de pessoas físicas;*
- 4. Exclusão do valor do estoque de materiais de embalagens existente em 31/12/2001;*
- 5. Exclusão do valor de receita de exportações, das variações cambiais;*
- 6. Exclusão do valor de receita de exportações, de mercadorias adquiridas para revenda, que foram exportadas mas não foram industrializadas pela empresa;*

7. Exclusão dos valores das devoluções do cálculo da receita operacional bruta.

Regularmente científicada, a postulante apresentou manifestação de inconformidade de fls. 98/111, alegando, em resumo, o seguinte:

1. Concorda com a exclusão das devoluções da receita operacional bruta;
2. Sustenta a inclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas, considerando que a Lei nº 9.363/96 determina a utilização do valor total das aquisições de insumos; pelas mesmas razões, deveria ter sido computado o estoque de matérias-primas (laranjas) adquiridas de pessoas físicas;
3. Defende a inclusão, na receita de exportação, dos valores relativos às variações cambiais, com base na legislação do imposto de renda;
4. Não há amparo legal para a exclusão da receita de exportação, da revenda para o exterior de produtos adquiridos no mercado interno;
8. Requer o ressarcimento acrescido de juros calculados pela taxa SELIC, a partir da data do protocolo do pedido.

Por fim, requer que as futuras intimações sejam encaminhadas aos seus advogados devidamente constituídos.

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele científicada a Autuada, por via postal (fl. 142), em 26/08/2009. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 167/195, protocolado em 25/09/2009 (fl. 166), em que reapresentou as razões de defesa aduzidas na manifestação de inconformidade, no que tange aos insumos adquiridos de produtores rurais e às receitas de variação cambial ativa, venda para empresa comercial exportadora e da revenda de mercadorias adquiridas de terceiros. Com relação à incidência da taxa Selic, acrescentou os seguintes argumentos:

- a) não existia nenhuma justificativa juridicamente válida para a resistência da Fazenda Nacional no sentido de realizar o pagamento dos valores do crédito presumido do IPI acrescidos dos juros Selic, posto que os atos relativos à apuração e ao deferimento seriam da responsabilidade exclusiva dos Unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em decorrência, não poderia o contribuinte ser penalizado pela demora na efetivação do pagamento de tais valores;
- b) os valores pagos a destempo pela Fazenda Nacional também deveriam ser acrescidos de juros, calculados pelos mesmos critérios aplicados na cobrança dos seus créditos, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia e da vedação ao enriquecimento ilícito; e
- c) seriam aplicáveis às hipóteses de ressarcimento tanto o disposto no art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, que previa a restituição do indébito corrigido monetariamente, quanto o estabelecido no art. 39, parágrafo 4º, da Lei nº 9.250, de 1995, que instituiu a taxa de juros Selic.

No final, requereu o provimento integral do presente Recurso e a reforma do Acórdão recorrido, sendo-lhe reconhecido o direito ao ressarcimento do valor do crédito presumido do IPI pleiteado, acrescido da taxa Selic, calculada a partir da data do protocolo do presente Pedido de Ressarcimento.

Em cumprimento ao despacho de fl. 235, os presentes autos foram enviados a este e. Conselho. Na Sessão de agosto de 2010, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso é tempestivo, foi apresentado por parte legítima, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Do objeto do presente processo.

De acordo com o Demonstrativo de Apuração do Crédito Presumido do 1º trimestre do ano 2002 (fls. 20/22), a Interessada informou a apuração do crédito presumido do IPI no valor total de R\$ 1.684.195,13, objeto do Pedido de Ressarcimento de fl. 18.

Analisando do referido pleito, a autoridade fiscal apurou que a Interessada tinha direito apenas ao valor de R\$ 325.189,89, conforme Demonstrativo Consolidado de Apuração do Crédito Presumido do 1º trimestre do ano 2002 (fl. 54).

Em decorrência, do valor total pleiteado nos presentes autos (R\$ 1.684.195,13), a autoridade fiscal glosou a importância de R\$ 1.359.005,24, remanescendo uma diferença de R\$ 325.189,89.

Este foi o valor do crédito reconhecido pela autoridade delegada da Unidade da Receita Federal de origem, que acatou integralmente a glosa proposta na Informação Fiscal de fls. 83/85, nos termos do Despacho Decisório de fl. 86, que foi mantido na íntegra pelo Acórdão recorrido.

