



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

**Processo n°** 13971.001062/00-40  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-003.460 – 3ª Turma  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2016  
**Matéria** CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI  
**Recorrentes** BUNGE ALIMENTOS S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 19/01/2000

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE INSUMO EMPREGADO NO PROCESSO PRODUTIVO DO BEM EXPORTADO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

Não contraria as disposições da Lei 9.363/96 a inclusão na base de cálculo do incentivo por ela instituído das despesas com industrialização por encomenda desde que esta seja realizada sobre bem a ser empregado como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem na fabricação do bem a ser exportado.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.

Compõe o numerador e o denominador da fração utilizada para apuração da base de cálculo do incentivo a totalidade da receita de exportação de mercadorias nacionais, conforme definido na Portaria MF 38/97, dela não devendo ser excluídas quaisquer parcelas por não ter havido a industrialização do produto exportado. Tendo o RE fazendário se limitado a postular a reinclusão no denominador sem qualquer menção à inclusão no numerador, a ele cabe negar provimento.

NORMAS REGIMENTAIS. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO DE DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES PROFERIDAS NA SISTEMÁTICA DO ART. 543 DO CPC

Dispõe o art. 62-A do RICARF baixado pela Portaria MF 256/2009:

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 julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**RESSARCIMENTO DE CRÉDITO DE IPI. OPOSIÇÃO INJUSTIFICADA DA ADMINSITRAÇÃO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.**

Nos termos da decisão proferida pelo STJ no RE 993.164:

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), 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).

**NORMAS REGIMENTAIS. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS.**

Não se admite recurso especial cuja divergência não esteja comprovada nos termos do artigo 67 do RICARF baixado pela Portaria MF 256/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso da Fazenda, vencido o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que dava provimento também quanto à industrialização por encomenda, e por unanimidade, em não conhecer do recurso do contribuinte.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martinez Lopez

## Relatório

O processo versa sobre direito de crédito presumido de IPI da Lei 9.363/96 postulado em ressarcimento e apenas parcialmente deferido pela DRF competente.

Apresentada manifestação de inconformidade, todas as glosas promovidas foram mantidas pela DRJ.

Objeto de recurso voluntário, essa decisão foi modificada pela Terceira Câmara do então existente Segundo Conselho de Contribuintes, em acórdão (203-11.806), de 27/02/2007, nos seguintes termos:

*ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, em dar provimento em relação às aquisições de pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e Antônio Bezerra Neto; II) por unanimidade de votos, em dar provimento quanto às aquisições das cooperativas. Os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e Antônio Bezerra Neto votaram pelas conclusões (período de apuração posterior à revogação da isenção concedida às mesmas); III) por unanimidade de votos, em negar provimento quanto à energia elétrica e combustíveis; IV) Por maioria de votos,, em dar provimento parcial quanto à industrialização por encomendas apenas no que se refere às 'latas'. Vencido o Conselheiro Valdemar Ludvig (Relator) que dava provimento integral e os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Antônio Bezerra Neto que negavam provimento; V) por maioria de votos, em negar provimento quanto aos insumos aplicados em produtos finais N/T' (Soja em grão). Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator) e Dalton César Cordeiro de Miranda que davam provimento; VI) por maioria de votos, ainda em relação às exportações de produtos in natura (NT), em dar provimento para exclusão das receitas de revenda de mercadoria para o exterior tanto para compor, na fórmula do índice de cálculo do crédito presumido, as receitas de exportações quanto para compor a Receita operacional Bruta. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator) e Dalton César Cordeiro de Miranda que votavam pela inclusão das receitas de revenda de mercadorias para o exterior tanto para compor as receitas de exportações quanto para compor a receita operacional bruta em relação ao índice de cálculo do crédito presumido de IPI; VII) por unanimidade de votos, em negar provimento quanto aos demais insumos pleiteados; e VIII) por maioria de votos, em dar provimento quanto à atualização monetária (Selic), admitindo-a a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Antônio Bezerra Neto, Odassi Guerzoni Filho e Emanuel Carlos Dantas de Assis. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor em relação aos itens V e VI.*

*Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.*

Em 30/4/2008, a Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração em que apontou omissão sobre ponto a que se deveria referir o acórdão no tocante à matéria das aquisições de matérias primas efetuadas junto a pessoas físicas e cooperativas, especificamente, a ausência de comprovação do crédito a elas relativo.

A esses embargos foram dados efeitos infringentes, determinando o acórdão 2201-00.044, prolatado já em 04 de março de 2009, a exclusão das aquisições contestadas devido à falta de comprovação.

