



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

Processo n° 10850.900134/2012-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-005.232 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2018
Matéria RESSARCIMENTO - CREDITO-PRÊMIO DE IPI
Recorrente CERRADINHO AÇÚCAR, ETANOL E ENERGIA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. ALCOOL ETÍLICO PARA FINS CARBURANTES. IRRELEVANCIA DO TRATAMENTO NA TIPI COMO "NT". Para os efeitos da apuração do crédito presumido do IPI, a Lei restringiu o alcance do conceito de produção à legislação do IPI. No caso, o etanol para fins carburantes é resultante de um processo industrial para sua obtenção a partir da cana de açúcar. Ao contrário da fiscalização, o tratamento tributário como "NT" é irrelevante, uma vez que esse requisito não consta na Lei Federal 9.363/1996. Neste contexto, a receita de exportação desses produtos deve compor o cálculo para o fim de obtenção do percentual que definirá a base de cálculo do crédito.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMPLEMENTAÇÃO DE PREÇO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. A receita de exportação é obtida com base no valor em reais registrado nas notas fiscais emitidas nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial para exportação. Não houve comprovação pela Recorrente de que as notas fiscais emitidas como ajuste de preço se referiam aos produtos exportados sob o benefício do crédito presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer o direito de crédito aos produtos que, apesar de enquadrados como "NT", sofrem industrialização.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

(assinado digitalmente)

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente da turma), Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), André Henrique Lemos, Lázaro Antonio Souza Soares e Cássio Schappo.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 363 e seguintes) contra decisão da 8ª Turma, da DRJ/RPO que considerou improcedente, em parte, as razões da Recorrente para o reconhecimento do seu direito ao ressarcimento de crédito presumido de IPI, relativamente ao 2º trimestre de 2008.

Do Despacho Decisório

Naquela ocasião, a Fiscalização não admitiu a existência do crédito presumido de IPI, apurado pela contribuinte, no valor de R\$ 4.111.816,35 (quatro milhões, cento e onze mil, oitocentos e dezesseis reais e trinta e cinco centavos)

Em síntese, as razões do Despacho Decisório foram as seguintes:

(...) as operações que integraram a receita de exportação em 2005, 2006 e 2007 estão todas relacionadas a produtos NT. Além disso, segundo o relatório, a postulante considerou, no cálculo do crédito presumido, notas fiscais emitidas a título de “complementos de preços”, relativas às variações cambiais (ativas) de suas exportações realizadas anteriormente. Observou também que a maior parte das aquisições incluídas na apuração decorreu de operações realizadas junto a pessoas físicas, representando percentuais de 96,07%, 97,65% e 97,29%, em 2005, 2006 e 2007, respectivamente.

(...)

Da Manifestação de Inconformidade

A Contribuinte, após ciência do Despacho Decisório, apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 116 e seguintes), alegando, em síntese, o seguinte:

Exportação de produtos NT: A Portaria MF nº 93, de 27 de abril de 2004, assim como a Instrução Normativa SRF nº 419, de 10 de maio de 2004, restringiram o alcance do disposto no art. 1º da Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996, que em momento algum exigiu dos beneficiados que os produtos fossem industrializados. Não poderia um ato emanado do Poder Executivo restringir uma disposição legal, por notória incompetência constitucional. Conforme demonstrado na Descrição do Processo Industrial e no memorial anexado, não há dúvidas de que a requerente caracteriza-se como empresa produtora de álcool e seus derivados, estando, portanto, enquadrada no benefício fiscal em questão.

Notas fiscais emitidas a título de “complemento de preço”: Diferentemente do que fora alegado pela autoridade fiscal, as notas fiscais emitidas como “complemento de preço” não são relativas a variações cambiais, correspondendo a uma complementação do preço ajustado em contrato, sem qualquer vinculação com a oscilação da moeda.

Aquisições de insumos de pessoas físicas: O entendimento esposado no relatório fiscal, acerca das aquisições de pessoas físicas, não encontra amparo no ordenamento jurídico vigente, bem como destoa da jurisprudência administrativa e judicial. Na esfera judicial, em julgamento realizado na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (recursos repetitivos), o C. Superior Tribunal de Justiça reconheceu o direito questionado. Vale destacar que, embora o posicionamento do STJ refira-se à IN SRF nº 23, de 1997, seu conteúdo e termos decisórios são plenamente aplicáveis ao posicionamento estampado pela Administração Tributária nos autos do presente processo.(fls 331 e seguintes)

Da Diligência

Diante das alegações da contribuinte, foi exarada resolução (fls. 226 e seguintes), para que a unidade de origem averiguasse o seguinte:

- 1- Identificar/juntar as notas fiscais emitidas a título de “complementos de preços”, tidas como relativas às variações cambiais;
- 2- Informar se, nos períodos em questão, o crédito presumido do IPI foi apurado pela sistemática da Lei 9.363, de 1996, ou da Lei nº 10.276, de 2001;

Após as providências requeridas, os autos retornaram à DRJ com as seguintes conclusões:

- a) As notas fiscais nº 30515 e nº 30715 podiam ser incluídas na apuração do crédito presumido, já que a interessada comprovou a procedência de suas alegações.

