



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

Processo nº 13984.000843/2002-00
Recurso nº 873.898 Voluntário
Acórdão nº **3802-000.489 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 01 de junho de 2011
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente MARELY MÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. PIS/PASEP E COFINS. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. RECEITA BRUTA DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PELA PESSOA JURÍDICA PRODUTORA E EXPORTADORA.

A receita bruta de exportação e a receita operacional bruta a serem consideradas no cálculo do crédito presumido de IPI como ressarcimento do PIS/PASEP e COFINS devem ser as relacionadas ao produto da venda para o exterior e nos mercados interno e externo, respectivamente, de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Relator, que dava provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Regis Xavier Holanda.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente e Redador

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento- Relator.

EDITADO EM: 29/06/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Tatiana Midori Migiyama, Solon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 14-29.515, de 9 de junho de 2010 (fls. 167/168v), proferido pelos membros da 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), em que, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

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

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

***CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. PRODUTOS
ADQUIRIDOS PARA REVENDA.***

Não se incluem no cálculo do crédito presumido, para fatos geradores ocorridos até 26/03/2003, a título de receita de exportação, os valores relativos aos produtos exportados adquiridos para revenda, devendo estes integrarem a receita bruta operacional nos termos da legislação do Imposto de Renda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem resumir os fatos registrados nos autos até a prolação da decisão de primeiro grau, transcrevo a seguir o Relatório encartado no Acórdão recorrido:

Trata o presente de manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que incluiu na Receita Operacional Bruta, no cálculo do crédito presumido apurado no período em destaque, os produtos adquiridos de terceiros que não sofreram industrialização.

Alega que, por não existir vedação legal, os produtos adquiridos de terceiros deveriam, ou compor a receita de exportação, inclusive por constarem como Receita Operacional Bruta, ou desta se excluírem, conforme legislação e julgados que cita.

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele cientificada a Interessada, por via postal (fl. 172), em 28/07/2010. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 174/178, protocolado em 27/08/2010 (fl. 173), em que reapresentou as razões de defesa aduzidas na referida manifestação de inconformidade, ao final, requerendo o conhecimento e provimento do presente Recurso, para o efeito de reconhecer o direito da Recorrente ao ressarcimento da totalidade do crédito presumido de IPI pleiteado nos autos.

Em atenção ao despacho de fl. 181, os presentes autos foram enviados a este e. Conselho. Na Sessão de fevereiro de 2011, 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 Relator.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

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

Do objeto da presente controvérsia.

Conforme bem delineado no relatório precedente, o cerne da presente controvérsia limita-se à determinação do valor da receita operacional bruta, constante do divisor do quociente da fórmula do fator de cálculo incidente sobre a base de cálculo do crédito presumido do IPI, previsto no § 2º do art. 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, a seguir transcrito:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.

§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.

(...)

A fórmula de cálculo apresentada no referido Anexo tem a seguinte composição, *in verbis*:

$$F = 0,0365 \times \frac{Rx}{(Rt-C)}, \text{ onde:}$$

$(Rt-C)$

F é o fator;

Rx é a receita de exportação;

Rt é a receita operacional bruta;

C é o custo de produção determinado na forma do § 1º do art. 1º;

Rx é o quociente de que trata o inciso I do § 3º do art. 1º.

$(Rt-C)$

No cálculo do referido quociente, a Interessada não adicionou o valor da receita obtida na revenda para o exterior dos produtos adquiridos de terceiros às receitas de exportação e operacional bruta. Em consequência, o valor da receita de exportação dos produtos adquiridos de terceiros não tiveram qualquer influência na apuração do valor do referido quociente.

Por outro lado, com suporte no inciso I do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 69, de 2001, entendeu a Autoridade Fiscal da Unidade da Receita Federal de origem que o valor da receita decorrente da revenda para o exterior das mercadorias adquiridas de terceiros integrava o montante apenas da receita operacional bruta, uma vez que esta compreendia “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”. Esse entendimento encontra-se consignado no Despacho Decisório fls. 135/142.