Dessa decisão ambas as partes recorreram. O recurso da Fazenda Nacional ataca três pontos:

a) inclusão das despesas com industrialização por encomenda na base de cálculo.

b) exclusão das receitas de exportação de produtos não submetidos a industrialização do denominador da fração que define a base de cálculo do incentivo, pretendendo o especial que apenas sejam elas subtraídas do numerador, como proposto pela fiscalização;

c) adição da taxa selic ao valor a ser ressarcido, acumulada desde o ingresso do pedido;

Quanto aos itens a e c, o recurso é por contrariedade à lei, tendo a peça de recurso apontado com precisão quais seriam os dispositivos legais contrariados, respectivamente, os arts. 1º e 2º da Lei 9.363/96, e o art. 39, § 4º da Lei 9.250/95. Já quanto ao item b, o recurso aponta divergência com a decisão consubstanciada no acórdão nº 201-79.254, juntada como paradigma, na qual se aplicou exatamente a tese defendida pela Fazenda.

O recurso foi, por isso, integralmente admitido, consoante despacho que consta à fls. 307 e ss.

Após a prolação do segundo acórdão, ingressou a empresa com embargos de declaração, nos quais pretendeu a correção do que chamou de inexatidão material, pois a inexistência de questionamento quanto à aludida comprovação, como consignada no despacho decisório que denegou o pleito, não foi considerada pela decisão reclamada.

Distribuído o aclaratório, foi o mesmo objeto de julgamento, através do acórdão 3403-001.741, de 22/08/2012, que, embora reconhecendo a aparente procedência da reclamação do contribuinte, não constatou vício de omissão, obscuridade ou contradição passível de saneamento, mas, sim, erro de julgamento, motivo pelo qual rejeitou o embargo de declaração e apontou o recurso especial como peça apropriada a corrigir o pretenso defeito.

Na decisão que o denegou, disse o relator:

*“Não se trata de obscuridade, pois o Acórdão que julgou os embargos da Procuradoria da Fazenda Nacional foi claro ao decidir no sentido de que o contribuinte não apresentou as notas fiscais para comprovar as aquisições.*

*Não se trata de omissão e nem de omissão de ponto sobre o qual o colegiado deveria ter se manifestado, pois o entendimento está expresso no voto condutor do Acórdão.*

*Tanto está expresso, que o contribuinte dele recorreu apresentando embargos de declaração e requerimento para saneamento de erro material.*

*Não se trata de contradição, pois da premissa (falta de apresentação das notas fiscais), decorre logicamente a conclusão no sentido de que o direito não pode ser reconhecido.*

*Também não se trata de erro ou inexatidão material. A inexatidão material a que alude o art. 66 do Regimento Interno se refere a qualquer equívoco manifesto existente na forma de expressão do julgamento e não no seu conteúdo. A correção de uma inexatidão material é insuscetível de alterar o conteúdo do julgado. O mesmo se diga dos erros de escrita ou de cálculo.”*

As decisões dissonantes foram comprovadas pela juntada de inteiro teor, conforme documentos de fls. 418/486.

Ao examinar o recurso especial do contribuinte, assim concluí:

*O recurso especial é tempestivo e está devidamente instruído.*

*A matéria controvertida foi objeto de debate na instância a quo, de modo que resta atendido o requisito do prequestionamento.*

*Tocante à existência de divergência, em que pese a sua verificação, há uma ressalva a ser feita quanto à admissibilidade do recurso.*

*Respeitante à “negativa”, nas palavras do recorrente, em sanear os vícios de declaração existentes no acórdão 2201-00.044 pelo aresto 3403-001.741, não constato qualquer divergência entre julgados desta Casa, porquanto as decisões pretensamente dissidentes aduziram que o embargo de declaração tem cabimento quando efetivamente ocorrente omissão, contradição ou obscuridade na decisão questionada, sendo que o acórdão 3403-001.741 demonstrou a sua incoerência, como se extrai do seguinte excerto:*

(...)

*Portanto, os casos submetidos a julgamento não são análogos entre si, o que não permite a aferição da suposta divergência, como já decidido por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:*

*“O reconhecimento do dissídio jurisprudencial requer que uma norma jurídica incidente sobre fatos semelhantes seja interpretada de forma diversa da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, a reclamar a uniformização da jurisprudência pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (...)”<sup>1</sup>*

*Contudo, o descabimento do recurso neste ponto não importa em sua inadmissibilidade, haja vista que o ponto controverso assemelha-se a uma questão preliminar que, se rejeitada, não implica, ipso facto, na rejeição do mérito da causa.*

*Nesta senda, o acórdão que julgou o embargo de declaração interposto pelo contribuinte acentuou que as alegações deduzidas aparentavam procedência, uma vez que o fundamento para denegação inicial do pleito não foi a ausência de documentário, mas a inexistência do direito, sendo este o punctum saliens a ser decidido.*

*Assim, abstraída, em princípio, a improcedência por insuficiência probatória, resta examinar a divergência concernente ao direito de aproveitamento das aquisições de pessoas físicas/cooperativas na apuração do crédito presumido de IPI, nos moldes da Lei nº 9.363/96.*

*Cotejando os acórdãos recorrido e paradigmas, verifica-se, sem maiores indagações, a apontada dissensão, tendo estes últimos concluído, em oposição àquele, que as aquisições de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem de pessoas físicas e/ou cooperativas devem ser aceitas no cálculo do crédito presumido em referência.*

Pelo exposto, **DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL** quanto ao aproveitamento de crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96 em relação às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

*Considerando o disposto no art. 70 do Regimento Interno do CARF, determino o encaminhamento à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência deste despacho e, querendo, apresentação das contrarrazões.*

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

*Presidente da Quarta Câmara*

*rjb*

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional havia postulado, inicialmente, o não conhecimento do recurso em virtude de não-comprovação da divergência com respeito ao reconhecimento de direito de ressarcimento de crédito não comprovado, este que teria sido o motivo da decisão de que se pretendeu recorrer.

