



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.900005/2013-99
ACÓRDÃO	3002-003.168 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CSM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FOGÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE NULIDADE. SUMULA CARF nº171.

“Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - não acarreta nulidade do lançamento.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. MERCADORIAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Faz jus ao crédito presumido de IPI a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, inclusive nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior. 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.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE EMBALAGEM.

O reacondicionamento de produtos em embalagens sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto

em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, caracteriza reacondicionamento para transporte e não configura operação de industrialização.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Catarina Marques Morais de Lima, Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Neiva Aparecida Baylon, Rafael Luiz Bueno da Cunha (substituto[a] integral), Marcos Antonio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra a decisão que reconheceu em parte o crédito de ressarcimento de IPI relativo ao 4º trimestre de 2011 e, por consequência, homologou parcialmente a compensação declarada na DCOMP nº 22009.46165.050412.1.7.01-3685 e não homologou a DCOMP nº 36622.92582.300412.1.3.01-0323.

O crédito havia sido pleiteado por meio do PER nº 31956.49724.310112.1.1.01-9290, no montante de R\$ 259.926,73 (duzentos e cinquenta e nove mil, novecentos e vinte e seis reais, e setenta e três centavos). Porém, o crédito reconhecido foi de R\$ 40.315,49 (quarenta mil, trezentos e quinze reais, quarenta e nove centavos).

De acordo com o despacho decisório (e-fl. 30), o crédito não foi integralmente reconhecido em face da: (i) constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento era inferior ao valor pleiteado; (ii) da glosa de créditos básicos em procedimento fiscal; e (iii) da glosa de crédito presumido em procedimento fiscal. Instruindo o despacho decisório, os respectivos demonstrativos de apuração (e-fl. 31) foram disponibilizados à interessada no sítio eletrônico da RFB, bem como o Relatório Fiscal (e-fls. 221/255).

Consta no Relatório que os créditos foram glosados pelos seguintes motivos:

“a) Créditos Básicos de IPI

a.1) Apropriação de crédito de IPI em duplicidade, conforme discriminado no item 3.1 do Relatório. Trata-se de três notas fiscais extemporâneas já utilizadas em outros trimestres.

a.2) Creditamento de IPI suspenso (R\$ 470,89), correspondente à nota fiscal nº 874, emitida pelo estabelecimento de CNPJ 88.614.342/0001-42, conforme discriminado no item 3.2 do Relatório.

a.3) Aproveitamento de crédito originado de aquisições de produtos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, conforme discriminado no item 3.3 do Relatório. Em sua maioria, referidos produtos foram empregados no transporte dos produtos fabricados.

a.4) Inexistência da comprovação documental de três notas fiscais e aproveitamento de crédito originado de aquisições de material de uso e consumo, correspondente à nota fiscal no 2659, emitida pelo estabelecimento de CNPJ 09.038.856/0001-20, tudo conforme discriminado no item 3.4 do Relatório.

b) Crédito Presumido de IPI

b.1) Falta de comprovação de venda a comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, o que implica em correção no valor utilizado na linha 5 do DCP.

b.2) Exclusão em duplicidade do valor correspondente ao IPI, na linha 9 do DCP – Receita Operacional Bruta.

b.3) Inclusão dos serviços de transporte e, em alguns meses, omissão quanto às devoluções, no item “compras com direito ao crédito no mês” – linhas 12 e 15 do DCP.

b.4) Divergência de valores entre o estoque de produtos escriturado no Registro de Inventário, em dezembro de 2010, e aquele que poderia ser obtido levando em conta as compras efetuadas em outubro, novembro e dezembro e o estoque informado no DCP. Neste sentido, os valores dos estoques mensais foram recalculados considerando o estoque inicial em janeiro de 2010, informado no DCP, e o estoque final informado no Registro de Inventário, conforme demonstrado no item 3.5.3.

b.5) Exclusão, da base de cálculo do crédito, dos valores utilizados em produtos não acabados e acabados, mas não vendidos, apurados ao final do 3o trimestre de 2010 (setembro), sendo que o valor do crédito presumido correspondeu ao valor apurado em julho de 2010, mês em que ocorreu a última exportação.”