Por sua vez, com suporte no mesmo entendimento da dita Autoridade Fiscal, os integrantes do Órgão julgador *a quo* mantiveram a inclusão do valor da referida receita no montante da receita operacional bruta. Segundo o citado Colegiado, o novo conceito de receita operacional bruta, instituído pelo inciso I do § 12 do art. 3º da Portaria MF nº 64, de 2003, não teria efeito retroativo, uma vez que a dita Portaria não se tratava de ato administrativo interpretativo, mas de ato normativo complementar das leis tributárias (art. 100 do CTN), que regulamentava e detalhava as disposições da Lei nº 9.363, de 1997, portanto não se aplicava para fim de apuração do crédito presumido do IPI em apreço, pois essa novo dispositivo só entrara em vigor a partir de 26/03/2003.

Por outro lado, no presente Recurso, defendeu a Recorrente a manutenção da exclusão do cômputo das receita de exportação e operacional bruta do valor da receita de exportação decorrentes da venda de produtos adquiridos de terceiros, baseada no argumento de que se aplicava ao caso em tela as definições de receita operacional bruta e de receita de exportação, respectivamente, apresentados nos incisos I e II do § 12 do art. 3º da Portaria MF nº 64, de 2003, pois, embora vigente após os fatos objeto da presente contenda, por ser norma regulamentar da Lei nº 9.363, de 1997, a citada Portaria teria natureza meramente interpretativa e, por conseguinte, eficácia retroativa, nos termos do art. 106, I, do CTN.

Dessarte, fica esclarecido que o cerne da presente controvérsia gira em torno do alcance das definições de receita de exportação e de receita operacional bruta, tendo como ponto fulcral a natureza jurídica específica das Portarias editadas pelo Ministro Fazenda, com respaldo no art. 6º da Lei nº 9.363, de 1997, ou seja, se tais atos teriam natureza interpretativa ou normativa.

Da natureza da jurídica dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Em relação a questão da natureza jurídica específica dos atos normativos administrativos de índole tributária, não assiste razão nem aos integrantes do Colegiado de primeiro grau nem tampouco a Recorrente.

No meu entendimento, não existe ato normativo meramente interpretativo ou exclusivamente normativo *de per si*. Na verdade, por ter função de norma complementar, o que define a natureza jurídica específica dos referidos atos é o teor do diploma legal de hierarquia superior em função do qual eles são expedidos.

Assim, com exceção das matérias de reserva absoluta de lei, previstas no art. 97 do CTN e no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, para alguns assuntos de específicos a lei pode atribuir às autoridades administrativas a edição de determinados atos normativos, com a finalidade de complementá-los, levando em conta critérios de racionalidade, economicidade e conveniência.

Em suma, se o assunto é de reserva de lei ou se encontra completamente nela disciplinado, qualquer ato administrativo que venha a dispor sobre tal matéria, em decorrência do princípio da hierarquia das normas, terá função meramente interpretativa¹ e eficácia retroativa ou *ex tunc* (art. 106, I, do CTN). Tais atos, obviamente, têm por finalidade padronizar os procedimentos que deverão ser executados pelas autoridades administrativas hierarquicamente inferiores, de modo que os atos legais sejam fielmente cumpridos de forma uniforme no âmbito de toda a Administração tributária.

Por outro lado, se não é matéria de reserva de lei ou a própria lei atribui à autoridade administrativa a incumbência de complementá-la, é indubitável 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).

A título de exemplo, por pertinente, 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 texto a seguir transcrito:

¹ A título de exemplo, pode ser citado o disposto no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 23, de 1997, que dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido em apreço, a seguir transcrito:

“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, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS”.

*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. (grifos não originais)*

Dessa forma, fica claro que, nos termos comando normativo transcrito, a referida Lei atribuiu expressamente ao Ministro da Fazenda a competência para estabelecer a definição da receita de exportação, para fim de apuração do crédito presumido do IPI.

