



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

Processo nº 10215.720006/2007-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-001.589 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2012
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente BRASIL PISOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTEFATOS DE MADEIRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUÍNTES.

Por força das reiteradas decisões do STJ e do art. 62-A do RICARF, inclui-se na base de cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de insumos que não sofreram a incidência do PIS e Cofins.

CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA.

As aquisições de energia elétrica estão excluídas do cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, uma vez que tal insumo não é considerado produto intermediário à luz da legislação do IPI. Súmula CARF nº 19.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de a recorrente incluir as aquisições de insumos de pessoas físicas no cálculo do crédito presumido.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Liduína Maria Alves Macambira - Relatora.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 29/05/2012 por LIDUINA MARIA ALVES MACAMBIRA, Assinado digitalmente em 3

1/05/2012 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 29/05/2012 por LIDUINA MARIA ALVES MAC

AMBIRA

Impresso em 06/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesini Ortiz.

Relatório

Por bem descreve os fatos que versa a lide, adoto e transcrevo o relatório da decisão recorrida, fls.2925/2927:

A empresa acima identificada transmitiu em 13/05/2005 a declaração de compensação de fls. 02/97 (final 5627) onde promovia a extinção de débitos próprios com a utilização de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, dos períodos de apuração 2000 a 2003, no valor de R\$ 1.149.482,68.

Em 30/04/2007 foi transmitido o PER (residual) de final 5820 (fls. 511/514) indicando crédito residual naquela data. Apontando o mesmo crédito, apresentou também eletronicamente declarações de compensação as quais encontram-se relacionadas na tabela 1 (fl. 537 anverso e verso).

Após diligência foi expedido pelo Serviço de Fiscalização o Termo de Diligência Fiscal de fls. 422/438, no qual se baseou o Parecer e Despacho Decisório de fls. 537/539, que reconheceu o direito ao crédito no valor de R\$ 230.918,50, homologou parcialmente o PER/DCOMP nº 35962.43811.130505.1.3.01-5625 e não homologou os demais PER/DCOMP vinculados ao crédito.

Segundo o Termo de Diligência Fiscal, foram glosados:

- a) Valores referentes à matéria-prima adquirida de pessoa física, por não serem tais pessoas contribuintes de PIS e COFINS, além de não haver previsão legal para que tais valores sejam incluídos no cômputo do crédito presumido;
- b) Valores referentes à matéria-prima própria, por não referirem-se a aquisição e não ter havido incidência de PIS e COFINS, então não há o que ressarcir;
- c) Valores referentes à aquisição de matéria-prima sem o documento fiscal hábil, por falta de comprovação com documentação hábil, no caso, a nota fiscal;
- d) Valores referentes à matéria-prima adquirida de pessoa jurídica, porém sem nota fiscal de venda emitida pelo vendedor, dessa forma, para essas aquisições não há previsão legal de conceder crédito presumido;
- e) Valores referentes a aquisição de matéria-prima na condição de comercial exportadora, com o fim específico de exportação, por ser o crédito presumido do contribuinte que vendeu para a comercial exportadora e não para esta. Ainda as aquisições com o fim específico de exportação, na condição de comercial exportadora, não sofrem incidência por parte da empresa que

vendeu, dessa forma esses produtos já estão desonerados dessas contribuições e, portanto, não há nada a ser ressarcido;

f) Valores referentes a aquisição de material de embalagem sem o documento fiscal hábil, por falta de comprovação com documentação hábil, no caso, a nota fiscal;

g) Valores referentes a combustível e energia elétrica utilizados para os anos de 1999, último trimestre, 2000 e 2001, por não haver previsão legal para inclusão de tais valores no cômputo do cálculo do crédito presumido com base na Lei 9.363/96.

Além disso, foram glosados valores referentes às aquisições de combustível relativos aos anos de 2002 e 2003, pois embora a Lei nº 10.276/2001 tenha possibilitado a inclusão de tal insumo no cômputo do cálculo do crédito presumido, pois foi verificado que parte das aquisições de combustível não possuem documentos fiscais que os amparem (tabela VII – fl. 456).