Por fim, em 01/3/2010, a empresa ingressou com petição em que comunica sua adesão ao REFIS 4, instituído pelos artigos 1 a 13 da Lei nº 11.941/2009 e, assim, afirma estar desistindo da discussão a respeito de determinados débitos que menciona e que, neste processo, pretendia compensar com o direito creditório ora discutido. Em tal petição, embora se diga que se renuncia a razões de direito em que se funda a postulação, como exige o ato legal, não há qualquer especificação acerca da matéria objeto de desistência.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Como apontado, temos em mãos tumultuoso processo, cujos recursos requerem cuidadoso reexame, a começar pela sua admissibilidade.

Início-os pelo recurso fazendário.

Conforme já registrado no relatório, ele está parcialmente lastreado na antiga disposição regimental - vigente quando da prolação da decisão atacada - que o admitia quando decisão não-unânime contrariasse, em tese, dispositivo legal. Embora essa disposição

regimental já não mais exista e nem mesmo existisse na data do ingresso do recurso, certo é que foi expressamente ressalvada nos Regimentos que lhe seguiram. Assim no atual, consta ela no art. 3º.

Dito isso, registro que a jurisprudência deste Colegiado se firmou no sentido de que a admissibilidade de tal recurso exige que a Fazenda Nacional aponte com precisão qual a disposição legal que ela entende tenha sido contrariada pela decisão atacada, tarefa de que, muitas vezes, não se desincumbe a contento sua representação.

Expus no relatório que não é o caso aqui, constando no recurso fazendário, expressamente, as disposições supostamente contrariadas. Ademais, a descrição da decisão prolatada demonstra que em ambas as matérias não houve unanimidade.

Bem admitido, pois, o recurso quanto aos dois pontos.

E igualmente quanto ao terceiro, lastreado na divergência interpretativa, dado que a decisão apontada como paradigma deu à mesma matéria tratamento absolutamente antagônico ao da recorrida e coincidente com a postulação fazendária.

Diante do exposto, admito na íntegra o recurso e passo ao exame de suas alegações.

A primeira matéria, como já indicado, diz respeito às despesas com a industrialização por encomenda das latas que condicionam os produtos finais exportados.

Ainda que sobre a matéria sejam lacônicos tanto a decisão recorrida<sup>1</sup> quanto mesmo o recurso voluntário<sup>2</sup>, entendo não assistir razão à Fazenda pelos motivos que seguem.

Como se vê, é a própria defesa que dificulta o deferimento do seu pleito. Isso porque, tenho posicionamento já expresso em diversos outros julgados no sentido de que não é

---

<sup>1</sup> Sobre a industrialização por encomenda de produto in natura (soja) e produção de lata, em que pese divergências dentre os membros desta Câmara, eu compactuo com as decisões deste Conselho favoráveis aos contribuintes como externada pelo Acórdão nº 201-76229 de

relatoria do ilustre Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer:

"IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO À PIS E À COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS. A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante, agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à COFINS previsto na Lei nº 9.363/96. "

<sup>2</sup> "Data venia" o entendimento expendido pelo Sr. Fiscal, não cabe a glosa levada a efeito, notadamente porque no "documento comprobatório emitido pelo industrializador consta apenas o valor cobrado a título de serviços, sem mencionar nenhuma aplicação de materiais".

É evidente o absurdo desta fundamentação, posto que é impossível descrever no correspondente documento fiscal a relação integral de todos os insumos utilizados pelo industrializador de soja e de latas no seu processo. A legislação não prevê tal exigência.

Traz-se à colação, por oportuno, acórdão do E. conselho de Contribuintes que trata do sistema utilizado pela Impugnante, que adquire todos os insumos necessários aos seus produtos a serem exportados e que, em situações isoladas, os remete para o processo de industrialização final em outro estabelecimento:

(...)

Como se conclui, há sim o direito de apontar os valores correspondentes a industrialização por terceiros nas suas aquisições para fins de cálculo do crédito presumido, os quais no presente caso estão suportados por documentos

fiscais hábeis.

mesmo motivo para sua denegação a razão apontada pela autoridade administrativa. Mas isso tampouco leva à conclusão de que sempre há tal possibilidade.