Da receita de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros: efeito na apuração do fator de cálculo do crédito presumido do IPI.

Com base no exposto precedentemente, resta demonstrado que, para fim de apuração do crédito presumido do IPI, a definição de receita de exportação é aquela veiculada nas portarias do Ministro da Fazenda.

Em consonância com o disposto no art. 6º da Lei nº 9.363, de 1996, no período de apuração dos créditos em apreço (2º trimestre 2002), estava em vigor a Portaria MF nº 38, de 1997, que apresentava, respectivamente, nos incisos I e II do § 15 do art. 3º, as seguintes definições para a receita operacional bruta e de exportação, *in verbis*:

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, no exercício da citada atribuição, foi editada a Portaria MF nº 64, de 2003, que revogou a anterior, alterando as definições de receita operacional bruta e de receita de exportação, conferindo-lhes, ao meu sentir, um tratamento mais coerente e consentâneo com o escopo do benefício fiscal em comento, conforme se observa nos 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 o teor dos dispositivos 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 adquiridos de terceiros passou a ser tratada com neutralidade, sem qualquer influência sobre o valor do quociente do fator de cálculo do crédito presumido em apreço, ou seja, não mais integrando a receita de exportação (dividendo) nem a receita operacional bruta (divisor).

Além disso, o valor da receita operacional bruta, utilizada no cálculo do citado quociente, ficou depurado dos valores das outras receitas que não aquela decorrentes da atividade industrial, tais como as receitas de revenda de mercadorias (nacionais ou estrangeiras), da prestação de serviços etc.

Por seu turno, é também oportuno ressaltar que a definição de receita operacional bruta, consignada na Portaria revogada, era a mesma utilizada na legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), daí a explicação de, posteriormente, tal definição ter se revelado inadequada para fins de apuração do valor do benefício fiscal em comento, distorcendo a apuração do benefício fiscal em apreço que tem por escopo incentivar a atividade industrial desenvolvida no País, mediante desoneração da carga tributária incorporada ao produto nacional destinado à exportação para o exterior.

Da mesma forma, também se revelou inadequada a definição de receita de exportação veiculada no inciso II do § 15 do art. 3º da Portaria MF nº 38, de 1997, que compreende o produto da venda de **mercadorias nacionais** para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Logo, *a contrario sensu*, estava excluída do cômputo da mencionada receita apenas as receitas de venda para o exterior das **mercadorias estrangeiras**.

Em suma, comparando as duas definições, chega-se a conclusão de que o valor da receita de exportação dos produtos adquiridos de terceiros:

- a) integrava tanto a receita de exportação quanto a receita operacional bruta, segundo as definições constantes dos incisos I e II do § 15 do art. 3º Portaria MF nº 38, de 1997;
- b) não integrava a receita de exportação nem a receita operacional bruta, na forma como as definem os incisos I e II do § 12 do art. 3º da Portaria MF nº 64, de 2003.

Dessa forma, em relação ao caso em apreço, com devida vencia, entendo que houve equívoco tanto da parte da Autoridade Fiscal e da Turma de Julgamento, que

manifestaram entendimento no sentido de que a receita de exportação dos produtos adquiridos de terceiros integrava apenas a receita operacional bruta, quanto da Recorrente, que manifestou entendimento de que a dita receita não integrava nenhum dos dois tipos de receita.

Com efeito, em relação ao cálculo do quociente empregado na apuração do valor do crédito presumido do 2º trimestre de 2002, objeto da presente controvérsia, em conformidade com o disposto nos incisos I e II do § 15 do art. 3º Portaria MF nº 38, de 1997, a receita de exportação dos produtos adquiridos de terceiros integravam tanto a receita exportação (dividendo) quanto a receita operacional bruta (divisor).