Cientificada em 25/10/2010 (AR fl. 540) a interessada apresentou, tempestivamente, em 24/11/2010, manifestação de inconformidade na qual, em síntese, alega que:

a) O artigo 2º da IN 103/97, determina que o crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, 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 de PIS e COFINS, isto é, não pode incluir no cálculo do ressarcimento, as aquisições de produtor rural pessoa física ou cooperativa de produtor. Contudo as Leis 9.363/96 e 10.276/01, não fazem nenhuma restrição ao ressarcimento, ficando a cargo tão-somente das Instruções Normativas que são hierarquicamente de força inferior, o fazê-lo. Citou decisão administrativa e decisão judicial.

b) Reforça-se na lei, que o crédito presumido será calculado sobre o valor total das aquisições dos insumos, assim entendidos, como matéria-prima, produto intermediário e embalagem;

c) A entrada de madeira não constitui, de forma alguma, matéria-prima própria, que existe todo um processo de tratamento desse produto para posterior exportação, situação que, nos termos da legislação, permite o direito ao crédito presumido;

d) Considerou a fiscalização que foram adquiridas matérias-primas sem notas fiscais. Entretanto, conforme demonstram os documentos em anexo, todas as notas fiscais estão disponíveis na contabilidade da empresa;

e) Considerou a fiscalização que a aquisição de matéria-prima na condição de comercial exportadora não daria direito ao crédito. No entanto, em que pese a empresa de forma alguma agir como uma comercial exportadora, mas sim como uma empresa exportadora, mesmo se assim fosse, não poderia a fiscalização

desconsiderar o direito a utilização do crédito presumido. Citou decisão judicial;

f) Considerou a fiscalização que a aquisição de combustível e energia elétrica não tem previsão legal que por isso não daria direito ao crédito. No entanto, tanto a energia elétrica como os combustíveis, assim como os demais insumos não sujeitos ao IPI, quando utilizados na produção de produtos exportados, devem compor a base de cálculo do crédito presumido do imposto, pois o incentivo deve ser calculado sobre o custo de produção dos bens exportados, não importando quais os impostos incidentes. Citou decisão judicial.

A 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém, mediante Acórdão nº 01-21.805, de 24 de maio de 2011, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, sob os fundamentos conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E INSUMOS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E COFINS. RESSARCIMENTO.

Somente as aquisições de MP, PI e ME, que tenham sofrido a incidência do PIS/Pasep e da COFINS, podem ser incluídos no cálculo do benefício, como se observa pela redação do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

Nas vendas com o fim específico de exportação, conforme legislação que rega a matéria, não há incidência de PIS e COFINS, portanto, nada há o que ser ressarcido ao adquirente a título de crédito presumido de IPI.

Caso os insumos utilizados na fabricação dos produtos vendidos tenham sido gravados com PIS e COFINS o direito ao ressarcimento do crédito presumido de IPI é da pessoa jurídica que vendeu o produto e não da pessoa jurídica que adquiriu.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS.

A partir da edição da Lei nº 10.276/2001 é que passou a ser permitido a inclusão das despesas com combustíveis e energia elétrica na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Cientificada da decisão em 16/09/2011, fls. 4444/4445, a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 06/10/2011, fls. 4446/4465, reiterando os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liduína Maria Alves Macambira, Relatora

Das Preliminares

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, cabe esclarecer que a realização de diligência não tem por objetivo suprir procedimentos que deveriam ser realizados pelas partes, mas elucidar fatos que venham corroborar para convicção dos julgadores encarregados de dar solução ao litígio,. Entendo que não cabe diligência e ao negar não vejo que isso caracterize cerceamento do direito de defesa, porque a prerrogativa de conceder ou não a diligência cabe ao julgador. De acordo com o previsto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.(Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993)

Ademais, o procedimento administrativo fiscal tem rito próprio que deve ser observado por ambos sujeitos da relação tributária.

Ao apresentar a Manifestação de Inconformidade deveria o contribuinte cumprir o que diz o art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Quanto ao princípio da verdade material, sem dúvida, é de grande relevância no Processo Administrativo Fiscal. Entrementes outros princípios também norteiam e obrigam a sua observância no processo administrativo fiscal. Temos também sempre que observar o princípio da legalidade. É preciso observância à norma de regência sobre a matéria que se discute.

No presente caso, o ônus de provar o fato constitutivo do direito creditório que alega ter é da recorrente. A realização de diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Não cabe ao julgador substituir os interessados na produção de provas. A inércia da recorrente não pode ser suprida por diligência.

Como em qualquer relação jurídica e na relação jurídica tributária não poderia ser diferente, quem alega um fato deve prová-lo. A Recorrente deveria ter trazido as provas junto com a manifestação de inconformidade. Contudo, não tendo trazido por algum motivo na fase inicial, poderia ter aproveitado essa face recursal para apresentá-las, ou pelo menos demonstrar interesse de comprovar o crédito pretendido.

Já venho em outros julgados me manifestando que não acolho o argumento de que as provas ou documentos se encontram na empresa e que a autoridade fiscal realize a diligência para atestar o crédito que o contribuinte alega ter. Para mim, é preciso uma

demonstração, por mínima que seja, de comprovação por parte de quem alega o direito pretendido.

Entendo que é preciso que a recorrente manifeste o interesse de agir, e esse interesse de agir, é um pressuposto das condições da ação. Ora, ação foi de iniciativa da recorrente, é dela a iniciativa de provar o que vem alegando. Não pode simplesmente dizer que as notas fiscais estão disponíveis na contabilidade da empresa. Porque no mínimo deve estar sob a guarda da empresa, os documentos que lastreiam sua contabilidade. Mas é preciso saber quais são essas notas fiscais, onde estão registradas contabilmente, se as mesmas preenchem os requisitos necessários para que possam dar sustentação ao crédito pretendido.

Fazendo um paralelo com a constituição do auto de infração, é dever da autoridade fiscal comprovar as infrações que aponta, sob pena de não prevalecer o lançamento constituído. Da mesma forma, é dever da recorrente comprovar que faz jus ao crédito pretendido. Veja, é preciso demonstrar que o crédito a compensar é líquido e certo.

Por essas razões, não acolho o pedido de diligência/perícia.

Do mérito

Depreende-se da leitura do voto condutor da decisão recorrida, que ora não foi concedido o crédito por falta de previsão legal, ora por falta de apresentação das notas fiscais que respaldariam o crédito pleiteado.

Segundo a legislação que trata da matéria sob exame, o crédito que a contribuinte pode solicitar está restrito a requisitos legais e comprovação documental. No caso concreto, trata-se de crédito presumido de IPI, com base na Lei nº 9.363, de 1996, e no regime alternativo, Lei. 10.276, de 2001, que nada mais é que o ressarcimento das contribuições para o PIS e para a Cofins pagas pelos produtores e exportadores quando da aquisição de insumos aplicados no processo produtivo. Evidentemente, é essencial que seja comprovada a aquisição desses insumos.

Sobre o direito a crédito presumido de IPI aplicam-se os dispositivos legais transcritos a seguir:

Lei nº 9.363, de 1996

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

(...)

Art. 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.

Lei nº 10.276, de 2001:

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.

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996, (grifei)

(...)

Agora, passaremos a apreciação dos itens controversos seguindo a mesma sequência apresentada pela recorrente.

Das aquisições de insumos de pessoas físicas

Quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas, autoridade julgadora *a quo* assim conduziu seu voto (transcrevo apenas parte):

A empresa afirma que as Leis 9.363 e 10.276/01, não fazem nenhuma restrição ao ressarcimento e que a fiscalização baseada em Instruções Normativas, que frisa-se, é de hierarquia inferior, excluiu os valores da matéria-prima própria, matéria-prima adquirida de pessoa física. Reforça-se na Lei, que o crédito presumido será calculado sobre o valor total das aquisições dos insumos.

Analizando as alegações acima infere-se que a empresa quer que sejam considerados na base de cálculo do crédito presumido os insumos que não sofreram incidência do PIS e da COFINS (matéria-prima própria e matéria-prima adquirida de pessoa física)

Relativamente à incidência de PIS e COFINS nos insumos, a legislação que rege a matéria, definiu de modo exatamente contrário à alegação da reclamante, pois, somente as aquisições de MP, PI e ME, que tenham sofrido a incidência do PIS/Pasep e da COFINS, podem ser incluídos no cálculo do benefício, como se observa pela redação do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, transcrito aqui, para maior clareza:

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.**" (negrito acrescido)

De acordo com art. 62-A do Regimento Interno do Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais, introduzido pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 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 CARF¹.

¹ 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.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Pois bem. A questão acerca das aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas para as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais foi tratada no Recurso Especial nº 993.164, representativo da controvérsia.

A seguir reproduzo a ementa da decisão proferida pelo STJ, sob a sistemática do art. 543-C do CPC, Recurso Especial nº 993.164, *verbis*:

RECURSO ESPECIAL Nº 993.164 - MG (2007/0231187-3)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX RECORRENTE:
EXPORTADORA PRINCESA DO SUL LTDA ADVOGADO:
ADRIANO FERREIRA SODRÉ E OUTRO(S)

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL PROCURADORES:
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO EVERTON LOPES
NUNES E OUTRO(S)

RECORRIDO: OS MESMOS

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97.

CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO).

CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para 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 sobrejacente, 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), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Assim, com base nesta decisão do STJ, extraída da página de jurisprudência do Tribunal, e no art. 62-A do RICARF, adota-se o entendimento do REsp ao caso concreto.

Assim, não pode persistir a glosa sobre essas aquisições no cálculo do crédito presumido de IPI, devendo ser feito a apuração desse benefício fiscal.

Da matéria-prima própria, matéria prima PJ e material de embalagem sem nota fiscal

Trago a colação trecho do voto condutor da decisão recorrida:

Relativamente as glosas dos valores não comprovados com documento fiscal hábil (nota fiscal emitida pelo fornecedor dos produtos), o sujeito passivo limitou-se a argumentar que “conforme demonstram os documentos em anexo a presente manifestação de inconformidade, todas as notas fiscais estão disponíveis na contabilidade da empresa, sendo que não qualquer motivo para a fiscalização não considerar legítimos os aproveitamentos do crédito. Entretanto, compulsando os autos constata-se que o sujeito passivo juntou os mesmos documentos apresentados na fase de investigação, ou seja, apenas recibos e comprovantes de depósitos bancários.

Segundo dispõe o artigo 190, inciso I, do RIPI/02 os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à

vista do documento que lhes confira legitimidade, nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, **na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial**.

É pacífico que, no sistema de controle do IPI, a escrituração do crédito fiscal tem como documento-base, salvo exceções expressas no Regulamento, a Nota Fiscal, emitida em nome do adquirente dos insumos creditáveis. Portanto, a Nota Fiscal é o documento que confere legitimidade ao crédito.

Neste passo, observe-se que em se tratando de pedido de ressarcimento o contribuinte figura como titular da pretensão e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo** de seu direito. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de apresentação de documentos comprobatórios de seu direito creditório, por ter sido ele quem inaugurou o procedimento administrativo.

Acrescendo a tudo o que se afirmou até aqui, o Decreto nº 70.235, de 1972, assim dispõe:

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (grifou-se)

Constata-se, pois, que figura como ônus do sujeito passivo trazer aos autos administrativos, já com sua manifestação de inconformidade, as provas cuja produção encontre-se em sua esfera de responsabilidade.

Não tendo o sujeito passivo trazidos aos autos as notas fiscais emitidas pelos fornecedores dos produtos mantém-se a glosa dos valores por falta comprovação.

Na peça recursal, limita-se a recorrente a apresentar os mesmos argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

No Capítulo IX do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI 2002, Decreto nº 4.544, 26 de dezembro de 2002, encontram-se as normas que tratam do documentário fiscal que servem de base à escrituração dos estabelecimentos. O art. 320 do RIPI/02, dispõe que os estabelecimentos emitirão o seguintes documentos, conforme a natureza de suas atividades:

I – Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A

Como se vê, no ordenamento jurídico brasileiro, a nota fiscal é o documento que confere legitimidade a essas aquisições. Pois, nela consta o identificação do fornecedor e comprador, natureza da operação (venda, compra, transferência, devolução, importação, consignação, remessa (para fins de demonstração, de industrialização ou outra), dados dos produtos (descrição dos produtos, classificação fiscal, etc) , valor do preço, destino, data efetiva da saída ou entrada da mercadoria no estabelecimento, forma de pagamento, valor do IPI destacado.

Ademais a própria norma que institui o crédito presumido de IPI, a Lei nº 9.363, de 1996 em seu artigo 3º, diz expressamente que 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.

Ora, a nota fiscal é imprescindível para a escrituração dos créditos e, por consequência, o seu aproveitamento por parte da recorrente. Sem sua apresentação não há como reconhecer o direito ao crédito pretendido.

Assim sendo, não cabe reparo a decisão recorrida.

Da matéria prima comercial exportadora

De acordo com o voto condutor da decisão recorrida:

Com referência à manifestação contrária da impugnante no que tange às glosas aquisições de produtos com o fim específico de exportação, aquisição de matéria-prima na condição de comercial exportadora, com o fim específico de exportação, por ser o crédito presumido do contribuinte que vendeu para a comercial exportadora e não para esta. Ainda as aquisições com o fim específico de exportação, na condição de comercial exportadora, não sofrem incidência por parte da empresa que vendeu, dessa forma esses produtos já estão desonerados dessas contribuições e, portanto, não há nada a ser ressarcido;...

A recorrente insiste que não agiu como comercial exportadora, como entendeu a fiscalização, mas como empresa exportadora, mesmo que assim fosse, não poderia ser desconsiderado o direito a utilização do crédito presumido, por conta de decisões do STJ.

Importa ressaltar que as decisões citadas nos autos pela recorrente trata de crédito presumido de IPI, com base na Lei nº 9.363, de 1996, submetida a matéria prima empregada no produto para exportação a beneficiamento.

Se houve beneficiamento dos insumos, e caso este tenha sido realizado por terceiros, deveria a recorrente ter comprovado que a situação apontada no despacho decisório da unidade de origem não correspondia a realidade dos fatos. Veja, pelo que consta dos autos o procedimento fiscal desenvolvido pela autoridade fiscal teve como base a documentação fornecida pela recorrente, vindo a glosar os valores de aquisição de matéria-prima na condição de comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

Contrário ao entendimento da recorrente, para fazer jus ao crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, 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 a matéria prima, é essencial que esta

tenha sido utilizado no processo produtivo. O incentivo instituído é direcionada para a empresa produtora e exportadora.

Caberia ter a recorrente logrado comprovar que essas aquisições foram utilizadas no processo produtivo.

Não tendo comprovado, não assiste razão a recorrente.

Da aquisição de energia elétrica e combustíveis

Para a recorrente:

...tanto a energia elétrica como os combustíveis, assim como os demais insumos não sujeitos aos IPI, quando utilizados na produção de produtos exportados, devem compor a base de cálculo do crédito presumido do imposto, pois o incentivo deve ser calculado sobre o custo de produção dos bens exportados, não importando quais os impostos incidentes.

A recorrente vem argumentando, que faz jus as despesas com energia elétrica e combustíveis pois sem eles a produção não se concretizaria, sendo imprescindíveis para o processo produtivo. Cita decisões administrativas, do antigo Conselho de Contribuintes, que trata de crédito presumido de IPI, aquisições de energia elétrica, e decisões judiciais sobre o ICMS que tratam também de aquisição de combustíveis e de energia elétrica.

De acordo com o voto condutor da decisão recorrida, a autoridade julgadora *a quo* não reconheceu o direito ao crédito as aquisições de energia elétrica e combustíveis, referentes aos anos de 2000 e 2001, por não se tratar de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos fixados pela legislação.

No tocante às aquisições de energia elétrica e combustíveis, nessa instância incide a Súmula CARF nº 19, na consolidação efetuada por meio da Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, *in verbis*:

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

Tratando-se de matéria sumulada, deve ser aplicado obrigatoriamente o entendimento consolidado no âmbito administrativo, em razão de disposição regimental. Assim, mantém-se a exclusão das aquisições desses insumos uma vez que não são considerados produtos intermediários à luz da legislação do IPI.

Como é sabido a Lei nº 10.276, de 2001, introduziu o regime alternativo ao disposto na Lei nº 9.363, de 1996, passando a admitir na base de cálculo do crédito presumido além das aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, o custo com energia elétrica e combustíveis, desde que adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo.

Daí, para os anos de 2002 e 2003, vem a autoridade julgadora esclarecendo que a exclusão da base de cálculo do crédito presumido do IPI de parte dos valores relativos às

despesas com energia elétrica e combustíveis não foi motivada por falta de previsão legal, mas sim por não ter o contribuinte logrado comprovar adequadamente essas despesas. Por essa razão manteve as glosas.

Entretanto, a recorrente nessa fase recursal não trouxe elementos que possam alterar a decisão recorrida.

Dessa forma, não cabe reparos a decisão recorrida.

Da conclusão:

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a recorrente o direito do crédito presumido de IPI sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas.

Liduína Maria Alves Macambira