Cientificada da decisão em 08/10/2014, a interessada manifestou a sua inconformidade em 14/10/2014 (e-fls. 2/29). Em síntese, alega as seguintes razões de defesa:

“1- Descumprimento do prazo do MPF.

Os prazos previstos para a condução do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF são de 120 dias, conforme estabelecido no artigo 11 da Portaria RFB no 3.014/2011, vigente à época dos fatos.

Durante os procedimentos de fiscalização, houve tão somente uma única prorrogação do MPF, em 16/09/2013, por meio da intimação no 217/2013, transcorridos 244 dias entre o início da atividade fiscal e a sua prorrogação.

Se tem admitido que o MPF é um instrumento de controle interno da Receita Federal e sua inobservância não geraria nulidade, até mesmo porque o que estaria apto a afastar a espontaneidade do sujeito passivo seria tão somente a primeira intimação. Tal raciocínio não deve prevalecer, e por uma simples razão: a nulidade do MPF anula o ato e devolve ao sujeito passivo o status quo ante, de modo que lhe devolve a espontaneidade. Por isso, a inobservância dos prazos deve levar à nulidade do procedimento.

2- Direito ao crédito decorrente de aquisição de material de embalagem.

Consta no relatório da atividade fiscal que as operações escrituradas no CFOP 1.556 seriam incompatíveis com o aproveitamento do IPI.

Acontece que tais embalagens não são meramente de acondicionamento para transporte. Bem ao contrário, tais embalagens são destinadas ao acondicionamento da apresentação da produção.

No art. 4º, I, do Código Tributário Nacional, resta claro e incontroverso que a denominação dada aos fatos não altera a natureza jurídica do tributo, senão a ocorrência do seu fato gerador. As aquisições de embalagens com direito ao crédito de IPI foram apenas registradas no CFOP 1.556 por força das exigências relacionadas ao ICMS.

Embalagem de acondicionamento para transporte é aquela utilizada precipuamente para tal fim. As demais, por força da disposição normativa, consideradas embalagem para acondicionamento de apresentação.

O tipo de embalagem utilizada não cumpre todos os requisitos que, cumulativamente, são exigidos pela própria legislação do imposto, para considerar-se de mero transporte. Com efeito, a embalagem utilizada pela manifestante é de alto custo comercial e destina-se ao acondicionamento e à apresentação do produto, passando ao largo de ser embalagem para mero transporte. As embalagens somente acomodam um único produto fabricado, que é destinado ao varejo.

3- Comprovação documental de notas fiscais não apresentadas

A respeito das notas fiscais no 2659 (emitida pelo estabelecimento CNPJ 09.038.856/0001-20), no 3299 e no 3307 (emitidas pelo estabelecimento CNPJ 81.342.941/0002-96), seguem cópias anexadas à manifestação de inconformidade (e-fls. 46/48).

4- Regularidade da apuração do crédito presumido.

Aduz a autoridade fiscal que não houve comprovação da exportação dos produtos. Ocorre que as operações apontadas foram efetivamente destinadas à exportação, tudo conforme comprova documentação fiscal anexada. As notas fiscais foram emitidas para fins específicos de exportação (CFOP 6.501). A exigência prevista no Convênio 113/96 de constar, no campo das informações complementares, os dizeres “Remessa Com Fim Específico de Exportação” diz respeito ao ICMS.

O custo de aquisição de matérias-primas compreende quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, inclusive os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos não recuperáveis devidos na aquisição ou importação. Esta definição encontra-se prevista no art 289 do RIR/99, e é corroborado no NPC 2 de 30/04/1999, que trata especificamente de estoques.

O Fisco não distingue matérias-primas dos produtos em elaboração e produtos acabados no saldo apurado no inventário em 31/12/2010. Mister se faz a distinção clara e objetiva para fins de exclusão do valor da matéria prima existente nos estoques de produtos acabados e não exportados ao final do exercício/trimestre.