- b) Com referência à nota fiscal nº 11483, foi demonstrado que se trata de complemento de preço da nota fiscal nº 9651, de acordo com o fixado no Contrato CBR.201.OI.00006.06.
- c) Quanto às notas fiscais de nº 122617, nº 118836 e nº 4014, não houve a comprovação de que se tratam de complementos de preços.
- d) A sistemática utilizada na apuração do crédito presumido do IPI é a da Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996.

Da Decisão de 1ª Instância

Sobrevindo o Acórdão 14-55.754 (fls. 330 e seguintes), exarado pela 8ª Turma da DRJ/RPO, foi reconhecido em parte o direito creditório pleiteado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. INCLUSÃO DAS VENDAS DE PRODUTOS NT. IMPROCEDÊNCIA. Para os efeitos da apuração do crédito presumido do IPI, a Lei restringiu o alcance do conceito de produção à legislação do IPI. Neste contexto, os produtos NT (não tributados) não se inserem no conceito de produto industrializado e, portanto, não podem compor a receita de exportação para o fim de obtenção do percentual que definirá a base de cálculo do crédito.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. A receita de exportação é obtida com base no valor em reais registrado nas notas fiscais emitidas nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial para exportação, não se admitindo a inclusão da variação cambial na sua apuração.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS. Em julgamento de recurso especial pela sistemática do art. 543-C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça entendeu ser ilegal a IN SRF nº 23, de 1997, por ter ela extrapolado os limites da Lei nº 9.363, de 1996, 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 sujeitos à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS. Comunicada do resultado do julgamento pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deve adotar a orientação emanada daquele órgão por meio de Nota Explicativa.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Dessa decisão, importante destacar os seguintes trechos:

(a) Sobre o Direito à inclusão das receitas de venda de produtos não tributados

Defende-se a manifestante ao argumento de que o benefício fiscal foi instituído sem a restrição ou condicionante de que as mercadorias exportadas fossem classificadas como tributadas pelo IPI. Para ela, o legislador concedeu ampla abrangência ao art. 1º, caput, da Lei nº 9.363, de 1996, exigindo apenas sua condição de produtor e exportador de mercadorias nacionais. A Portaria MF nº 93, de 2004, e a Instrução Normativa nº 419, de 2004, restringiram o alcance da Lei, extrapolando sua competência constitucional.

Contudo, engana-se a manifestante. Não foi a legislação infralegal que restringiu o alcance da Lei nº 9.363, de 1996, mas foi ela própria que trouxe esta limitação em seu bojo, ao dispor que:

(...)

Em outras palavras, foi a Lei que estabeleceu o conceito de produção para fins do crédito presumido, vinculando-o à legislação do IPI. Não sem motivo, a Fiscalização reportou-se ao Regulamento do IPI.

Ainda que o art. 13 da Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, citado na Informação Fiscal, tenha sido revogado, não houve interrupção de sua força normativa, já que a revogação ocorreu como consequência de sua substituição pelo art. 6º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, cuja redação é exatamente a mesma, apenas atualizando a referência à TIPI. A propósito, é justamente este o dispositivo legal que dá fundamento ao parágrafo único do art. 2º do RIPI/2002:

(...)

Portanto, mesmo que do ponto de vista econômico, a empresa seja produtora e exportadora de produtos de sua fabricação, sob o ponto de vista jurídico – no campo do direito tributário e para os efeitos da apuração do crédito presumido do IPI – os produtos NT não se inserem no conceito de produto industrializado.

Neste contexto, é evidente que a Portaria MF nº 93, de 2004, e a Instrução Normativa nº 419, de 2004, somente ratificaram o conceito de produção já vigente no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados.

(b) Sobre direito ao crédito de notas fiscais complementares de exportação não comprovadas

Como se vê, a interessada comprovou que apenas as notas fiscais nº 30515, nº 30715 e nº 11483 tratam-se, realmente, de complemento de preço. No que diz respeito às demais notas fiscais, informa que “continua investindo seus melhores esforços na busca de outros instrumentos que comprovem cabalmente a natureza de complemento de preço das referidas notas” (e-fl. 294). Defende que, em razão do princípio da verdade material, cabe a apreciação das provas apresentadas antes do julgamento definitivo.

(...)

Como se observa, não sendo o caso das exceções previstas no § 4º do art. 16 acima transcrito, ocorre inexoravelmente a preclusão temporal do referido direito, impedindo-se a produção posterior de provas. Regra geral, o momento processual próprio, reservado para a produção de provas, pelo contribuinte, no processo

administrativo fiscal, é durante a fase que culmina com a apresentação da peça impugnatória.

De qualquer forma, até o momento do julgamento da Manifestação de Inconformidade, não foram apresentadas novas provas, restando superada a questão.

(c) Sobre direito ao crédito decorrente de insumos adquiridos de pessoas físicas

Na análise do direito creditório, a autoridade administrativa entendeu por bem excluir da base de cálculo do crédito presumido as aquisições de cana-de-açúcar oriundas de pessoas físicas, por não serem estes contribuintes do PIS e da COFINS e por não ter havido a incidência dessas contribuições nas mencionadas aquisições. Observou que a maior parte das aquisições incluídas na apuração decorreu de operações realizadas junto a pessoas físicas, representando percentuais de 96,07%, 97,65% e 97,29%, em 2005, 2006 e 2007, respectivamente.

Todavia, no que tange à matéria, é importante trazer à lume o julgamento que o STJ realizou sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (recursos repetitivos), no qual o C. Tribunal entendeu ser ilegal a IN SRF nº 23, de 13 de março de 1997, por ter ela extrapolado os limites da Lei nº 9.363, de 1996, ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeitos à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

Ocorre que a Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, alterou dispositivos da Lei nº 10.522 de 19 de julho de 2002, tratando das medidas a serem adotadas no âmbito da Administração Tributária Federal em decorrência dos julgamentos pela sistemática dos artigos 543-B e 543-C do CPC. Referidos dispositivos ficaram assim enunciados:

(...)

In casu, trata-se do julgamento do recurso especial REsp nº 993.164/MG, que versou sobre a definição da base de cálculo do crédito presumido na forma da Lei nº 9.363, de 1996. Em dezembro de 2011, foi aprovado o Parecer PGFN/CRJ/nº 2116/2011, o qual dispensou os procuradores da Fazenda Nacional de contestar e/ou recorrer em relação a essa matéria, bem como os autorizou a desistir de recursos já interpostos. A Nota PGFN/CRJ/nº 1155/2012 ratificou o mesmo entendimento, sendo incluída no rol de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

Alvo daquele julgamento estava a questionada IN SRF nº 23, de 1997, que, ao dispor sobre o crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições para o PIS e a COFINS, tendo como matriz legal a Lei nº 9.363, de 1996, assim definiu:

(...)

Ou seja, entendeu o Poder Judiciário que a limitação imposta no § 2º do art. 2º da indigitada instrução normativa teria extrapolado o que dispôs o art. 2º da Lei, porque ali não há nenhuma referência a tal restrição. Em outras palavras, a normatização considerada ilegal foi aquela que versou sobre a definição da base de cálculo do crédito presumido na forma da Lei nº 9.363, de 1996.

Neste sentido, tendo a interessada optado pela apuração do crédito presumido do IPI nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, e enquanto vigorar o Ato Declaratório PGFN nº 14, de 2011, conclui-se que os insumos adquiridos de pessoas físicas podem ser incluídos na base de cálculo do crédito.

Ressalve-se que, não obstante o reconhecimento ao direito de inclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas na base de cálculo do crédito, isto não significa o reconhecimento do direito creditório pleiteado, eis que a receita de exportação a ser considerada na apuração é igual a zero, de acordo com a explanação apresentada no item 2 deste voto.

Do Recurso Voluntário

A Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, que veio a repetir os argumentos apresentados na impugnação e juntou, como anexo (fls 429 e seguintes), “*Memorial Descritivo do Processo de Açúcar, Etanol e Energia Elétrica*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro TIAGO GUERRA MACHADO

Da Admissibilidade

O Recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade constantes na legislação; de modo que lhe tomo conhecimento.

Do Mérito

A questão ainda resta litigiosa em dois pontos:

- (A) Se o contribuinte poderia se ressarcir de crédito presumido de IPI sobre o montante exportado de ÁLCOOL ETÍLICO, para FINS CARBURANTES (NCM 2207.10.00, EX01), sendo que, à época dos fatos, tal produto constava como NT (“não-tributável”) na TIPI em vigor;
- (B) Se, enfim, houve comprovação de que as notas fiscais complementares que foram objeto de glosa na análise do crédito pleiteado eram efetivamente mero complemento de preço na exportação do produto acima mencionado.

Com relação ao primeiro item do Recurso, é importante voltar à Lei que instituíra o crédito presumido de IPI na exportação.

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. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante 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.

(...)

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.

Ora, não há dúvidas que o legislador desejou criar um incentivo fiscal à atividade industrial exportadora, tal como se aduz do relatório do qual decorreu a conversão da MP 1.484-27/1996 na Lei Federal 9.363/1996, disponível no Diário do Congresso Nacional do dia 11.12.1996 (páginas 15744 e seguintes):

III – Mérito

No mérito, somos pela aprovação da Medida Provisória nº 1.484-27, de 22 de novembro de 1996, pois ela aumenta a competitividade de nossos produtos no mercado externo, ao desonerá-los da carga representada pelas contribuições sociais incidentes sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados em sua fabricação.

Entretanto, é preciso chamar a atenção para a dimensão da renúncia tributária em causa, que terá de ser compensada mediante cancelamento de dotação orçamentária. Quando era de 2,65% a alíquota aplicável para cálculo da devolução da COFINS e do PIS/PASEP, o Ministério da Fazenda estimava em R\$360 milhões o valor da perda anual de receita (Anexo à Exposição de Motivos nº 345/94-A, de 25 de outubro de 1994, que acompanhou o texto da Medida Provisória nº 674, da mesma data). Agora, com a alíquota majorada para 5,37% a perda de receita atingirá R\$729,5 milhões.

Parece-me indubitável, portanto, que o crédito presumido se aplica àqueles contribuintes que atendam dois requisitos fundamentais: (i) a mercadoria seja exportada e (ii) a mercadoria seja resultante de um processo industrial com a aplicação de matérias-primas, produtos intermediários e/ou materiais de embalagem.

Contudo, a ótica da fiscalização – e que parece ter contaminado a argumentação da Recorrente – ignorou os aspectos fáticos da operação ora comentada e, sem examinar atentamente a atividade da Recorrente veio a desconsiderar o crédito presumido, ao assumir que sendo o álcool etílico para fins carburantes sujeito ao tratamento “NT” na TIPI, não poderia ser considerado produto industrializado.

Não poderia estar mais equivocada.

O álcool etílico para fins carburantes, como pode ser constatado pelo exame e pesquisa de fontes diversas e que foi anexado ao presente Recurso, é o resultado de um processo de fabricação dividido em várias fases, das quais se destacam a etapa de fermentação alcoólica, onde o álcool é efetivamente produzido pela ação das leveduras sobre o mosto, que é produto intermediário resultante do tratamento do caldo de cana de açúcar extraído pela moagem da cana; e a de destilação, em que a concentração adequada para fins carburantes é alcançada, havendo diferentes processos para o etanol anidro e o etanol hidratado.

Ou seja, da aplicação de um processo de transformação sobre a cana de açúcar (NCM 1212.93.00), com utilização de outras matérias-primas (i.e. leveduras NCM 2102) e produtos intermediários, obtém-se o álcool etílico para fins carburantes, que, por sua vez, consta como um produto industrializado não tributado, nos termos da Tabela de Incidência do IPI.

Apesar de ser de conhecimento absolutamente público, esse aspecto – o processo de fabricação do álcool - jamais foi descaracterizado pela fiscalização, que preferiu adotar uma abordagem simplista de que se o produto é tratado como “não-tributado”, logo ele não é um produto.

Todavia, tais produtos não constam como “NT” porque não são industrializados, mas por força de previsão constitucional para tanto.

O artigo 155, da Constituição Federal, em seu parágrafo terceiro, expôs que, com exceção do ICMS, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação, nenhum outro tributo poderia incidir sobre combustíveis; dessa imunidade, decorre o tratamento como “NT” aos álcoois etílicos para fins carburantes:

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Dessa maneira, sendo incontestável que os produtos exportados foram originários de um processo industrial de transformação, e sendo certo que a recusa da Receita

Federal em admitir o crédito presumido nas operações em análise decorre de uma presunção absolutamente equivocada.

A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais também reconheceu que o direito ao crédito presumido de IPI está associado ao processo industrial, de modo que acaba por ser irrelevante a classificação como "MT" nesse caso.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. FABRICAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO "NT". NECESSIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento do PIS e da Cofins em favor de empresa produtora e exportadora de produtos nacionais, desde que submetido a processo produtivo de industrialização.

No presente caso, como não foi comprovada a industrialização, não cabe o crédito presumido de IPI na exportação de produto classificado na TIPI como NT.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

(Acórdão 9303-002.330. julgado em 20.06.2013)

Assim, acolho o Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito presumido desde que observados os demais critérios exigidos por lei e pela regulamentação da RFB.

Por outro lado, quanto à comprovação de que as notas fiscais complementares decorrem de um reajuste de preço na exportação, verifico que, até o presente momento, não houve novos elementos de prova que pudessem superar a ausência já constatada na decisão de primeiro grau, de modo que não acolho o Recurso nesse particular.

Diante de todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário, porém dou-lhe parcial provimento.

(assinado digitalmente)

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator

Processo nº 10850.900134/2012-17
Acórdão n.º **3401-005.232**

S3-C4T1
Fl. 454