No presente Recurso, a Interessada manteve a sua irresignação em relação aos seguintes pontos atinentes apuração do valor do crédito presumido do IPI do 1º trimestre do ano 2002:

- a) a glosa dos valores dos insumos adquiridos de produtores rurais, pessoas físicas não sujeitas às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins,;
- b) a exclusão do cômputo das receitas de exportação dos valores das receitas da variação monetária ativa e da revenda das mercadorias adquiridas de terceiros; e

c) o indeferimento do acréscimo da taxa Selic, calculada a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento em apreço.

I. DA GLOSA DOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PRODUTORES RURAIS

Nos presentes autos, para fim de apuração do valor do crédito presumido do IPI, o valor total dos insumos (laranjas) adquiridos das pessoas físicas, produtoras rurais, foi integralmente excluído da base de cálculo do crédito presumido do IPI, sob o argumento de que se tratava de insumos adquiridos de pessoas físicas não-contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

No julgamento de primeiro grau, a glosa foi integralmente mantida, com base no argumento de que como não houve incidência nem recolhimento das referidas Contribuições sobre adquiridos de pessoas físicas e utilizados na industrialização dos produtos exportados nenhum valor deveria ser ressarcido aos exportadores a título de crédito presumido do IPI.

Por outro lado, alegou a Recorrente que era pacífico o entendimento esposado pela jurisprudência administrativa e judicial, no sentido de que era devida a inclusão na base cálculo do crédito presumido do IPI dos valores dos insumos adquiridos de pessoas físicas não-contribuintes das mencionadas Contribuições.

Trata-se de matéria que tem gerado ampla controvérsia no âmbito deste Conselho e do Poder Judiciário.

Na esfera judicial, em julgamento realizado segundo o procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, estabelecido no 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), o e. Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu o direito de os contribuintes incluírem na base de cálculo do crédito presumido do IPI o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, produtoras rurais, não-contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Refiro-me ao julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 993164 / MG¹, proferido pelos integrantes da Primeira Seção do STJ, cuja ementa segue reproduzida:

*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 resarcimento 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 resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 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 resarcimento, 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 a 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 constitucionalidade (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. Conseqüentemente, 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 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do resarcimento 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 constitucionalidade 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), descharacteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 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. *Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-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.*

Assim, tendo em conta os fundamentos aduzidos no referido julgado, que os adoto na presente decisão, ressalvado o entendimento contrário deste Conselheiro, em cumprimento ao disposto no art. 62-A² do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com alterações introduzidas pela

² "Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça 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, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no

Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, proponho que seja restabelecida a glosa, mediante adição à base de cálculo dos créditos presumidos do IPI, do valor dos insumos adquiridos dos produtores rurais, pessoas físicas não-contribuintes das mencionadas Contribuições.

II. DA GLOSA DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

No presente caso, foram excluídos do cômputo das receitas de exportação os valores das receitas provenientes de: (i) variação cambial ativa e (ii) da revenda de mercadorias adquiridas de terceiros.

Da glosa da receita de variação cambial ativa.

Na Informação Fiscal de fls. 83/85, deixou consignado a autoridade fiscal que os valores constantes em notas fiscais complementares do preço de venda para o mercado externo não integrariam a receita de exportação, uma vez que tais valores teriam natureza de receita operacional financeira de variação monetária ativa.

Seguindo o mesmo entendimento, o Acórdão recorrido manteve a glosa em apreço, acrescentando que a variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal de exportação e a data do efetivo embarque dos produtos, nos termos do art. 9º da Lei n. 9718, de 27 de novembro de 1998, teria natureza de receita financeira e por isso não integraria a receita de exportação, uma vez que não seria admitido qualquer outro valor que não fosse aquele consignado na nota fiscal de saída dos produtos do estabelecimento industrial, sendo irrelevante o valor constante de nota fiscal complementar de preço.

Por outro lado, o alegou a Recorrente que era equivocado tal entendimento, pois a Lei nº 9718, de 1998, não se aplicaria a situação concreta em julgamento, já que, no caso da recorrente, as notas fiscais complementares emitidas decorreriam da variação cambial ocorrida entre a data da venda e a do efetivo embarque das mercadorias, isto é, antes de a Recorrente “adquirir o direito ao preço decorrente das operações realizadas”. Em tais situações, asseverou a Recorrente, “a jurisprudência vem reconhecendo que as oscilações dessa natureza compõem a receita de exportação, não se confundindo com meras variações cambiais do direito de preço”.

Assiste razão a Recorrente, senão veja o exposto a seguir.

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 exterior³. 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.