O art. 11 da Instrução Normativa SRF no 420/2004 determina que no último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no último trimestre de cada ano, conforme o caso, deverá ser excluído o valor das matérias-primas, energia elétrica, combustíveis e industrialização por encomenda, utilizados em produtos não acabados e acabados, mas não vendidos. No presente caso, seria a data de 30/09/2010, já que a última exportação ocorreu em 26/07/2010.

O valor do custo apurado e excluído pela autoridade fiscal, no montante de R\$ 4.467.652,31, e que serviu de base para exclusão dos produtos acabados em 30/09/2010, está absolutamente superestimado pelo fato de abarcar os saldos existentes na conta de matéria-prima, além da totalidade do saldo existente nas contas de produtos acabados, contrariando o que preconiza a legislação vigente.

O valor arbitrado de custo, bem como da valoração dos estoques realizada pelo fisco está equivocada, pois, parte de uma “conta de chegada”, iniciada do saldo da conta “produtos acabados” em 30/09/2010, somando-se às compras do mês e diminuindo-se do saldo existente no inventário em 31/12/2010, quando deveria contemplar o saldo existente em estoques de “matérias-primas” também para fins de composição do saldo existente em 31/12/2010.”

Em julgamento, acordaram os membros da 8ª Turma/ DRJ, por unanimidade, nos termos do Voto do Relator, em julgar parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

Ementa: CRÉDITO BÁSICO DE IPI. AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE EMBALAGEM.

Para os efeitos do art. 226, I, RIPI/2010, o material empregado no acondicionamento de unidades do produto, de conjunto de unidades, por volume ou por peso, é considerado material de embalagem. Neste sentido, cordas, pregos, papel, fitas de aço, pano cru, caixas e sacos de plástico, bem como arames, fitas gomadas, colas, barbantes e tudo o mais que se destine ao acondicionamento ou embalagem de produtos tributados, inclusive embalagem externa, para transporte, contendo produtos por outro modo acondicionados, são materiais de embalagem e, assim, passíveis de aproveitamento de crédito presumido.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. MERCADORIAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Faz jus ao crédito presumido de IPI a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, inclusive nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior. 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.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A simples aquisição de serviços de transporte, isoladamente considerada, não pode ser incluída na apuração do crédito presumido do IPI, porquanto não se trata de aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para serem utilizados no processo produtivo. Somente se incluídos nos custos de matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, energia elétrica e combustíveis, e cobrados do adquirente, é que os valores de frete e seguro podem ser considerados custos de aquisição, posto que, nesta condição, integram o valor pago pelo recebimento dos insumos.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO DOS VALORES DE MP, PI E ME UTILIZADOS NA PRODUÇÃO SEM SISTEMA DE CUSTOS INTEGRADO.

A apuração dos valores de MP, PI e ME utilizados na produção, quando a empresa não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, deve ser efetuado com base nos valores dos estoques.

Na avaliação dos custos de MP, PI e ME consumidos em cada mês, devem ser consideradas as variações dos estoques apenas desses produtos, não se incluindo os valores de produtos acabados.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DOS VALORES DE MP, PI E ME UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE PRODUTOS NÃO ACABADOS E ACABADOS, MAS NÃO VENDIDOS.

Deve ser excluído da base de cálculo do crédito presumido o valor de MP, PI e ME utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados, mas não vendidos, no último trimestre em que houve exportação. As normas não estipulam uma data específica para a exclusão em questão, apenas alocando-a no último trimestre. Por consequência lógica, as exclusões devem ser efetivadas no mês em que se processa a última apuração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

Ementa: NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). PRAZO DE VALIDADE.

A existência de MPF não é e nunca foi requisito obrigatório e autorizativo para a prolação de despacho decisório. Trata-se de mero instrumento administrativo de controle da atividade fiscal, cuja eventual falta ou imperfeição não tem o condão de validar ou invalidar o procedimento fiscalizatório, haja vista que o próprio CTN determina que não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas ao dever de fiscalizar das autoridades tributárias. Assim, as normas de controle de atividade fiscal não podem ser opostas aos interesses da Fazenda.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A PRETENSÃO.