Para seu deferimento, com efeito, necessário que o processo de industrialização externa se dê sobre material adquirido pelo exportador e que venha a compor, após tal operação, matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem empregado naquele que é efetivamente exportado. Ou seja, após o retorno do produto mandado industrializar fora, sobre ele se processe, no estabelecimento exportador, alguma das operações definidas na legislação do IPI como produção, ainda que por meio de mero acondicionamento.

Por isso, a ser verdade o que consta da defesa ("que adquire todos os insumos necessários aos seus produtos a serem exportados e que, em situações isoladas, **os remete para o processo de industrialização final em outro estabelecimento**"), caberia mesmo o seu indeferimento.

Mas não parece ser este o caso, apesar da infeliz colocação na peça de defesa que foi apresentada ao Conselho de Contribuintes.

Com efeito, não se tratando do produto final (soja), e sim das latas que o acondicionam, parece-me impossível não enquadrar a situação naquelas para as quais se aplica o seguinte entendimento meu<sup>3</sup>, que aqui reitero para negar provimento ao apelo fazendário:

*Incumbiu-me o i. Presidente da redação do acórdão no atinente à industrialização por encomenda, visto ter a maioria divergido do entendimento esposado pelo n. relator.*

*Conforme se observa de seu voto, três são os fundamentos para que ele entenda que o valor pago pelo industrial-exportador não pode ser computado na base de cálculo do benefício fiscal instituído pela Lei 9.363/96.*

*Em primeiro lugar porque a interpretação daquela norma haveria de ser restritiva por envolver renúncia de receita fiscal. Ocorre que ele não explicita o comando legal que dá suporte à sua conclusão e, por isso, começo daí minha divergência.*

*É que, a contrário senso, se lê no artigo 111 do CTN:*

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

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

*Destarte, a se entender que essa seria sua fundamentação, necessário se faz enquadrar o benefício em tela como hipótese de suspensão ou de exclusão do crédito tributário, dado que não se trata nem de isenção de tributo nem de autorização para não cumprimento de obrigações acessórias. Não considero, no entanto, que os créditos presumidos em geral, e o da Lei 9.363 em particular, assim se possam definir.*

*Com efeito, o mesmo CTN que a todos nós vincula, estabelece as hipóteses de exclusão de crédito tributário em seu art. 175:*

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

*E como a isenção já havia sido destacadamente mencionada no art. 111 entendo que os dois dispositivos lidos conjugadamente impõem a interpretação restritiva ou literal apenas à anistia, à suspensão de crédito tributário e à dispensa de obrigações acessórias. Não me parece que o crédito presumido se inclua em qualquer dessas situações.*

*Assim, ainda que fosse necessário dar uma interpretação “ampliativa” ao comando inserto na Lei 9.363/96 considero que nada o impede. Sequer há tal necessidade, porém.*

*É que o segundo fundamento do dr. Rodrigo é a premissa de que o valor aqui discutido não se enquadra como “valor de aquisição”, ou seja, decorrente de uma operação de compra e venda, como exigido pela Lei, mas sim de um pagamento por uma prestação de serviço. A essa premissa também não adiro.*

*Em primeiro lugar porque a própria legislação do IPI, única ao que eu saiba que cuida da figura da industrialização por encomenda mediante a remessa de insumos por parte do encomendante, é clara em caracterizá-la como uma operação de “industrialização parcial” sujeita ao IPI. E dessa imposição não exclui nem mesmo os casos em que o executor da encomenda não agrega nenhum insumo por si adquirido. Isto é, mesmo nesta última hipótese, em que se poderia legitimamente pretender sua equiparação a mera prestação de serviço, a obrigação relativa ao IPI é mantida. E, no meu entender, ainda quando sujeita ao ISS.*

*Deixemos por enquanto essa hipótese de lado, dado que é mister reconhecer não ser ela a regra. De fato, na maior parte das vezes em que um industrial recorre à industrialização por encomenda o faz por não reunir condições técnicas de realizar internamente tais operações, seja por falta de pessoal capacitado, seja por não possuir o equipamento adequado.*

*A opção não está, assim, vinculada ao aproveitamento de um possível benefício fiscal. Está ligada, isto sim, à racionalidade econômica. Em outras palavras, ela decorre de uma decisão econômica de não verticalizar o processo produtivo, criando internamente uma linha ou divisão para realizar a operação em*

*tela, seja porque infreqüente, seja porque é mais barato realizá-la fora.*

*Posta essa diferente premissa, o fato é que o item em discussão (couro, no caso concreto) só assume a condição de matéria prima para o postulante do benefício (fabricante de calçado) após ter sido submetida a essa industrialização parcial adicional. Antes, matéria prima ainda não é.*

*Essa conclusão, a meu ver, se impõe pela própria definição de matéria prima tantas vezes por nós repetida: item que é utilizado no processo produtivo e aí é integral e imediatamente consumido, incorporando-se fisicamente ao item fabricado. Ora, se no estado em que inicialmente adquirido o item não pode ainda participar do processo fabril do postulante, como pode ser, desde logo, considerado matéria prima?*

*Só o é, a meu sentir, após submetido àquele tratamento adicional. E, como já disse, mesmo a interpretação literal do texto normativo permite sua inclusão nesse caso. Deveras, dispõem os arts. 1º e 2º da Lei 9.363:*

**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 n<sup>os</sup> 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.