Corrobora 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 transscrito:

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. 3º⁴ 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. 9º⁵ da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998,

³ No mesmo sentido, dispõe o inciso I do art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 novembro de 2002, a seguir reproduzido:

"Art. 22. A receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data: I — de embarque, no caso de bens";

⁴ "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.

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".

⁵ "Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso".

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 base nessas considerações, reconheço o direito de a Interessada incluir no cômputo da receita de exportação do 1º trimestre do ano 2002 o valor de R\$ 16.043,77 (Demonstrativo de fl. 54), referente à receita de exportação glosada sob a alegação de que se tratava de receita de variação cambial ativa.

Da glosa da receita de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros.

Segundo a autoridade fiscal, o valor de revenda para o exterior das mercadorias adquiridas terceiros foi excluído do montante das receitas de exportação, porque o benefício do crédito presumido do IPI incidiria apenas sobre as exportações de produtos industrializados pelo próprio produtor e exportador.

Por sua vez, entenderam os integrantes do Órgão julgador *a quo* que, apesar do novo conceito de receita bruta instituído pelo inciso I do § 12 do art. 3º da Portaria MF nº 64, de 2003, como esse dispositivo só entrou em vigor em 26/03/2003, ele não alcançaria a apuração do crédito presumido em apreço, uma vez que a dita Portaria não se tratava de ato administrativo meramente interpretativo, mas de norma complementar das leis tributárias (art. 100 do CTN), que regulamentam e detalham as disposições legais.

Por outro lado, defendeu a Recorrente a aplicação ao presente caso dos conceitos de receita operacional bruta e de receita de exportação, respectivamente, apresentados nos incisos I e II do § 12º do art. 3º da Portaria MF nº 64, de 2003, com o argumento de que, embora vigente após os fatos objeto da presente contenda, por ser norma regulamentar da Lei nº 9.363, de 1997, a cita Portaria teria natureza meramente interpretativa e, por conseguinte, eficácia retroativa, nos termos do art. 106, I, do CTN.

No que tange a natureza jurídica dos atos normativos administrativos de índole tributária, no meu entendimento, não está com a melhor exegese nem a Turma julgadora de primeiro grau nem a Recorrente.

Na verdade, o que a define a natureza jurídica dos atos em comum é a própria lei em função da qual são expedidos. Assim, com exceção das matérias de

absoluta de lei, previstas no art. 97 do CTN e no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, nos demais casos, a lei pode atribuir às autoridades administrativas a edição de atos normativos com a finalidade de complementar alguns assuntos que, por critério de racionalidade, economicidade e conveniência, podem ser melhor disciplinados na esfera administrativa.

Em suma, se o assunto é de reserva de lei ou se encontra completamente nella disciplinado, qualquer ato administrativo que venha a dispor sobre tal matéria, em decorrência do princípio da hierarquia das normas, terá função meramente interpretativa e eficácia retroativa, *ex tunc* (art. 106, I, do CTN), tendo por finalidade padronizar os procedimentos que deverão ser executados pelas autoridades administrativas hierarquicamente inferiores, de modo que os atos legais sejam fielmente cumpridos no âmbito da Administração tributária.

A título de exemplo, pode ser citado o disposto no § 2º do art. 2º⁶ da Instrução Normativa SRF nº 23, de 1997, que dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido em apreço.

Por outro lado, se não é matéria de reserva de lei e a própria lei remete à autoridade administrativa a incumbência de complementar alguns pontos, é inquestionável que o ato normativo administrativo expedido com base nessa prerrogativa terá força normativa e, no que concerne à matéria delegada e desde que obedecido os parâmetros legais, eficácia imediata e prospectiva, *ex nunc* (art. 3º da Lei de Introdução do Código Civil).

Como exemplo e pela pertinência cabe mencionar o disposto no art. 6º da Lei nº 9.363, de 1996, que atribuiu ao Ministro da Fazenda competência para expedir as instruções necessárias ao cumprimento da dita Lei, especialmente, no que tange a definição de receita de exportação, conforme exposto no excerto a seguir transcrito:

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 resarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador. (grifos não originais)

Dessa forma, fica demonstrado que, para efeito de apuração do crédito presumido do IPI, a definição de receita de exportação é aquela veiculada em portaria do Ministro da Fazenda.

No exercício dessa atribuição, no período de apuração dos créditos em apreço, estava em vigor a Portaria MF nº 38, de 1997, que, respectivamente, nos incisos I e II do § 15 do art. 3º apresentava as seguintes definições para a receita operacional bruta e de exportação, *in verbis*:

⁶ “Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

(...)

§ 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 de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas,

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.

(...)

§ 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;

(...). (grifos não originais)

Em seguida, foi editada a Portaria MF nº 64, de 2003, que alterou as definições de receita operacional bruta e de receita de exportação, conferindo-lhes, ao meu sentir, um tratamento mais consentânea com o escopo do benefício fiscal em comento, conforme redação conferida aos incisos I e II do § 12 do art. 3º, a seguir transcritos:

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.

(...)

§ 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 nacionais;

(...) (grifos não originais)

Comparando os dois normativos anteriormente transcritos, fica claro que as definições apresentadas na Portaria MF nº 64, de 2003, refletem com mais propriedade os objetivos colimados pelo incentivo fiscal em destaque, uma vez que, a receita das vendas para o exterior dos produtos *in natura* ou adquiridos de terceiros passou a ser tratada com neutralidade, não tendo qualquer influência na determinação do percentual utilizado no cálculo dos insumos empregados no processo produtivo do produtor-exportador, não integrando a receita de exportação (dividendo) nem a receita operacional bruta (divisor).

Além disso, o valor da receita bruta operacional, utilizada no cálculo do citado percentual, ficou depurada dos demais receitas não relacionadas com a atividade industrial (objeto do incentivo em apreço), tais como a receita da prestação de serviços e da venda de produtos estrangeiros. É oportuno ainda esclarecer que a definição de receita operacional bruta, consignada na Portaria revogada, era a mesma utilizada na legislação do

Imposto sobre a Renda, daí ter se revelado inadequada para fins de apuração do valor do benefício fiscal em comento.

Contrariamente, segundo as definições da Portaria MF nº 38, de 1997, a receita das vendas para o exterior dos produtos adquiridos de terceiros, ao meu sentir, integrava tanto a receita bruta de exportação (dividendo) quanto a receita operacional bruta (divisor), haja vista que tal tipo de receita se enquadrava tanto na definição de **mercadorias nacionais** quanto na de **produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria..**

No presente caso, tendo em conta que a autoridade fiscal excluiu o valor da receita da revenda de mercadorias adquiridas de terceiros da receita bruta exportação (dividendo), mas não fez o mesmo em relação a receita bruta de exportação (divisor), no meu entendimento, agiu em desconformidade como o estabelecido na Portaria MF nº 38, de 1997, que estava em vigor na data do surgimento dos créditos em apreço.

Para corrigir tal equívoco, reconheço o direito de a Interessada incluir no cômputo da receita de exportação do 1º trimestre do ano 2002 o valor de R\$ 36.775,60 (Demonstrativo de fl. 54), relativo à receita de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros do respectivo período.

III. DA INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC

Na peça recursal em apreço, defendeu a Recorrente o direito de atualização do valor do crédito a ser resarcido, com base na taxa Selic, calculada a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento em apreço, com o argumento de que o contribuinte seria penalizado pelo atraso no pagamento do referido valor e haveria grave ofensa aos princípios da isonomia e da vedação ao enriquecimento ilícito.

A jurisprudência do STJ pacificou entendimento no sentido de que, em se tratando de créditos escriturais de IPI, só há autorização para atualização monetária, com base na variação da taxa Selic, quando há oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade. Tema que já foi julgado sob o regime do recurso repetitivo, previsto no artigo 543-C do CPC, no REsp. nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009, cuja ementa segue transcrita:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descharacteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.

3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.

4. Consecutivamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o consequente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exsurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJ 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJ 24.11.2008).

5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.(grifos do original)

Dessa forma, ressalvado o entendimento divergente deste Conselheiro, em consonância com o disposto no art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, com base nos fundamentos do julgado anteriormente transcrito, acato a incidência da taxa Selic a partir da data da ciência do Despacho Decisório de fl. 86, primeiro ato administrativo que, no caso em tela, impediu a Interessada de utilizar o valor do crédito objeto do presente Recurso.

IV. DA CONCLUSÃO

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso, para reconhecer o direito de a Interessada:

- a) incluir na base de cálculo do crédito presumido do IPI, o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas;
- b) incluir na receita de exportação do 1º trimestre do ano 2002 os seguintes valores: (i) R\$ 16.043,77, de receita de exportação glosada a título de receita de variação cambial ativa; e (ii) R\$ 36.775,60, a título de receita de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros; e
- c) atualizar a diferença do valor do crédito apurado, na forma estabelecida nas alíneas anteriores, com base na variação da taxa Selic, calculada a partir da data da ciência do Despacho Decisório de fl. 86.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