Dessa forma, adicionando o valor da receita de exportação dos produtos adquiridos de terceiros (R\$ 577.751,20) aos valores da receita de exportação e da receita operacional bruta do 2º trimestre de 2002, informados pela Interessada no Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP) de fls. 19/24, tem-se os seguintes resultados para o fator de cálculo e o valor do crédito presumido do período:

NOVO DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO 2º TRIMESTRE 2002

DESCRIÇÃO DAS OPERAÇÕES	VALOR (R\$)
1- Receita de exportação acumulada até junho/2002 (DCP - fl. 23)	1.863.699,86
2- (+) Receita de exportação dos produtos adquiridos de terceiros	577.751,20
3- (=) Total da receita de exportação acumulada até junho/2002 (1+2)	2.441.451,06
4- Receita operacional bruta acumulada até junho/2002 (DCP - fl. 23)	1.889.252,40
5- (+) Receita de exportação dos produtos adquiridos de terceiros	577.751,20
6- (=) Total receita operacional bruta acumulada até junho/2002 (4+5)	2.467.003,60
7- Base de cálculo crédito presumido acumulada até junho/2002(DCP-fl. 24)	1.060.597,03
8- Fator aplicável sobre a base de cálculo	0,063362
9- (=) Crédito presumido acumulado de até junho/2002 (7x8)	67.201,72
10- (-) Pedido de ressarcimento reconhecido do 1º trimestre/2002	21.756,90
11- (=) Saldo do crédito presumido do 2º trimestre/2002 (9-10)	45.444,83

Com base nos ajustes apresentados no Demonstrativo precedente, verifica-se que o valor do crédito presumido a que tem direito a Interessada, relativo ao 2º trimestre de 2002, é de R\$ 45.444,83. Em decorrência, como o valor pleiteado nos presentes autos foi de R\$ 58.039,52, fica mantida a glosa do valor de R\$ 12.594,69.

Processo nº 13984.000843/2002-00
Acórdão n.º **3802-000.489**

S3-TE02
Fl. 187

Da conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso, para reconhecer o direito da Interessada ao ressarcimento da quantia de R\$ 45.444,83, referente ao saldo do crédito presumido do 2º trimestre de 2002, assim como homologar as compensações declaradas até o limite do valor do crédito reconhecido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheiro Regis Xavier Holanda, Redator.

Com a devida vênia do i. relator, a divergência inaugurada cinge-se à composição da receita bruta de exportação e da receita operacional bruta a serem consideradas no cálculo do crédito presumido de IPI como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Do crédito presumido do IPI para ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS

A Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, que trata da instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, assim dispôs sobre a matéria em comento:

*Art. 1º A empresa **produtora e exportadora** de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.***

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.

..... Negritei.

Portanto, a lei amparou somente aqueles insumos empregados na fabricação dos produtos exportados, tendo por objetivo desagrará-los da incidência das contribuições para o PIS e para a Cofins, ficando evidente que os insumos que forem revendidos para o exterior ou para o mercado interno, no mesmo estado em que foram adquiridos, sem que o exportador tenha efetuado qualquer operação de industrialização, não entram no cálculo do benefício porque não estão agasalhados pela lei.

Regulamentando o assunto, a Portaria MF nº 38/97 trouxe ainda as seguintes disposições pertinentes à determinação do valor do crédito presumido a que teria direito a empresa produtora e exportadora:

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá:

I - apurar o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção;

II - apurar a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito;

III - aplicar a relação percentual, referida no inciso anterior, sobre o valor apurado de conformidade com o inciso I;

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

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

a) utilizados para compensação com o IPI devido;

b) ressarcidos;

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

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

.....
§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais;

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

.....

Posteriormente, a Lei nº 10.276/01 trouxe opção alternativa de cálculo para determinação do crédito presumido do IPI mediante a aplicação de fator que também levou em consideração a receita de exportação e a receita operacional bruta:

*Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica **produtora e exportadora** de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.*

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no **caput**:*

*I - de aquisição de insumos, correspondentes a **matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem**, bem assim de **energia elétrica e combustíveis**, adquiridos no mercado interno e **utilizados no processo produtivo**;*

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo².

..... Negritei.

Em seguida, as Portaria MF nº 64/2003 (revogada da Portaria MF nº 38/97) e a Portaria MF nº 93/2004 (atualmente vigente), assim dispuseram respectivamente:

Portaria MF nº 64/2003

Art. 3º

§ 12. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

² $F = 0,0365 \times \underline{Rx}$, onde:

(Rt-C)

F é o fator;

Rx é a receita de exportação;

Rt é a receita operacional bruta;

C é o custo de produção determinado na forma do § 1º do art. 1º;

Rx é o quociente de que trata o inciso I do § 3º do art. 1º.

(Rt-C)

*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**;*

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. Negrito aposto.

Portaria MF nº 93/2004

Art. 3º

§ 12. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

*I - receita operacional bruta, o produto da venda de **produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora** nos mercados interno e externo;*

*II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de **produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora**;*

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente. Negritei.

Pela análise da legislação, entendo que sendo o benefício fiscal destinado à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais e relativo às aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo de produto exportado, o coeficiente a ser utilizado na determinação desse benefício, para bem representá-lo, deve refletir uma relação entre o valor dos produtos industrializados pela pessoa jurídica que foram exportados e o valor total dos produtos industrializados que foram vendidos no mercado interno e externo.

Ora, se desejamos chegar a um indicativo do total de insumos que foram utilizados na produção de bens exportados, parece lógico que a relação percentual a ser aplicada ao total de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção deve ser obtida entre valores representativos de produtos industrializados pela empresa (exportação e total).

Dito de outra maneira, se o que se deseja é dar um benefício à empresa que produz e exporta, nada mais lógico que o coeficiente reflita essa relação, trazendo um indicativo do quanto dos insumos adquiridos foram empregados em produtos exportados.

Permitir o ingresso no cálculo do coeficiente, seja no valor da receita de exportação (numerador) ou no valor da receita operacional bruta (denominador), de outros valores como os advindos da revenda de produtos seria contaminar a fórmula com valores estranhos à relação exportação/produção.

Imaginemos a situação hipotética em que o valor das exportações (todas caracterizadas por revenda de mercadorias) representem 95% ou mais da receita operacional bruta, tendo sido os insumos empregados em sua totalidade na industrialização de produtos para o mercado interno. A consideração desse valor de exportações (revenda de mercadorias) no cálculo do coeficiente nos conduziria a aplicar esse alto percentual ao valor dos insumos adquiridos para fins de ressarcimento sem que qualquer desses insumos tenham sido empregados na industrialização de produtos exportados.

Noutro giro, trabalhemos agora com a situação inversa na qual o total dos insumos adquiridos foram empregados em produtos exportados porém a relação de receita de exportação e receita operacional bruta fosse de apenas 5% ou menos devido ao fato da receita operacional bruta ser em sua quase totalidade advinda de simples revenda de produtos ao mercado interno. A consideração desse valor de receita operacional bruta no cálculo do coeficiente nos conduziria a aplicar esse baixo percentual ao valor dos insumos adquiridos para fins de ressarcimento em situação em que a totalidade dos insumos foram empregados na industrialização de produtos exportados.

Portanto, se o benefício é atrelado aos insumos utilizados por empresa produtora e exportadora, o índice a ser aplicado deve refletir a utilização desses insumos na produção de bens exportados em relação a sua utilização total.

Nesse sentido, como as Portarias que se sucederam no trato do assunto sempre estavam atreladas ao comando do artigo 1º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, entendendo que, já que não houve alteração legal, estamos diante apenas de um aprimoramento redacional na explicitação dos conceitos de receita bruta de exportação e receita operacional bruta a serem considerados no cálculo da relação percentual ora tratada.

Como exemplo que bem demonstra a ausência de inovação normativa e sim a busca pela correta definição dos conceitos a serem considerados no cálculo do coeficiente, sempre à luz do inalterado artigo 1º da Lei nº 9.363/96, o Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 13, de 02/09/1998, ao tempo ainda da vigência da primeira Portaria (Portaria MF nº 38/97) já dispunha que “não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido, o valor das vendas para o exterior, de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor exportador, integrando, entretanto, a receita operacional bruta”.

Registramos aqui apenas o equívoco – ao nosso ver – de não ter sido também reconhecida pelo referido ADN Cosit a devida exclusão dos produtos revendidos do total da receita operacional bruta.

Com efeito, nesse ponto, as Portarias MF nºs 64/2003 e 93/2004, antes de inovarem a ordem jurídica, já que não houve alteração da base legal, objetivaram afastar outras linhas de interpretação – como a trazida pelo supracitado ADN Cosit - para deixar claro que receita operacional bruta representa apenas a de produtos industrializados pela pessoa jurídica.

Dessa forma, concluo por entender que a receita bruta de exportação e a receita operacional bruta a serem consideradas no cálculo do benefício devem ser as relacionadas ao produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica para o exterior e ao produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica nos mercados interno e externo respectivamente.

Nesse sentido, em que pesem as divergências encontradas, há decisões do então 2º Conselho de Contribuintes:

“

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

.....

A receita operacional bruta deve ser excluída da receita de produtos adquiridos de terceiros e revendidas no mercado interno, para efeito de apuração do crédito presumido de IPI” (2º CC-1ª Câmara; Acórdão nº 201-79.877; Rel. Cons. José Antonio Francisco; decisão unânime em 08/12/2006)

“

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITA DE EXPORTAÇÃO E RECEITA BRUTA OPERACIONAL. REVENDAS AO EXTERIOR

A receita de produtos adquiridos de terceiros e exportados deve ser excluída da receita de exportação e da receita operacional bruta para efeito de apuração da proporção entre insumos empregados em produtos exportados e o total dos insumos adquiridos. (2º CC-1ª Câmara; Acórdão nº 201-80.320; Rel. Cons. José Antonio Francisco; decisão neste ponto unânime em 24/05/2007)

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. Lei nº 9.363/96. FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA O EXTERIOR DE*

MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS NO PAIS. RELAÇÃO PERCENTUAL. EXCLUSÃO DO NUMERADOR E DO DENOMINADOR DA FRAÇÃO. O incentivo visa desonerar as exportações de produtos nacionais, e a expressão produtora e exportadora contida na lei, obviamente, não abrange produtos (mercadorias) que não tenham sido industrializados por quem quer se beneficiar do referido incentivo, como, por exemplo, as mercadorias adquiridas de terceiros, mas que, cujo destino, foi também o exterior. Assim, não presente um dos requisitos básicos, que o produto exportado tenha também sido produzido pelo exportador, correta é, para fins de estabelecimento da relação percentual que definirá a base de cálculo do incentivo, a retirada das Receitas de Exportação, das receitas de vendas de mercadorias adquiridas no mercado interno. Da mesma forma, tal exclusão deve se dar também no dividendo, ou no denominador, já que, se o que se busca

é conceder um incentivo em face dos produtos exportados, ou seja, quanto mais se exportar, mais se será contemplado com o benefício, e, de outro lado, se se deseja que tal benefício leve em consideração o montante dos insumos efetivamente empregados nesses produtos exportados, nada mais coerente e justo que não sejam considerados na Receita Operacional Bruta os valores das receitas de vendas daqueles produtos para os quais não foram utilizados quaisquer insumos, que é o que ocorre com as mercadorias adquiridas de terceiros e vendidas ao exterior. (2º CC-3ª Câmara; Acórdão nº 203-13177; decisão em 07/08/2008)

Da conclusão

Ante o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO** ao presente recurso voluntário para que as receitas decorrentes da revenda de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor/exportador sejam também excluídas da receita bruta operacional na determinação do fator utilizado para o cálculo do crédito presumido do IPI.

Sala das Sessões, em 01 de junho de 2011.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda