



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

Processo n° 10850.001403/98-23
Recurso n° 218.833 Voluntário
Acórdão n° **3403-001.624 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de maio de 2012
Matéria Ressarcimento de IPI
Recorrente CARGILL CITRUS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/06/1998

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUENTES.

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.

TAXA SELIC.

Por força das reiteradas decisões do STJ e do art. 62-A do RICARF, o valor do ressarcimento do crédito presumido deve ser corrigido pela variação da taxa Selic a partir da data de protocolo do pedido.

CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA. COMBUSTÍVEIS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO JURÍDICO.

Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação. Parecer Normativo CST nº 65/79.

CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÕES INDIRETAS.

O direito de incluir a receita auferida com exportações indiretas, na receita de exportação, para cálculo do crédito presumido (Lei nº 9.363/96), não se restringe às vendas a empresa comercial exportadora constituída na forma do Decreto-Lei nº 1.248/72, mas estende-se, também, às demais comerciais exportadoras, desde que observado o fim específico de exportação, nos moldes do art. 39 da Lei nº 9.532/97.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: 1) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito de o contribuinte incluir na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de pessoas físicas e cooperativas, assim como o direito à correção do ressarcimento pela taxa Selic, a partir da data de protocolo do pedido; 2) pelo voto de qualidade, para negar provimento quanto ao direito de o contribuinte incluir no cálculo do crédito presumido as vendas para empresa comercial exportadora. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesi Ortiz. O Conselheiro Robson José Bayerl votou pelas conclusões e apresentou declaração de voto.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 1.027, de 25/05/2001 da DRJ em Ribeirão Preto-SP, que negou o direito à inclusão no cálculo do crédito presumido das aquisições de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas; de energia elétrica, combustíveis e demais produtos intermediários que não atendem ao PN CST nº 65/79; da correção do ressarcimento pela taxa Selic; bem como o direito de incluir na receita de exportação as vendas para empresa comercial exportadora, não constituídas sob a forma do DL nº 1.248/72.

Alegou a recorrente, em preliminar, que os cálculos estão errados porque a fiscalização não respeitou as decisões administrativas proferidas nos processos nº 10850.001951/97-18; 10850.001952/97-81 e 10850.002408/97-00, consubstanciadas nos Acórdãos 201-74.525, 201-74.526 e 201-74.527, referentes aos 1º, 2º e 3º Trimestres de 1997, por meio dos quais foram promovidos ajustes no coeficiente de exportação e nos valores da base de cálculo do crédito presumido. Para que o valor apurado dos trimestres subseqüentes possa refletir o valor real que deve ser pago à recorrente é preciso que os trimestres anteriores sejam ajustados aos termos das decisões finais proferidas naqueles processos.

No mérito, insurgiu-se contra a interpretação restritiva que o acórdão recorrido deu ao art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96 que se refere genericamente a “empresa comercial exportadora” sem fazer referência ao DL nº 1.248/72. Disse que os documentos 2 a 5 e 5 a 38 anexados com a impugnação comprovam a condição de que as vendas foram feitas a empresas comerciais exportadoras e com o fim específico de exportação. Acrescentou que faz jus à inclusão dos valores das aquisições de pessoas físicas no cálculo do crédito presumido, pelo fato do crédito presumido ser um valor presumido, pouco importando que tenha ocorrido incidência na etapa anterior. Disse que tem direito à inclusão dos valores da soda cáustica, do óleo e do bagaço de cana, da amônia e da energia elétrica no cálculo do

crédito presumido, por terem sido aplicados no processo produtivo. Pleiteou a correção do ressarcimento pela taxa Selic.

Por meio da Resolução nº 202-00.819, de 15 de junho de 2005, os autos foram baixados em diligência a fim de que o cálculo do crédito presumido relativo aos trimestres do ano-calendário de 1997 fosse adequado às decisões administrativas derradeiras, proferidas nos processos nº 10850.001951/97-18; 10850.001952/97-81 e 10850.002408/97-00, uma vez que o saldo do 4º trimestre de 1997 gera reflexos sobre os trimestres posteriores do ano de 1998.

O processo retornou com os documentos de fls. 268 a 305, com as decisões finais proferidas naqueles processos administrativos anexadas a estes autos, com os cálculos ajustados pela fiscalização e com o relatório de fls. 306 a 308, onde o autor da diligência explicou minuciosamente o procedimento efetuado.

Por meio da Resolução nº 3403-00.032, de 28 de abril de 2010, os autos foram novamente baixados em diligência para que o contribuinte fosse intimado dos novos cálculos e para que lhe fosse aberto prazo para manifestação.

Às fls. 311 a 313 constam documentos comprovando que a correspondência contendo a intimação foi devolvida pelos Correios e que a intimação foi feita por edital.

Transcorrido *in albis* o prazo para manifestação do contribuinte, o processo retornou ao CARF para prosseguimento, constando às fls. 315 a 319 que o representante legal da empresa, teve vista dos autos e obteve cópia das fls. 261 a 314.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

A questão da admissibilidade do recurso está superada em face das duas Resoluções anteriormente proferidas.

Quanto à matéria de fato, tem razão a recorrente quando questionou os cálculos iniciais do crédito presumido elaborado pela fiscalização. Para que os valores a serem ressarcidos em trimestres subseqüentes sejam quantificados de forma a refletir o direito da recorrente é preciso que os cálculos dos trimestres anteriores sejam ajustados em conformidade com as decisões derradeiras proferidas nos processos administrativos onde tais valores foram questionados.

Daí a razão do processo ter sido baixado em diligência para a adequação dos cálculos, os quais presumem-se corretos, pois não houve contestação da recorrente.

Quanto à matéria de direito, trata-se de analisar as questões relativas à inclusão, na receita de exportação, das vendas para empresas comerciais exportadoras não constituídas sob a forma do DL nº 1.248/78; ao direito de inclusão do valor das aquisições de pessoas físicas e de produtos intermediários no cálculo do crédito presumido e da correção do ressarcimento pela taxa Selic.

As questões relativas às aquisições de pessoas físicas e à correção do ressarcimento pela taxa Selic estão pacificadas nesta instância em face do art. 62-A RICARF, introduzido pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, que estabelece o seguinte:

“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.”

Desse modo, 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. *Entretentes, 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), exsurto 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."*

Com base nesta decisão do STJ, extraída da página de jurisprudência do Tribunal, e no art. 62-A do RICARF os Conselheiros do CARF devem obrigatoriamente aplicar tal entendimento a este caso concreto.

No tocante aos produtos intermediários, a controvérsia cinge-se à questão da adoção do conceito econômico ou jurídico de matéria-prima, produto intermediário e material

de embalagem, que são os insumos geradores de crédito presumido de IPI, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.363/96.

O parágrafo único do art. 3º dessa lei é de clareza vítria ao mandar aplicar subsidiariamente a **legislação do IPI** para o estabelecimento dos conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Ora, o significado e o alcance do vocábulo *legislação* no subsistema jurídico-tributário nos é fornecido por interpretação autêntica no art. 96 do CTN e engloba as normas complementares previstas no art. 100 do mesmo diploma, entre as quais incluem-se os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Depreende-se daí que o legislador, ao mencionar expressamente a utilização subsidiária da **legislação do IPI**, além de fazer a opção pelo conceito jurídico de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quis também limitar a abrangência do conceito ao previsto no regulamento e nos demais atos normativos baixados para complementá-lo.

Nessa linha de raciocínio é perfeitamente válida a aplicação da orientação administrativa contida na norma complementar batizada com o nome de Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, elidindo-se, com isso, a arguição de sua ilegalidade.

A propósito, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, elucida a correta interpretação do inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde ao mencionado inciso I do art. 82 do RIPI/82.

Pela importância do entendimento ali expendido, cumpre reproduzir as disposições do aludido Parecer:

“Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

*2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida *ipsis verbis* pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:*

‘Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer’.

Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 - Diante disto, ressalte-se serem ex nunc os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a

norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8º):

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

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados stricto sensu, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários stricto sensu, ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários stricto sensu, vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título

de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

.....”

A leitura do Parecer acima reproduzido demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os insumos consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito. Esclarece, assim, que, dos insumos consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.

No mesmo sentido, eis o que dispõe a norma complementar contida no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974:

“...não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas... bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento...”

Desse modo, forçoso concluir que os produtos intermediários mencionados pela recorrente, conquanto compreendidos no conceito econômico de insumo, não estão aptos a gerar crédito presumido por não terem sido contemplados pela legislação do IPI, nos moldes preconizados pelo art. 3º da Lei nº 9.363/96.

Ademais, em relação à energia elétrica e combustíveis, a interpretação acima exposta foi chancelada pela Súmula CARF nº 19:

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

(grifei)

Relativamente à inclusão das vendas para comercial exportadora na receita de exportação, verifica-se que as alegações da recorrente são improcedentes.

Com efeito, não se trata de dar interpretação restritiva ao art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, mas sim de interpretá-lo de forma sistemática com o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.248/72.

O art. 3º do Decreto-lei nº 1.248/72 somente assegura ao produtor-vendedor os benefícios fiscais que sejam concedidos por lei, como incentivo à exportação, às vendas que forem efetuadas na forma de seu art. 1º. Vejamos:

“Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora.”

Em outras palavras, o produtor-vendedor só terá assegurado o direito ao crédito presumido (incentivo fiscal à exportação concedido pelo art. 1º da Lei nº 9.363/96) se as vendas que forem efetuadas para empresa comercial exportadora estiverem de acordo com o art. 1º do Decreto-lei nº 1.248/72, que estabelece o seguinte:

“Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.”

A cláusula legal “para o fim específico de exportação” referida no art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96 foi definida exclusivamente no art. 1º do Decreto-lei nº 1.248/71 e não existe outra norma legal disposta sobre a matéria.

Logo, é óbvio que as vendas para comercial exportadora somente estarão de acordo com o art. 1º do Decreto-lei nº 1.248/72, se a comercial exportadora estiver constituída nos termos do art. 2º do referido decreto-lei, que dispõe o seguinte:

“Art.2º - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

(...)”

Resulta daí, que a receita das exportações indiretas somente integrará a receita de exportação para fins de apuração do crédito presumido se tais vendas tiverem ocorrido para uma empresa comercial exportadora constituída sob a forma do Decreto-lei nº 1.248/72.

No caso dos autos é incontroverso que as empresas destinatárias das vendas da recorrente não eram constituídas sob a forma do Decreto-lei nº 1.248/72 e, portanto, tais vendas não são alcançadas pela garantia contida em seu art. 3º.

Em face do exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito do contribuinte incluir no cálculo do crédito presumido o valor das aquisições de pessoas físicas e cooperativas, bem como a correção do ressarcimento pela taxa Selic a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento, devendo a apuração deste trimestre levar em conta os valores ajustados nos termos das decisões administrativas relativas aos processos de trimestres anteriores.

Antonio Carlos Atulim

Declaração de Voto

Conselheiro Robson José Bayerl,

Senhor Presidente, respeitante às vendas a empresas comerciais exportadoras, gostaria de registrar o meu posicionamento acerca do tema, fazendo, inicialmente, um apanhado da legislação que entendo regente da matéria.

Nesta senda, reproduzo dispositivos do Decreto-Lei nº 1.248/72:

“Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Art.2º - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 1º - O registro a que se refere o item I deste artigo poderá ser cancelado, a qualquer tempo, nos casos:

a) de inobservância das disposições deste Decreto-Lei ou de quaisquer outras normas que o complementem;

b) de práticas fraudulentas ou inidoneidade manifesta.

(...)

Art.5º - Os impostos que forem devidos bem como os benefícios fiscais, de qualquer natureza, auferidos pelo produtor-vendedor, acrescidos de juros de mora e correção monetária, passarão a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora nos casos de:

a) não se efetivar a exportação após decorrido o prazo de um ano a contar da data do depósito;

b) revenda das mercadorias no mercado interno;

c) destruição das mercadorias.

§ 1º - Para os fins deste artigo, calcular-se-á o Imposto sobre a Renda, aplicando-se a maior alíquota para tributação das pessoas jurídicas sobre o valor equivalente a 10% (dez por cento) do preço da compra a que se refere o art.1º deste Decreto-Lei.

§ 2º - O recolhimento dos créditos tributários devidos, em razão do disposto neste artigo, deverá ser efetuado no prazo de 15 (quinze) dias, a contar da ocorrência do fato que lhes houver dado causa.

§ 3º - Nos casos de retorno ao mercado interno, a liberação das mercadorias depositadas sob regime aduaneiro extraordinário de exportação está condicionada ao prévio recolhimento dos créditos tributários de que trata este artigo.

§ 4º - Ocorrida a hipótese prevista no item "a", independentemente do estipulado neste artigo, considera-se abandonada a mercadoria na forma da legislação vigente.

Art.6º - É admitida a revenda entre empresas comerciais exportadoras, desde que as mercadorias permaneçam em depósito, até a efetiva exportação, passando

aos compradores as responsabilidades previstas no artigo anterior, inclusive a de exportar a mercadoria até a data originalmente fixada no item "a".

Art.7º - Em casos excepcionais, o Ministro da Fazenda poderá determinar ou autorizar o retorno ao mercado interno, fixando condições diferentes das estabelecidas neste Decreto-Lei.

Art.8º - Em caso de destruição das mercadorias adquiridas na forma deste Decreto-Lei, o custo de aquisição só será admitido como parcela dedutível na apuração do lucro sujeito ao Imposto sobre a Renda, quando satisfeita a obrigação tributária prevista no art.5º."

De acordo com o diploma em questão, para que uma venda a empresa comercial exportadora pudesse ser considerada com o fim específico de exportação deveria atender a requisitos próprios e cumulativos, a saber: i.1) serem remetidas as mercadorias do estabelecimento do produtor-vendedor diretamente para embarque de exportação, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, ou, alternativamente, i.2) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento; e, ii) deveria a empresa atender aos requisitos de constituição previstos no art. 2º para fruição do tratamento tributário diferenciado.

Veja-se, porém, que a própria redação do dispositivo remetia às empresas comerciais exportadoras que atendessem àquelas exigências, o que me leva a crer que existiriam outras empresas desta natureza que, por não preencherem tais requisitos, ficariam à margem do regime. Ou seja, a empresa comercial exportadora, *lato sensu*, seria gênero que comportaria duas espécies, aquela que atenderia às exigências de constituição do DL 1.248/72 e aquela que não preencheria os requisitos, que poderíamos denominar empresa comercial exportadora *stricto sensu*.

Releva destacar, ainda, que o prazo para exportação, pela empresa comercial exportadora regida pelo DL 1.248/72, era de 01 (um) ano, o que, em não se concretizando, sujeitaria ao recolhimento dos tributos devidos, na condição de responsável tributário, assim como nos casos de destruição ou venda no mercado interno, exceção feita à possibilidade de normas baixadas pelo Ministro da Fazenda mitigarem o rigor desta obrigação, *ex vi* do art. 7º do mesmo ato legal.

Posteriormente foi editada a Lei nº 9.532/97, cujo art. 39 cuidava das vendas a empresas comerciais exportadoras, na seara do IPI, *verbis*:

"Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de

exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

§ 3º A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses:

a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;

b) os produtos forem revendidos no mercado interno;

c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos.

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o IPI na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial.

§ 5º O valor a ser pago nas hipóteses do § 3º ficará sujeito à incidência:

a) de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, referida no § 4º, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento;

b) da multa a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, calculada a partir do dia subsequente ao da emissão da referida nota fiscal.

§ 6º O imposto de que trata este artigo, não recolhido espontaneamente, será exigido em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal, com os acréscimos aplicáveis na espécie.”

Observa-se do preceptivo infra que não constam de seus termos os requisitos atinentes à constituição da pessoa jurídica para caracterização como empresa comercial exportadora, como o fez o DL 1.248/72, bem assim que, além do embarque direto por conta e ordem da comercial exportadora, seria considerada como finalidade específica de exportação a simples remessa a recintos alfandegados ou a outros locais onde processado o despacho aduaneiro de exportação, não havendo necessariamente que se incluir no regime aduaneiro extraordinário de exportação, como exigia o DL 1.248/72.

Outrossim, o prazo de exportação na novel legislação foi reduzido para 180 (cento e oitenta) dias, não havendo previsão para elisão dos tributos devidos pela venda no mercado interno e sequer a possibilidade de estabelecimento de ato normativo neste sentido.

Na sequência, sobreveio a Lei nº 10.833/03, que em seu art. 9º, em minha opinião, reprisou o que já estatuído pelo art. 39 da Lei nº 9.532/97, apenas estendendo-o aos demais tributos, senão veja-se:

“Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.

§ 2º No pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou da COFINS, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.

§ 3º A empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias.”

Interessante notar que, tanto a Lei nº 9.532/97 como a Lei nº 10.833/03, em seu rol de normas revogadas, não fez menção a qualquer dispositivo do DL 1.248/72, donde se poderia concluir que o prazo de 01 (um) ano para a realização das exportações teria continuado em vigor, entretanto, aplicável apenas às pessoas jurídicas que atendessem aos requisitos de constituição lá previstos, valendo para as demais o prazo ordinário de 180 (cento e oitenta) dias.

Por seu turno, a leitura dos regulamentos do IPI e aduaneiro vigentes, Decretos nºs 7.212/10 e 6.759/09, respectivamente, pouco esclarecem, limitando-se, como não poderia deixar de ser, a repetir a legislação em epígrafe.

Em síntese, deduzo que a legislação prevê a existência de duas espécies de empresas comerciais exportadoras no ordenamento, de maneira que a venda efetuada a qualquer das duas espécies garantiria a fruição de benefícios fiscais, exceção feita às hipóteses em que a própria lei a restringisse, o que não é o caso da Lei nº 9.363/96, que regula o ressarcimento em debate, remetendo seu texto às empresas comerciais exportadora em seu sentido amplo, logo, açambarcando os dois tipos.

Portanto, Presidente, com a devida vênia, discordo do posicionamento adotado por V. Exa. nesta parte do voto, entretanto, acompanho-o pelas conclusões, eis que, como se deduz ao longo desta declaração de posicionamento, a simples venda para empresa comercial exportadora, seja ela *trading company* (DL 1.248/72) ou não, por si só, não tem o condão de convertê-la em “exportação”, exigindo-se para tal desiderato que se tenha observado a **finalidade específica de exportação**, o que se concretiza pela remessa direta do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

No caso vertente, pela análise dos documentos acostados pelo contribuinte (fls. 185/219), não há informação clara de que as mercadorias tiveram o destino especificado pela legislação, razão porque o acompanho pelas conclusões.

Robson José Bayerl