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.

**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

*A meu ver, pois, o “valor total” a que se refere a lei tem de corresponder àquele que a empresa desembolsou para contar em seu estabelecimento com um item que empregará efetivamente na produção do produto a exportar.*

*Vale repetir que esse acréscimo de valor – correspondente à aqui discutida “industrialização adicional” – inclui, no mais das vezes, não apenas despesas com mão de obra, mas também, e com destaque, depreciação de ativo fixo não existente no estabelecimento do encomendante, e, no mínimo, o lucro daquele que realiza a operação.*

*A presença dessa última parcela é, por si só, suficiente para não fazer sentido pressupor – ao menos como regra – que um dado estabelecimento capaz de realizá-la internamente “opte” por contratá-la a terceiros e pagar mais por isso.*

*De todo modo, admitindo que na maior parte das vezes há mesmo outros itens compondo o “preço dos serviços prestados”, a restrição proposta pelo dr. Rodrigo, parece-me, não os alcançaria. De fato, quanto a eles, a meu sentir, não há como dizer que não ocorra uma operação comercial.*

*A celeuma, pois, vê-se restrita às despesas com mão-de-obra. De fato, em outros processos ela vem expressa em votos da primeira instância e em relatórios de verificação fiscal elaborados pelas autoridades incumbidas dos trabalhos fiscais. E pode ser resumida assim: se o postulante houvesse internalizado a operação, não haveria crédito presumido sobre essa parcela. Por “analogia” (ou “isonomia” ou “justiça fiscal” ou qualquer coisa semelhante) também não deveria haver se ele a “externaliza”.*

*Como já repeti, a validade do argumento tem como condições necessárias que 1) o postulante ao crédito presumido possa fazer internamente a operação; 2) o valor pago ao executor se resuma ao da mão-de-obra empregada.*

*Essa segunda condição só seria válida na ausência de qualquer capital. Do contrário, haverá, pelo menos, o “custo do capital” empregado, entendido como a sua depreciação mais lucro. Em outras palavras, apenas se fosse contratado algum(ns) trabalhador(es), sem qualquer equipamento, para “prestar o serviço”.*

*Admitindo que isso fosse mesmo possível (e valesse a pena, do ponto de vista econômico) o argumento ganharia força pela nossa jurisprudência que limitava o incentivo às “aquisições realizadas a contribuintes dos tributos a ressarcir”. Desnecessário dizer que ela já não mais se sustenta em face das reiteradas decisões do STJ em sentido contrário.*

*De modo que, aclarados devidamente os contornos da restrição cogitada pelo dr. Rodrigo, acredito que a questão somente se coloca se: 1) houver uma contratação apenas de “serviços” de industrialização e 2) ela se der junto a pessoas físicas que não empreguem qualquer insumo ou equipamento nessa prestação.*

*Não é sequer necessário aqui adentrá-la: no presente processo (e acredito que em todos que venhamos a examinar) muito longe estamos dessa situação. Aqui se pagou a outra empresa para transformar couro cru em couro wet blue, o que requer o emprego de equipamentos específicos e pessoal especializado.*

*Despiciendo dizer, sobre o valor pago incidiram integralmente as contribuições que se quer ressarcir.*

*E, por fim, não foi sequer questionado pela fiscalização que o couro wet blue recebido é empregado, como matéria-prima, nos calçados fabricados.*

*Essa é, em verdade, a única restrição que faço: dado que a lei **fala em matérias-primas, produtos intermediários e material de***

*embalagem, não haveria tal possibilidade de inclusão se os materiais recebidos fossem exportados no mesmo estado.*

*De fato, já tivemos oportunidade de examinar caso em que a “fábrica” de calçados, de fábrica não tinha mais nada, “terceirizada” que fora toda a produção. Ela se limitava a exportar o produto pronto, assim recebido dos executores. Nessa hipótese, entendo eu, não há benefício algum.*

*Mas aqui, ao contrário, a empresa emprega o couro beneficiado na efetiva fabricação dos calçados que exporta. Não vejo motivos então para que se exclua a parcela do beneficiamento realizado.*

*Não muda essa minha conclusão o terceiro argumento do n. relator. É ele o fato de a Lei 10.276 ter expressamente autorizado a inclusão dessa parcela que não consta expressamente da Lei 9.363. A conclusão foi: se a partir daí pode, é porque antes não podia.*

*Com a devida vênia, entendo que as regras de hermenêutica consagradas não permitem essa ilação. De fato, não faz sentido (lógico) deduzir uma proibição em uma lei porque de outra tal proibição não conste. A não ser que a nova lei esteja regulando a mesma matéria.*

*Como se sabe, a Lei 10.276 institui uma forma alternativa de cálculo do benefício, como reconhece o relator. Assim, dela tudo o que decorre é que na sistemática por ela introduzida, pode; nada se pode inferir quanto à outra modalidade de que ela não trata e cuja legislação cabe interpretar.*

*Com essas considerações, manteve a maioria o deferimento da parcela que a douta PFN pretendia fosse excluída.*

*E esse é o acórdão que me coube redigir.*

*Como se vê, divirjo do posicionamento exposto pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional, em suas contra-razões ao recurso especial, verbis:*

*É falacioso o argumento segundo o qual se os produtos industrializados por encomenda são utilizados como insumos na fabricação de outros produtos, restaria justificada a sua inclusão no cálculo do crédito presumido, porquanto, à época da aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem para remessa ao industrializador, estes valores já foram computados no custo de produção, sendo que a operação de industrialização por encomenda, em si, não enseja a agregação de tais insumos, como já dito.*

*Assim, o industrializador cobra tão-somente pelos serviços prestados, de forma tal que não sendo este serviço uma espécie de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, sua admissão no cálculo do crédito presumido não pode ser aceita, sob pena de desvirtuamento do benefício fiscal.*

*De fato, poder-se-ia cogitar da afirmação da PFN se a industrialização por encomenda sempre ocorresse na forma por ela mencionada nos dois parágrafos de sua peça, isto é, se o executor da industrialização nunca agregasse qualquer insumo no processo realizado, provindo todos eles, sempre, do encomendante. Mas não é assim. Na maioria dos casos, o que o encomendante remete é, tão-somente, o item principal (aquele sobre o qual se dará a industrialização adicional, normalmente um beneficiamento) cabendo ao executor a agregação de tudo (ou grande parte) dos insumos necessários a tal operação, que ele executor, adquire. Nesse caso, no valor da operação há, sim, parcela que não se refere apenas a mão-de-obra.*

*Por fim, diga-se que nem mesmo a conclusão extraída pela PFN da informação produzida pela SRF em seu site (questão nº 723, inserida na publicação "Perguntas e Respostas do Programa de Imposto de Renda - PIR 2001"), vênua máxima, procede: mesmo quando o executor nenhum insumo acresce em seu processo industrial, ainda assim a operação é industrialização para efeito do IPI e sobre ela incide sim o imposto, consoante as disposições dos arts. 3º e 4º da Lei 4.502/64 na forma reiteradamente interpretada nos diversos decretos que a regulamentaram. Note-se que, em meu entender isso não é condição para deferir ou não o incentivo. E, como digo em meu voto, nem mesmo nesse caso é lícito concluir que o valor da operação apenas corresponde ao valor da mão-de-obra empregada.*

*Caracterizado, pois, que a industrialização se deu sobre insumo que vem a ser, depois, efetivamente empregado no processo produtivo do bem exportado, cabe, em meu entender, incluir o valor pago no cálculo do incentivo.*

*Ocorre que essa perfeita caracterização quase nunca está presente nos autos, dado que, para a fiscalização, a inclusão nunca era possível e, para o postulante, sempre o era. Desse modo, nos julgamentos realizados na Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, onde essa posição prevalecia, normalmente convertíamos os julgamentos em diligência de modo a trazer essa informação aos autos.*

*No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no entanto, tem prevalecido o entendimento, já reiteradamente expresso pelo Presidente Cartaxo, de que não cabe baixar o processo novamente à instância preparadora para complementação de provas. Assim, o deferimento ou indeferimento para quem pense como eu depende de verificar, em cada caso, se há nos autos informação suficiente a esse convencimento.*

*No presente, a simples leitura da ementa do acórdão recorrido leva à conclusão que sim. Com efeito, ali ficou expressamente consignado que:*

*“...Os custos de prestação de serviços de industrialização por encomenda, com remessa dos insumos e retorno do produto com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo do crédito*

*presumido, porque não são aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem”.*

*Veja-se que essa ementa está em estrita concordância com o que vem declarando a postulante em todas as suas peças de defesa, afirmação que não foi contestada pela SRF: a industrialização por encomenda ocorre sobre o insumo que vem a ser utilizado no seu processo produtivo do produto final a ser exportado. Sobre o ponto, consta da manifestação de inconformidade (fl. 131):*

*(...) A empresa/indústria não pode fabricar seu produto, sem serviços de energia elétrica ou sem o **beneficiamento da matéria-prima**. A comprovação desses serviços se dá com a emissão da nota fiscal de serviço, que é por disposição legal a nota fiscal de venda desses fornecedores, isto é, o produto dessa venda é o serviço.*

*Nesse sentido, citamos através das jurisprudências abaixo a posição do Conselho Federal de Contribuintes a respeito deste tema tão claro para a ora Manifestante:*

**IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS.** A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à COFINS previsto na Lei n o 9.363/96.

*Veja-se, pois, que o contribuinte cita ementa de decisão que adotou exatamente a posição que defendo.*

*Já do recuso voluntário (fl. 173) consta:*

*Nesse mesmo sentido tem-se o entendimento a respeito dos Serviços de Industrialização. Eles devem ser incluídos do cálculo do IPI Presumido, pois, para se concluir a industrialização, em determinados casos é necessária à contratação de terceiros **para o beneficiamento da matéria-prima**, que conseqüentemente se torna o produto final. Assim, percebe-se que não há um modo de desvincular essa industrialização do processo produtivo normal.*

*E essas reiteradas afirmações não foram contestadas pela autoridade responsável pelas verificações que levaram ao indeferimento.*

*Face à não contestação pela SRF e à impossibilidade de baixar o processo à unidade preparadora, tomei essa informação como procedente e deferi, neste caso, a inclusão do valor, acompanhado o n. relator, pelas conclusões.*

*Registro que nesta mesma assentada neguei o direito quanto a essa inclusão, em recurso também da relatoria do dr. Rodrigo Miranda, porquanto da ementa deste último constava:*

*...O incentivo denominado “crédito presumido de IPI” somente **pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de***

*matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda, especialmente quando nas duas fases de irrisignação a empresa não traz detalhes ou especifica no que consiste o seu processo de industrialização por encomenda, tratando o tema de forma genérica, de modo que não se sabe qual o tipo de material retorna desse processo, bem como de que forma o mesmo é utilizado no processo industrial*

*Essa a declaração que me comprometi realizar.*

Por fim, repiso, apesar da má defesa destes autos, é possível extrair que a empresa adquire materiais que comporão as latas que constituirão as embalagens de seus produtos exportados. Não se trata de "industrialização final" realizada em outro estabelecimento, operação essa entendida como a própria industrialização do produto a ser exportado sobre o qual se postula o benefício.

Quanto ao segundo ponto contestado pela Fazenda por contrariedade à lei, nomeadamente, a adição da Selic ao valor postulado, tampouco se lhe pode dar integral provimento dada a decisão proferida pelo STJ já na sistemática do art. 543-C<sup>4</sup> que a seguir reproduzo em observância à norma regimental que nos impõe sua mera reprodução<sup>5</sup>.

*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.*

<sup>4</sup> RE 993.164, relator o Ministro Luiz Fux.

<sup>5</sup>

RICARF, Portaria 256/2010:

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 julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que: "Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 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 ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador". 4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12). 5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior 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 subjacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal. ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal

Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991). 8. 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 ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN). 10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte." 11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie. 12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009). 13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa

*SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010). 14. 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.*

Resta observar, conclusivamente, que a aplicação do entendimento do STJ leva ao deferimento da Selic apenas sobre as parcelas inicialmente negadas pela DRF e revertidas por este Conselho, não se aplicando à totalidade do crédito postulado.

Dado que isso não fica claro da decisão recorrida, o meu voto é pelo acolhimento parcial do recurso fazendário para deixar explícita tal restrição.

O último ponto do recurso fazendário diz respeito à composição da fração a ser aplicada sobre a totalidade das aquisições de insumos de modo a determinar a base de cálculo do crédito presumido. Essa fração, como é sabido, compõe-se das receitas de exportação, no seu numerador, e da totalidade da receita operacional bruta (ROB), no denominador, consoante expressa disposição legal:

*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.*

A fiscalização, aplicando os atos expedidos pela SRF, excluiu do numerador a parcela das receitas decorrentes de exportação de produtos que não foram submetidos, pelo exportador, a qualquer operação de industrialização. Já a decisão recorrida, acolhendo parcialmente o RV, determinou que também fosse ela excluída do denominador, tendo restado vencidos aqueles que entendiam devesse ela constar de ambos.

O apelo fazendário é pelo retorno do cálculo feito pela autoridade fazendária.

Entendo que ele não pode ser acolhido, porém.

É que a legislação do crédito presumido dispôs, desde sua origem:

*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.*

É desnecessário dizer que lá, na legislação do IR, nenhuma restrição há para que se compute na ROB a parcela das exportações de produtos não submetidos a industrialização. Portanto, data máxima vênua, não consigo encontrar qualquer suporte legal para as decisões que, como no caso concreto, determinam a exclusão de alguma parcela da receita operacional bruta do denominador daquela fração.

Já no que tange à possibilidade de inclusão ou não dessa parcela no numerador da fração - receita de exportação - é verdade que a Lei 9.363/96 não trouxe definição expressa do que fosse tal receita computável. Remeteu, porém, tal definição ao **Ministro de Estado da Fazenda**. Confira-se:

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

No período de cuida este processo (terceiro trimestre de 2000), vigia a Portaria Ministerial 38, de 27 de fevereiro de 1997, que, regulando a matéria, disciplinou:

*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;*

*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.*

Nesses termos, e ainda que considere razoável a lógica dos atos expedidos pela SRF, também para eles não consigo divisar base legal: a lei autorizou o Ministro a definir o que seria receita de exportação, não o Secretário da Receita Federal. E o Ministro a ela não opôs qualquer restrição, devendo ela corresponder, pois, à integralidade do "produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de

mercadorias nacionais", sem qualquer exclusão do que não seja objeto de industrialização no estabelecimento.

Entendo, portanto, que de fato, andou mal a decisão recorrida ao determinar a exclusão também do denominador, embora tampouco estivesse correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Vale dizer que o recurso voluntário, após postular a não exclusão de qualquer parcela, pugnou, em caráter subsidiário, pela exclusão no denominador como feito na decisão, daí porque, também registra o acórdão o provimento do RV neste ponto.

Já no seu RE, a Fazenda Nacional se limita a postular a reinclusão no denominador e, nem mesmo em caráter subsidiário, a inclusão em ambos os termos da fração, de sorte que a ele também não se pode dar provimento neste ponto.

Em conclusão, é o meu voto pelo provimento parcial do recurso da Fazenda Nacional para determinar que a inclusão da Selic se dê exclusivamente sobre as parcelas objeto de resistência injustificada da Administração, entendidas como as glosas posteriormente revertidas pelo Conselho. O seu cálculo deve se iniciar, como dito na decisão, na data de protocolo do ressarcimento.

Passo agora ao recurso especial do contribuinte.

E ainda que tenha me posicionado pelo seu conhecimento, no exame de admissibilidade inaugural, revejo agora essa minha posição e proponho ao colegiado não seja ele admitido.

Explico-me.

Ainda que a negativa do direito tenha sido afirmada em grau de embargos interpostos pela Fazenda Nacional, fato é que o motivo para sua denegação não foi a inexistência, em tese, do direito, mas a ausência de comprovação das aquisições que dariam ensejo ao crédito vindicado.

Nesses termos, e diferentemente do que afirmei no despacho de admissibilidade, não se pode dividir sua análise em dois pontos estanques, primeiro o direito em si e depois a verificação de sua comprovação ou não. Também diferentemente do que lá consta, este segundo aspecto não constitui questão assemelhada a uma preliminar "(...) que, se rejeitada, não implica, *ipso facto*, na rejeição do mérito da causa" .

Com efeito, tendo o colegiado recorrido negado o crédito sem qualquer pronunciamento acerca de sua validade em tese, qualquer pronunciamento desta instância superior sobre ele constituiria não uma pacificação de divergência mas pronunciamento revisor daquela decisão tal ocorre com as turmas ordinárias em relação à decisão da DRJ.

Mas tendo entendimento firmado de que tal não é o papel desta instância.

De fato, não constitui ela uma terceira instância apta a proceder ao exame de matéria não tratada na decisão recorrida. O papel da CSRF é, bem diferente, o de dirimir divergências interpretativas entre colegiados integrantes do Conselho. Para tanto, mister que tanto a decisão recorrida quanto a apresentada como paradigma tenham se pronunciado divergentemente sobre um dado aspecto da legislação tributária a elas afeto.

Ora, na decisão recorrida (após os embargos) nada há, explicitamente, acerca do direito em tese ao crédito presumido nas aquisições efetuadas junto a pessoas físicas e cooperativas. Aliás, se das afirmações ali contidas alguma conclusão sobre isso se pode extrair é **pelo seu cabimento**, que somente não foi ratificado porque o contribuinte não teria comprovado as tais aquisições.

Desse modo, a decisão se mostraria convergente com aquela trazida como paradigma, e não em divergência com ela.

Tal posição é consolidada nos tribunais superiores pátrios, a exemplo do seguinte excerto<sup>6</sup>, oriundo do STJ:

*1. A simples oposição de embargos de declaração, sem o efetivo debate, no tribunal de origem, acerca da matéria versada pelos dispositivos apontados pelo recorrente como malferidos, não supre a falta do requisito do prequestionamento, viabilizador da abertura da instância especial.*

*2. O recurso extraordinário é inadmissível quando não ventilada na decisão recorrida a questão federal suscitada, bem como quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos de declaração, não foi apreciada pelo tribunal a quo (cf. Súmulas 282/STF e 211/STJ).*

Na verdade, entendo que também quanto a esse ponto andou mal a defesa: é que lhe cumpriria embasar o seu recurso em um de dois inconformismos. Ou postulava a declaração de nulidade da decisão da terceira Câmara que, ao acolher os embargos, inovou os fundamentos da decisão da DRJ, ou trazia como paradigma uma decisão que, expressamente, houvesse deferido o crédito **mesmo que não comprovado**.

Ademais, o conhecimento do recurso também se vê impedido pela petição de desistência apresentada. Assim entendo porque, embora ali não se expresse o alcance da desistência, nem se explicita quais as razões de direito objeto de renúncia, havendo no recurso apenas uma, somente sobre ela se pode estar a desistir.

Com essas considerações, é o meu voto pelo não conhecimento do recurso da contribuinte.

Esse o voto.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator

<sup>6</sup> AgRg no REsp 1100509 RS 2008/0237548-1, relator Ministro Luiz Fux

CÓPIA