É imprescindível que as alegações contraditórias a questões de fato tenham o devido acompanhamento probatório. Quem não prova o que afirma, não pode pretender ser tida como verdade a existência do fato alegado, para fundamento de uma solução que atenda ao pedido feito. Por envolver a fruição de créditos, cabe à postulante o ônus da comprovação da sua existência.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual alega, em síntese:

- i – Preliminar: Vício Formal por extrapolação do prazo do MPF;
- ii – A regularidade do crédito presumido de IPI;
- iii – A necessidade de reconhecimento do crédito de IPI em razão da não cumulatividade;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS**, Relator

1. Preliminar

Suscita a Recorrente a nulidade do despacho decisório, sob o fundamento de que os prazos previstos para a condução do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) eram de 120 dias, conforme estabelecido no art. 11 da Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, vigente à época dos fatos.

Ocorre que a existência do MPF não é requisito obrigatório para a prolação de despacho decisório. O que dá permissão ao Auditor-Fiscal da RFB decidir em matéria tributária é a sua competência definida em lei, sendo esta o suficiente para tanto.

Neste sentido é a Súmula 171, deste C. CARF:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

1. Mérito**2.1. Crédito presumido na venda para empresa comercial exportadora:**

No relatório fiscal, especificamente no item 3.5 e em seus respectivos subitens, a autoridade fiscal deixou de reconhecer parte dos valores alicerçados no crédito presumido do IPI, apurado e utilizado pela manifestante em seus PER/DCOMP com base no artigo 241, do RPII, sob a alegação de que tal crédito seria possível apenas quando ocorrida a venda para comercial exportadora visando especificamente a remessa para o exterior.

Para a autoridade administrativa, por não ter havido comprovação de que os produtos vendidos a comerciais exportadoras foram remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente, tais produtos não proporcionariam direito ao crédito presumido. Assim relata (e-fl. 240):

“No presente caso a empresa fiscalizada declarou que realizou vendas para empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, contudo não logou êxito em comprovar este fato (Termos de Intimação Fiscal nº 243/2013 e 17/2014), pois não foi bem sucedida em comprovar o endereço de entrega, que deveria ser necessariamente um recinto alfandegado ou a remessa direta para embarque. Diante do exposto não concordamos com o valor utilizado na linha número 5 dos Demonstrativos de Crédito de Presumido.”

Em sua defesa, o Recorrente aduz que:

“No item 3.5.1 diz a autoridade fiscal que não houve comprovação da exportação dos produtos. Ocorre que as operações listadas pela autoridade fiscal foram efetivamente destinadas à exportação, tudo conforme comprova documentação fiscal anexa (doc. anexo).

Como pode ser observado pelas Notas fiscais anexas (doc. anexo), as mercadorias foram emitidas para fins específicos de exportação (CFOP 6501), de modo que a exigência prevista no Convênio 113/96 de constar no campo das informações complementares os dizeres “Remessa Com Fim Específico de Exportação” diz respeito ao ICMS e não ao IPI, revelando uma exigência inidônea ao caso em discussão.

[...]

Com base no contexto acima, resta evidente que a exigência feita pela autoridade fiscal em relação a prova da exportação das mercadorias listadas nas notas fiscais destacadas no relatório de atividade fiscal, quais sejam, a) 30.722; b) 32.929; e c) 34.325, documentos comprobatórios anexos aos autos, revela prova exagerada que não tem correspondência com a ponderação e até mesmo a adequação pela busca da verdade material.”

A narrativa externada pela autoridade fiscal alude ao artigo 241, do RIPI (Decreto nº 7.212/2010) e ao artigo 1º e parágrafo da Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996, vazados nos seguintes termos:

Decreto nº 7.212/2010

Art. 241. A empresa **produtora e exportadora** de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do imposto, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.º 7, de 1970, n.º 8, de 1970, e n.º 70, de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, para utilização no processo produtivo (Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, art. 1.º).

§1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de **venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior** (Lei n.º 9.363, de 1996, art. 1.º, parágrafo único).

Lei nº 9.363, de 16 de dezembro 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.

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**.

Resta claro que a legislação prevê que na venda para empresa comercial exportadora deve se comprovar que existe a finalidade específica de exportação.

Por sua vez, o artigo 39, da Lei nº 9.532/97, assim determina:

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.

Como se vê, a remessa direta do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado é condição fundamental para a suspensão do IPI, e, consequentemente o direito ao crédito presumido.

Portanto, a exigência feita pela autoridade fiscal em relação à prova da exportação das mercadorias listadas nas notas fiscais destacadas no relatório de atividade fiscal, quais sejam, a) 30.722; b) 32.929; e c) 34.325, não se revela prova exagerada.

Nesse sentido, as provas anexadas pela Recorrente ao não demonstrarem que os produtos foram, de fato, enviados para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, concretizando a venda com o fim específico de exportação para o exterior, não poderá usufruir do benefício fiscal em questão.

Neste sentido é a jurisprudência deste C. CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 30/06/2003

*VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS. **Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.***

(Acórdão nº 9303-015.423 – CSRF / 3ª Turma)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. MANUTENÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. PROVAS DO DIREITO CREDITÓRIO.

A análise do processo produtivo, a correta escrituração dos livros fiscais, o correto estorno dos créditos e a análise das notas fiscais de entradas são elementos de prova imprescindíveis ao reconhecimento da legitimidade dos créditos do IPI.

Nos termos do art. 170 CTN, o reconhecimento do direito creditório depende da demonstração da certeza e liquidez do crédito pleiteado.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI EXPORTAÇÃO INDIRETA VENDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

Para que reste caracterizada a venda à comercial exportadora com finalidade específica de exportação é necessário que o produto seja remetido diretamente para embarque ou para recinto alfandegado, o que não ocorreu na hipótese.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

(Acórdão nº 3301002.379–3ª Câmara/1ª Turma Ordinária)

Vale lembrar que em se tratando de benefício fiscal, a legislação impõe interpretação restrita. É incabível pretender que se amplie o alcance que a própria lei delimita. Não demonstrada que as exigências legais tivessem sido satisfeitas, não há como aquiescer com a pretensão ao crédito decorrente de incentivo fiscal.

Além disso, não é demais lembrar que, por envolver a fruição de créditos, cabe à interessada o ônus de comprovar que faz jus ao seu direito. Trata-se de postulado do Código de Processo Civil, adotado de forma subsidiária na esfera administrativo-tributária. O anterior Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), vigente à época dos fatos, já estabelecia:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (...)

Portanto, mantenho o teor do acórdão recorrido.

2.2. Não cumulatividade:

Consta no Relatório da Atividade Fiscal que as embalagens utilizadas na produção da empresa não ensejam o direito ao crédito de IPI. Assim relata a autoridade fiscal (e-fl. 227):

“Dessa forma, conclui-se que somente dão direito a crédito do IPI as embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, empregadas para a apresentação do produto ao consumidor final, agregando valor comercial a este. O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, não gerando direito a crédito os materiais de embalagem utilizados exclusivamente para fins de transporte.

Os produtos glosados abaixo, em sua maioria materiais empregados no transporte dos produtos fabricados, não integram o produto final e nem se desgastam em ação direta exercida sobre o mesmo durante o processo de industrialização e desta forma tiveram o crédito de IPI glosado: [...]”

Por outro lado, a fiscalizada esclareceu que (e-fl. 8):

“Acontece, com o devido respeito, que tais operações de aquisição de embalagens não são meramente para acondicionar o transporte, conforme sugere o fiscal lançador. Bem ao contrário do alegado, tais embalagens são destinadas ao acondicionamento da apresentação da produção, basta ver, por exemplo, nas imagens juntadas ao processo (doc. anexo), para rapidamente constatar tratar-se de embalagens produzidas com logomarca da impugnante e que embalam o produto para lhe conferir condições de acondicionamento além de lhe agregar valor comercial.”

A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos ingressados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, e está inserida na Constituição Federal de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

Com base na diretriz constitucional acima citada, o Art. 226. do Decreto 7212/2010 traz em sua redação as operações que o estabelecimento industrial pode se creditar, conforme abaixo:

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário 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.”

Segundo a regra para conceituação de insumo de IPI, deve ser considerado apenas aqueles bens ou serviços utilizados de forma direta no processo de produção. Com isso, somente podem ser utilizados como créditos de IPI aqueles originados de embalagem passível de agregar valor comercial ao produto através de sua apresentação, ou ainda que o valorize em razão da qualidade do material nele empregado, conforme legislação abaixo destacada:

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á:

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I do caput, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II do caput aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos.

§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.

§ 4º Para os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, a incidência do imposto independe da forma de apresentação, acondicionamento, estado ou peso do produto.

Destaco decisão proferida pelo STJ em julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 1.446.393 - SC (2014/0074321-1), de relatoria do Eminentíssimo Ministro Gurgel de Faria, cuja Ementa abaixo transcrevo:

TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. MATERIAL DE EMBALAGEM. VERIFICAÇÃO ACERCA DE SUA DESTINAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. REEXAME DE PROVA. SÚMULA 7 DO STJ.

1. "Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2 do Plenário do STJ).

2. Hipótese em que o Tribunal de origem concluiu, com base no acervo fático probatório dos autos, que a aquisição de material de embalagem para emprego na industrialização de produtos tributados, destinado unicamente ao transporte, não gera direito a crédito do IPI, ex vi do art. 226, I, do Decreto n. 7.212/2010.

3. Aplicação da Súmula 7 do STJ.

4. Agravo regimental desprovido.

O Recorrente informa que a função das referidas embalagens seria também a de promoção da marca e do próprio produto que está embalado, justificando tal alegação, sob o fundamento de que as dimensões das referidas embalagens somente acomodam um único produto fabricado o qual é destinado até a sua efetiva entrega ao consumidor.

Apesar da alegação do Recorrente, analisando as provas acostadas aos autos, entendo se tratar de embalagens de acondicionamento utilizadas apenas para o seu transporte. Não há modificação de apresentação e/ou valorização do produto. Não integram o produto e não lhe conferem características, forma e identificação.

Neste sentido, destaco o Acórdão nº 3402-009.106, proferido pela 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em 22 de setembro de 2021

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

DILIGÊNCIA FISCAL. DIREITO CREDITÓRIO. RECONHECIMENTO PARCIAL.

Cabe à Unidade de Origem apurar e homologar a compensação declarada, observado o limite do crédito parcialmente reconhecido em diligência fiscal.

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. EMBALAGEM.

Existe nítida diferenciação entre embalagens que se incorporam ao produto e embalagens de acondicionamento, utilizadas apenas para o seu transporte. Enquanto as primeiras integram o produto, seguindo com ele quando da sua comercialização, conferindo-lhe características, forma e identificação, as demais destinam-se ao seu acondicionamento para armazenamento e transporte. Somente as embalagens do produto, em sentido estrito, podem ser consideradas como crédito suscetível de dedução da base de cálculo do IPI.

Nesse sentido, destaco ainda Solução de Consulta Cosit nº 102, de 19 de maio de 2023:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

O acondicionamento ou reacondicionamento que cumprir os requisitos cumulativos presentes no § 1º do art. 6º do RIPI/2010 (com a excludente do § 2º do mesmo artigo) será considerado "para transporte", para efeitos de incidência do IPI.

O reacondicionamento de produtos em embalagens sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, caracteriza reacondicionamento para transporte e não configura operação de industrialização.
A mera colocação no envoltório plástico do nome da pessoa jurídica que proceda ao

reacondicionamento para transporte não confere à embalagem a característica de embalagem de apresentação, já que a função promocional deve ser associada ao produto e não à empresa. Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010), arts. 2º, 3º, 4º e 6º; Parecer Normativo RFB/Cosit nº 19, de 2013.”

Portanto, uma vez que as embalagens em análise neste litígio são destinadas ao transporte dos produtos fabricados, não há como enquadrá-las no conceito de insumos passíveis de permitir o aproveitamento de créditos de IPI, motivo pelo qual está correta a glosa efetuada pela DRF e mantida pela DRJ de origem, devendo ser afastado tal argumento da defesa.

Pelos motivos acima expostos, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS