



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

**Processo n°** 10950.000514/2008-45  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-002.226 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de julho de 2014  
**Matéria** COFINS. COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** CAMPAGRO INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004, 01/08/2005 a 31/08/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS NÃO SUBMETIDAS A PROCESSO INDUSTRIAL. CREDITAMENTO PELO EXPORTADOR. IMPOSSIBILIDADE.

O benefício fiscal do crédito presumido de IPI, previsto nas Leis 9.363/1996 e 10.276/2001, contempla tão somente o produtor exportador, assim compreendida a pessoa jurídica que realiza a operação de industrialização conforme definida pela legislação do IPI. Não faz jus ao referido crédito o exportador de produto agrícola *in natura* adquirido de terceiros.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Andréa Medrado Darzé, Relatora, Demes Brito e Nanci Gama, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento. Fez sustentação oral o Dr. Everdon Schlindweiwein.

[assinado digitalmente]

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

[assinado digitalmente]

José Fernandes do Nascimento – Redator Designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé, José Luiz Feistauer de Oliveira, Demes Brito e Nanci Gama.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ em Ribeirão Preto que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, não reconhecendo o direito creditório e não homologando a compensação declarada, por entender que, *o eventual crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (com as alterações posteriores), somente pode ser utilizado para dedução da contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue a sua compensação ou o seu ressarcimento.*

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados com riqueza de detalhes, adoto o relatório da decisão recorrida, transcrevendo-o abaixo na íntegra:

Trata-se de manifestação de inconformidade, apresentada pela empresa em epígrafe, ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal em Maringá (fls. 272/275), que indeferiu o pedido de ressarcimento.

A contribuinte requereu, através de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER), fls. 04/263, relativamente ao 3º trimestre de 2006, o crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, no montante de R\$ 1.818.671,73.

O pedido foi totalmente indeferido porque a partir de fevereiro de 2004, com **o advento da não-cumulatividade do PIS/Cofins, é vedado às pessoas jurídicas tributadas pelas regras do Lucro Real a apuração e aproveitamento do crédito presumido de IPI.**

Por outro lado, constata-se no pedido de ressarcimento que o suposto crédito presumido refere-se aos anos de 2002, 2003 e 2004, o que afronta as orientações do programa gerador do pedido de ressarcimento. De acordo com o art. 16 da IN SRF nº 600/2005, o pedido de ressarcimento deve ser apresentado para o período em que o suposto crédito foi apurado. O pedido foi irregular porque indicava tratar-se de crédito apurado no 3º trimestre de 2006, mas informou dados relativos aos anos 2002, 2003 e 2004.

Regularmente cientificada, a postulante apresentou manifestação de inconformidade de fls. 307/321, alegando, em resumo, que:

1. É empresa produtora e exportadora de produtos nacionais, fazendo jus ao benefício criado pela Lei nº 9.363/96;

2. Efetuou o pedido de ressarcimento do **crédito presumido dos períodos que vão do 1º trimestre de 2001 ao 1º trimestre de 2004**, e para tanto

apresentou, por trimestre, o DCP, sendo que até o 3º trimestre de 2002 a apuração dos créditos foi apresentada através da DCTF. 2.1 e nos trimestres subsequentes através do programa DCP 1.1, conforme determina a legislação;

3. O direito ao crédito refere-se a período anterior à não-cumulatividade do PIS/Cofins;

4. A autoridade fiscal confundiu o período de apuração do crédito com o período de solicitação do mesmo;

5. O fato de não ter solicitado o crédito no período em que adquiriu o direito não lhe tira o referido direito que prescreve em 10 anos;

6. Escriturou os créditos apurados no 3º trimestre de 2006, pois segundo as normas contábeis, não poderia refazer toda a sua escrita fiscal de períodos anteriores;

7. O pedido de ressarcimento cumpriu a regra estabelecida pelo art. 16 da IN SRF nº 600/2005, pois refere-se a um único trimestre calendário; não consta no texto dessa norma que o trimestre calendário não possa conter registros de créditos extemporâneos, os quais foram regularmente lançados nesse trimestre

8. Não poderia apresentar pedidos de ressarcimento para períodos anteriores, pois o crédito foi escriturado no 3º trimestre de 2006; haveria uma diferença entre o pedido e o que foi escriturado;

9. O procedimento adotado está de acordo com o Ajuda do programa Perdcomp – 3.3, que orienta que “as informações relativas ao crédito presumido deverão ser prestadas no trimestre calendário em que os valores apurados forem escriturados no Livro RAIPI, independentemente do período de apuração a que se refiram”.

Por fim, requereu o deferimento integral do ressarcimento, e a homologação de todas as compensações de débitos a ele vinculadas.

Consta nos autos que a interessada impetrou Mandado de Segurança (processo nº 2007.70.03.0036406) na Justiça Federal, objetivando: a determinação de que sejam impulsionados os pedidos administrativos de ressarcimento de crédito presumido; que a União inclua na apuração do benefício as aquisições de insumos de pessoas físicas; que inclua na apuração as exportação de produtos NT; e que os valores a serem ressarcidos sejam corrigidos pela SELIC. Cópia do Acórdão que deu provimento ao pleito encontra-se às fls. 326/339.

Em 02/06/2009, a autoridade fiscal proferiu o Despacho de fls. 342/344, no qual toma conhecimento do Acórdão, mas justifica que as causas do indeferimento do ressarcimento não tem relação com a matéria julgada pelo Poder Judiciário, encaminhando o processo para a Delegacia de Julgamento, após ciência à interessada do Despacho prolatado.

Em 15/12/2010, mediante a Resolução nº 1.459 (fls. 380/383), esta Turma de Julgamento, por divergir dos motivos do indeferimento do pleito, remeteu o processo para diligência fiscal, pois os elementos constantes dos autos não eram suficientes para apurar a legitimidade dos valores pleiteados de crédito presumido de IPI dos anos de 2002, 2003 e 2004.

Após procedimento fiscal, os auditores elaboraram o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1150/1155, com as seguintes conclusões:

1. Todos os valores informados nos DCP's como aquisições de insumos referem-se exclusivamente a compras de produtos agrícolas para comercialização (CFOP – 1.12, 1.102, 2.12 e 2.102);
2. A receita bruta operacional auferida pela requerente é composta exclusivamente pela revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, conforme DACON e DIPJ; a empresa adquire e revende produtos *em natura* (milho, soja e trigo);
3. Toda a exportação refere-se a revenda de produtos adquiridos no mercado interno;
4. Deixou de comprovar em alguns casos o fim específico de exportação, e não excluiu devoluções de vendas da comercial exportadora, conforme demonstrado à fl. 1154.

Regularmente cientificada, a requerente manifestou-se às fls. 1159/1187, com as seguintes alegações:

1. Executa um processo de beneficiamento nos grãos de soja, milho e trigo, caracterizando-se como uma empresa produtora de mercadorias nacionais, fazendo jus ao crédito presumido de IPI previsto nas Leis nº 9.363/96 e nº 10.276/2001;
2. O processo produtivo consiste em: recebimento e classificação, descarga das mercadorias, pré-limpeza dos grãos, secagem, pós limpeza, armazenagem e controle de qualidade, e expedição;
3. Os insumos (grãos de soja, milho e trigo) adquiridos de pessoas físicas devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido em respeito ao Acórdão do TRF da 4ª Região;
4. Não satisfeito com a descrição do processo produtivo, o agente fiscal deveria ter realizado diligência in loco nos estabelecimentos da contribuinte para conhecer o processo produtivo;
5. A Lei exige a produção de mercadorias nacionais, e não condiciona o direito ao benefício à produção de produto industrializado; o processo produtivo desempenhado pela contribuinte de acordo com a legislação é equiparado a processo industrial;

6. A fiscalização não respeitou a decisão do TRF4 que considerou que a receita de exportação abrange os produtos NT;

7. É ilegítima a restrição aos créditos devido a equivocada utilização do CFOP; é mero erro formal que não pode afetar o direito da requerente, que beneficia o grão de soja e deveria ter utilizado o CFOP relativo a “venda de produção do estabelecimento”;

8. Houve excesso de formalismo da autoridade fiscal, ao se ater ao equivocado enquadramento do CFOP;

9. Em relação às exportações não comprovadas constantes da Planilha 01 elaborada pelo agente fiscal, a não exportação nesses casos é responsabilidade da empresa comercial exportadora que se obriga a pagar os tributos não recolhidos e o crédito presumido aproveitado pela requerente; nos casos da Planilha 01, houve apenas erro no preenchimento da data de embarque, mas como efetiva exportação, não há prejuízo;

10. Em relação à Planilha 02, todos os produtos foram efetivamente exportados;

11. Possui todos os elementos necessários para a apuração do crédito, cabendo à autoridade fiscal a apuração do montante do crédito em conformidade com a lei e o direito.

Por fim, a manifestante requereu o reconhecimento do direito creditório; a aplicação da decisão judicial com a inclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas; considerar o conceito amplo de receita de exportação; considerar todas as exportações efetuadas com o fim específico de exportação; respeito à decisão judicial; e correção dos créditos pela taxa Selic.

A DRJ em Ribeirão Preto julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, nos seguintes termos:

*CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EMPRESA PRODUTORA/EXPORTADORA. SIMPLES REVENDA DE PRODUTOS.*

*A simples revenda para o exterior de mercadorias adquiridas de terceiros, não está contemplada no incentivo fiscal.*

Com efeito, a DRJ entendeu que como concluiu que não há exportação de produtos que gerem o direito ao benefício fiscal, as demais questões aventadas no processo perderiam seu objeto, tais como (i) a possibilidade de incluir no cálculo a aquisição de insumos de pessoas físicas; (ii) a utilização da taxa Selic na correção do valor a ser ressarcido; (iii) a necessidade de excluir as exportações não comprovadas.

Irresignado, o contribuinte recorreu a este Conselho, basicamente repetindo as razões da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Andréa Medrado Darzé, Relatora.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, são os seguintes os pontos de controvérsia da presente lide: (i) a comprovação de que os produtos que a ora Recorrente exportou foram submetido a processo produtivo; (ii) a possibilidade de incluir no cálculo a aquisição de insumos de pessoas físicas; (iii) a utilização da taxa Selic na correção do valor a ser ressarcido; e (iv) a necessidade de excluir as exportações não comprovadas.

Os pontos (ii) a (iv), todavia, não foram enfrentados pela decisão recorrida, justamente por concluir que a Recorrente não exportou produtos submetidos a processo produtivo. Sendo assim, passemos inicialmente ao enfretamento desta questão.

Antes, todavia, importa deixar consignados alguns pontos incontroversos nos autos, os quais serão fundamentais para o deslinde do caso na eventualidade de ser superado o entendimento quanto ao item (i). São eles:

(i) a Recorrente realiza as atividades de recebimento, classificação, descarga das mercadorias, pré-limpeza dos grãos, secagem, pós-limpeza, armazenagem, controle de qualidade e expedição.

(ii) a Recorrente a obteve medida judicial, transitada em julgado, reconhecendo o (a) **direito ao crédito presumido sobre a aquisição de insumos aplicados na produção de mercadorias não tributadas pelo IPI (NT)**, bem como (b) que os valores relativos à aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido.

Pois bem. Pleiteia o ora Recorrente o reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI regulado pela Lei nº 9.363/96, relativamente à aquisição, de pessoas físicas, de soja, milho e trigo, os quais, segundo seu relato, são destinados à exportação após a realização das seguintes atividades: recebimento, classificação e descarga das mercadorias, pré-limpeza dos grãos, secagem, pós-limpeza, armazenagem e controle de qualidade e, por fim, expedição.

Nos termos da referida lei, assegura-se o direito ao crédito presumido em relação às aquisições de insumos, assim definidos como matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a **utilização no processo produtivo**. É o que se depreende do texto do seu art. 1º:

*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.***

A referida lei, todavia, não definiu expressamente o conceito de **processo produtivo**. Entretanto, não podemos olvidar que o objetivo da presente norma foi justamente evitar a “exportação dessas contribuições”, embutidas nos custos dos produtos comercializados, especialmente porque não existia, à época, a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

A solução encontrada, portanto, foi outorgar um crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento dessas contribuições, até mesmo para contornar as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional. Nota-se, por conseguinte, que apesar de o creditamento ser na escrita do IPI, era feito a título de ressarcimento dessas contribuições, como prescrito expressamente pelo legislador.

Este objetivo aparece em tintas fortes na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 948/95, que foi posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96:

*Permitir a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidentes sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros, dentro da premissa básica de diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos.*

*Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade do ajuste fiscal.*

*3. Por outro lado, as dificuldades de caixa do Tesouro Nacional demonstram que, em lugar do ressarcimento de natureza financeira, melhor e de efeitos mais imediatos será que o exportador possa compensar o valor resultante da aplicação das alíquotas com seus débitos de IPI, recebendo em espécie apenas a parcela que exceder o montante que deveria ser recolhido a esse título. Daí a opção pela concessão de um crédito presumido do IPI no montante equivalente à aplicação da alíquota de 5,37% sobre os insumos e material de embalagem que compõem o produto exportado, mantido o mesmo critério anteriormente previsto, ou seja, a parcela das aquisições na mesma proporção entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do exportador.*

Com efeito, tanto o texto legal, como a própria exposição de motivos da Medida Provisória que a antecedeu, deixam claro que o crédito presumido é benefício garantido ao produtor que promova a exportação de seus produtos, sendo a sua vinculação com o IPI somente na forma de ressarcimento.

Assim, ciente que tanto as mercadorias tributadas pelo IPI quanto as não tributadas estão submetidas à incidência das referidas contribuições, a conclusão é única: também estas últimas, quando exportadas, geram créditos por meio da sistemática da Lei nº 9.363/96. Afinal, reafirme-se, não há o uso no texto legal do signo industrial, tampouco de produto industrializado. A lei limitou-se a se referir a *produtor* e *processo produtivo*.

Portanto, ainda que em tom repetitivo, insisto: o benefício é trazido não para o contribuinte do IPI, mas para a empresa que seja produtora e contribuinte do PIS e da Cofins, sendo que o crédito feito na apuração do IPI é mera forma de utilização fixada na lei.

Prova disso é o artigo 4º da Lei nº 9.363/96 determina o ressarcimento em dinheiro nos casos de impossibilidade de utilização do crédito presumido para compensar débitos de IPI:

*Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.*

Ao admitir o ressarcimento em moeda corrente quando a empresa não consiga compensá-los com o IPI devido, seja por vender mais para o mercado externo, seja por produzir mercadorias não tributadas por este imposto, resta confirmada a desvinculação entre ser contribuinte do IPI, exportar produtos, que estes tenham sofrido processo de industrialização nos termos da legislação do IPI e fazer jus ao crédito presumido. E não podia ser diferente, pois, concluir que o crédito presumido mantém relação direta com o fato gerador do IPI é exorbitar o contexto da Lei.

Insisto: o que legislador fez foi limitar o direito ao crédito apenas às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo (não a todo e qualquer insumo) e exigir que essas aquisições sejam no mercado interno. Nada mais.

Foi justamente por entender que não existem outros condicionantes para a outorga do presente crédito presumido que o Superior Tribunal Justiça, valendo-se da sistemática prevista no art. 543-C, do CPC, pacificou, no REsp 993.164, o entendimento de que até mesmo a aquisição de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem de pessoas físicas e cooperativas integram a sua base de cálculo.

Com efeito, durante muito tempo, o Fisco resistiu ao reconhecimento do crédito nesses casos, sob a justificativa de que seria necessária a incidência das contribuições na etapa anterior da cadeia para que se pudesse autorizar o crédito presumido. Insistia o Fisco que se o crédito é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições, apenas haveria tal direito nos casos de tributos incidentes nas respectivas aquisições.

Este entendimento, todavia, foi superado, por se tratar de condicionante não estabelecida pela lei. No referido acórdão ficou consignado o seguinte:

*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"*

Estas razões teleológicas associadas ao próprio texto legal permitem concluir pela impossibilidade de imprimir definição tão restritiva aos conceitos jurídicos de “produtor exportador de mercadorias” e de “processo produtivo”, como o fez a fiscalização, acompanhada da DRJ.

É bem verdade que o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 estabeleceu que “*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.*”

Ocorre que não se pode definir produção, para o fim específico da Lei nº 9.363/96, com base no art. 8º do RIPI, como pretende a fiscalização, tendo em vista que o texto legal define apenas estabelecimento industrial para fins de incidência do IPI, o que não vem ao caso. Ademais, não há qualquer passagem no RIPI que defina expressamente o que venha a ser produção.

O art. 610 do RIPI se limita a conceituar o que sejam “bens de produção”, dentre eles relacionando, expressamente, as matérias-primas, que é o que de perto interessa no presente processo. A Lei nº 4.502/65, por sua vez, define *estabelecimento produtor*, nos seguintes termos:

*Art. 3º Considera-se **estabelecimento produtor** todo aquele que **industrializar produtos sujeitos ao imposto.***

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se **industrialização** qualquer operação de que resulte **alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:***

*I - o consêrto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;*

*II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;*

*III - O preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica.*

*IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.*

Art . 4º **Equiparam-se a estabelecimento produtor**, para todos os efeitos desta Lei:

[...]

***IV - os que efetuam vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção.***

Ora, dispondo o legislador de forma tão clara não há margem para dúvidas: a Recorrente, na qualidade de vendedora/exportadora **por atacado de matérias-primas se equipara por expressa disposição legal a estabelecimento produtor**, do que se infere logicamente que sua atividade é **de produção**.

Reforça a presente linha de argumentação o próprio comando do art. 46 do CTN, que dispõe expressamente que mesmo para efeitos de incidência do IPI, considera-se industrializado o *produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*.

Dito isso, infere-se que, excluídas as atividades relacionadas pelo art. 3º da Lei nº 4.502/65, todas as demais circunstâncias fáticas que modifiquem a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo se enquadram no conceito de industrialização e, com maior razão, decorrem de um processo de produção.

Como bem pontado no Acórdão 202-16.850, “o conceito de produção é lúbrico na legislação do IPI, “**porém pode ser inferido do conceito de industrialização contido no art. 3º do mesmo regulamento**”. E mais adiante acrescenta: “**ainda na legislação do IPI, verifica-se que o art. 4º, expressamente, dispõe sobre as exclusões do que a lei considera industrialização. Tais exclusões são numerus clausus, ou seja, a relação é exaustiva, não comporta dilatação**”.

Foi justamente por conta dessas razões jurídicas que a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF deste Conselho firmou entendimento no sentido de que a fruição do crédito presumido independe de a mercadoria estar sujeita à incidência do IPI, do que se infere, por decorrência lógica, que também é irrelevante que se trate de mercadoria industrializada para fins da legislação deste imposto:

***RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INCIDÊNCIA DO IPI. A Lei nº 9.363/96, em seu artigo 1º, estabelece que o requisito para a fruição do direito ao crédito presumido referente ao PIS e a COFINS é a produção e exportação de mercadorias nacionais, sendo irrelevantes, se cumpridos estes requisitos, que o produto esteja ou não sujeito ao IPI. Recurso provido. (CSRF/02-01.876, Segunda Turma, Data da Sessão: 11/04/2005)***

De fato, transferir para o benefício fiscal, cuja natureza jurídica é de ressarcimento da Contribuição ao PIS e da Cofins, as regras atinentes ao IPI é, no mínimo, contornar os dispositivos da norma que o instituiu, restringindo o seu alcance.

Assim, sendo incontroverso nos autos que a Recorrente realiza as atividades **de recebimento, classificação, descarga das mercadorias, pré-limpeza dos grãos, secagem, pós-**

limpeza, armazenagem, controle de qualidade e expedição e fixada a premissa que essas atividades, no mínimo, aperfeiçoam as matérias-primas para o consumo, resta evidente que a Recorrente realiza processo produtivo, fazendo jus ao crédito presumido em questão.

Não há qualquer argumento jurídico que sustente a conclusão da DRJ no sentido de que essas atividades não são produtivas, nem mesmo na modalidade de beneficiamento. Tanto é verdade que o acórdão recorrido se limitou a fazer esta afirmação, sem, contudo, apresentar qualquer dispositivo legal que lhe pudesse dar sustentação.

Aliás, neste ponto é digno de nota que estas conjecturas sequer seriam necessárias no caso concreto. Com efeito, conforme já afirmado, é incontroverso nos autos que a Recorrente a obteve medida judicial, transitada em julgado, reconhecendo o **direito ao crédito presumido sobre a aquisição de insumos aplicados na produção de mercadorias não tributadas pelo IPI** (NT). Ou seja, reconheceu-se o direito ao crédito independentemente de a Recorrente exportar produto industrializado (já que se referiu a mercadoria) e do fato deste produto ser tributado pelo IPI. Nas razões de decidir, se valeu de outro precedente no qual está expressamente consignado que não é necessário ser industrial, tampouco que o produto seja industrializado para a outorga do crédito.

*TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI 9.363/96. INSUMOS. PRODUTOS PRIMÁRIOS (PESCADO), ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. ABRANGÊNCIA. IN/SRF 419/04 e 420/04. RESTRIÇÃO INDEVIDA. [...] 4. Reconhecimento do direito ao aproveitamento do benefício tanto em relação a produtos não industrializados quanto ao produtor que não desenvolva atividade industrial. 5. Ilegalidade das restrições de aproveitamento postas na IN/SRF 419/04 (sucessora da IN/SRF 23/97) e 420/04, que exigem que o vendedor dos produtos seja pessoa jurídica sujeita às contribuições desoneradas. Assim, as aquisições de pescado, fornecido por produtor rural pessoa física, são admitidas para compor a base de cálculo do benefício. Precedentes. 6. Correção dos valores, pela SELIC, desde o momento em que poderiam ter sido aproveitados até o trânsito em julgado. 7. Aproveitamento do crédito presumido no abatimento do IPI devido, na compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96 ou por meio de ressarcimento em moeda corrente, conforme previsão do art. 4º da Lei 9.363/96 (TRF4, APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2006.72.08.005320- 5, 2ª Turma, Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, POR UNANIMIDADE, D.E. 26/06/2008)*

Sendo este o conteúdo da decisão judicial, jamais poderia a autoridade administrativa se furtar ao seu cumprimento, não reconhecendo o direito ao crédito presumido no caso concreto, sob o pretexto de que a razão do indeferimento não seria o fato de o produto exportado ser ou não tributável pelo IPI, mas, supostamente, de a empresa *somente revender produtos*, especialmente quando reconhece textualmente que a Recorrente realiza as atividades de recebimento, classificação, descarga das mercadorias, pré-limpeza dos grãos, secagem, pós-limpeza, armazenagem, controle de qualidade e expedição.

Com efeito, o que se vê no presente caso é que, a pretexto de afirmar que a Recorrente não provou que realiza processo produtivo, está exigindo, em verdade, que ela **comprove que realiza atividades de industrialização para fins de incidência do IPI**. Isso fica

muito evidente quando afirma que as atividades realizadas pela Recorrente, não são produtivas, nem mesmo na modalidade de beneficiamento, quando se sabe que beneficiamento é uma espécie de atividade industrial, por definição legal.

O que se percebe, portanto, é que a autoridade julgadora de primeira instância não concorda com a interpretação que foi atribuída pelo Poder Judiciário para definir os requisitos para a fruição do crédito presumido em questão. Ocorre que, correto ou equivocado o julgamento do Poder Judiciário, certo é que se trata de comando de superior hierarquia, cogente para a Administração Pública, que está obrigada a cumpri-lo, independentemente de sua concordância. E o conteúdo da decisão proferida é muito claro no sentido de reconhecer o direito ao crédito presumido sobre a aquisição de insumos aplicados na produção de mercadorias não tributadas pelo IPI (NT). O que se verifica aqui, portanto, é um mero jogo de palavras (industrialização x produção), na tentativa de se esquivar de uma flagrante violação à coisa julgada, o que não se pode admitir.

Neste contexto, seja por um argumento, seja por outro, certo é que deve ser reconhecido o direito da Recorrente ao crédito presumido sobre as aquisições, no mercado interno de soja, milho e trigo de pessoas físicas.

No que se refere especificamente ao fato de tais aquisições terem sido feitas diretamente de pessoas físicas, não bastasse a existência de ordem judicial reconhecendo tal direito mesmo nessas circunstâncias, não se pode perder de vista que o presente direito foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática prevista no art. 543-C, do CPC, o que implicaria a sua aplicação no caso concreto, em face do que dispõem o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Aliás, é justamente por esta razão que também reconheço o direito à utilização da taxa Selic na correção do valor a ser ressarcido. Com efeito, este mesmo precedente - RE 993.164 - fixou o entendimento de que deve incidir correção monetária, mediante aplicação da Taxa Selic, nos pedidos de ressarcimento de crédito presumido na aquisição de matérias primas de pessoas físicas quando a utilização do crédito é obstada por ato do Fisco, como ocorre no presente caso. Sendo assim é cabível a sua aplicação a partir da transmissão do pedido ressarcimento.

Por fim, quanto à necessidade de excluir da base de cálculos as exportações não comprovadas, também concordo com a Recorrente tendo em vista que, nos casos de comprovada entrega de mercadorias em recinto alfandegado, a não exportação passa a ser responsabilidade da empresa comercial exportadora. O que o contribuinte tem que comprovar é a sua exportação direta ou a sua entrega em recinto alfandegado, como o fez a Recorrente.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao presente recurso voluntário para reconhecer o direito de a Recorrente apurar crédito presumido sobre as aquisições, no mercado interno de soja, milho e trigo de pessoas físicas, bem como assegurar a correção monetária desses créditos, mediante a aplicação da Taxa Selic, a partir da data da transmissão do pedido.

[assinado digitalmente]

**Andréa Medrado Darzé**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21

/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 10/12/2014 por ANDREA MEDRADO DA

RZE, Assinado digitalmente em 19/12/2014 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Inicialmente, é pertinente esclarecer que a recorrente foi favorecida com decisão judicial, com trânsito julgado, proferida pelo TRF da 4ª Região (fls. 326/339), que lhe reconheceu o direito ao crédito presumido do IPI em relação à cadeia produtiva “tanto de mercadorias tributadas pelo IPI, quanto as não tributadas” (sic).

Logo, para que não se alegue que houve descumprimento de decisão judicial, ressalta-se que, por força do referido provimento judicial, aqui admite-se que a produção e a exportação de produto não tributável (NT) pelo IPI não impede à apropriação do crédito presumido do IPI pelo produtor exportador.

Entretanto, a controvérsia ainda remanesce em relação ao tipo de receita de exportação auferida pela recorrente. Ou seja, trata-se de receita de exportação de venda de produto (ainda que NT) por ela produzido ou trata-se de receita de revenda de produto adquirido dos outros produtores, no caso, de produtores rurais? Em outras palavras, a recorrente agiu como estabelecimento produtor exportador ou realizou apenas revendedor para o exterior de produtos adquiridos de terceiros?

Diferentemente da Turma de Julgamento de primeiro grau, a i. Relatora entendeu que as atividades de “recebimento, classificação, descarga das mercadorias, pré-limpeza dos grãos, secagem, pós-limpeza, armazenagem, controle de qualidade e expedição”, realizadas pela recorrente, configuravam atividade produtiva de aperfeiçoamento (beneficiamento) das matérias primas para o consumo, conforme explicitado no excerto que segue transcrito:

*Assim , sendo incontroverso nos autos que a Recorrente realiza as atividades de recebimento, classificação, descarga das mercadorias, pré-limpeza dos grãos, secagem, pós-limpeza, armazenagem, controle de qualidade e expedição e fixada a premissa que essas atividades, no mínimo, aperfeiçoam as matérias-primas para o consumo, resta evidente que a Recorrente realiza processo produtivo, fazendo jus ao crédito presumido em questão.*

Com a devida vênia, ousa-se discordar do entendimento da nobre Relatora, pelas razões a seguir explicitadas.

Previamente à análise da controvérsia, é oportuno analisar o significado e alcance jurídico dos preceitos legais que veiculam as normas que estabelecem as condições para utilização do incentivo fiscal em destaque, especialmente, o disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a seguir transcritos:

*Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de*

*dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.*

*Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.*

*§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)*

[...] (grifos não originais)

Nos referidos preceitos legais, encontram-se definidos o titular do direito, a base de cálculo e a alíquota do crédito presumido do IPI. O titular do crédito é a pessoa jurídica “**produtora e exportadora**”. Logo, a contrário senso, não se beneficia do referido incentivo fiscal o exportador não produtor, ou seja, aquela pessoa jurídica que revende o produto para exterior no mesmo estado em que foi adquirido do produtor nacional.

Por sua vez, a base de cálculo é determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. Portanto, a determinação da base de cálculo depende de dois elementos essenciais: a) o valor total das aquisições de MP, PI e ME; e b) o valor da receita de exportação do produto resultante do processo de produção dos referidos insumos.

Por fim, a alíquota é o percentual estabelecido no referido diploma legal. Porém, como não há controvérsia sobre este ponto, para o deslinde da presente lide, torna-se despendioso qualquer comentário a respeito.

Do exposto e com base numa interpretação combinada dos referidos preceitos legais, é possível concluir que o direito ao crédito presumido do IPI depende do atendimento, simultâneo, das seguintes condições: (i) que haja aquisição de MP, PI e ME, (ii) que estes insumos sejam aplicados ou utilizados na **produção** de determinado produto e, por fim, (iii) que este produto resultante do processo de produtivo seja exportado diretamente ou por intermédio de empresa comercial exportadora.

O segundo elemento, por constituir o cerne da controvérsia, indubitavelmente, necessita de uma precisa definição. Para esse fim, o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996, expressamente, determina a utilização subsidiária da legislação do IPI, com os seguintes dizeres, *in verbis*:

*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. (grifos não originais)*

No âmbito da legislação do IPI, os arts. 3º e 4º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002), vigente nos períodos de apuração do crédito pleiteado, de forma complementar, veiculam os conceitos, respectivamente, de produto industrializado e de operação de industrialização, com os seguintes termos, *ipsis litteris*:

*Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.*

*Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):*

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria ( acondicionamento ou reacondicionamento); ou*

*V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).*

*Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do*

*produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. (grifos não originais)*

Com base nos mencionados comandos normativos, para fim de apuração do crédito presumido do IPI, o **conceito de produção equivale ao conceito industrialização**, que consiste na operação que modifica “a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto”, ou o aperfeiçoa para consumo. Sob mesmo fundamento, indubitavelmente, o produto exportado que atende os requisitos do incentivo fiscal em apreço equivale ao produto industrializado conceituado na legislação do IPI.

Em suma, pode-se asseverar que o direito ao crédito presumido do IPI fica condicionado à utilização ou aplicação da MP, do PI e do ME na produção ou industrialização de produto exportado. Em outras palavras, somente podem ser utilizados como base de cálculo do incentivo fiscal em apreço o valor dos insumos aplicados no **produto industrializado e exportado**. A contrário senso, por falta de previsão legal, estão fora do incentivo fiscal em comento, as aquisições de produtos exportados no mesmo estado em que adquiridos de terceiros, ou seja, sem que sejam submetido a qualquer operação de industrialização, definida no art. 4º do RIPI/2002.

No caso em tela, o produto adquirido pela recorrente foi o mesmo por ela exportado, conforme ficou sobejamente demonstrado nas notas fiscais colacionadas aos autos (fls. 391/1055), ou seja, a recorrente adquire produtos *in natura* (milho, soja e trigo) e os revendeu no mesmo estado (*in natura*). No mesmo sentido, a fiscalização apurou que:

a) os valores informados nas linhas 11 a 16 dos Demonstrativos do Crédito Presumido (DCP) apresentados (fls. 1033/1105) se referem exclusivamente a compras de produtos agrícolas adquiridos para comercialização (CFOP - 1.12,1.102,2.12 e 2.102); e

b) a receita bruta operacional auferida pela recorrente era composta exclusivamente pela venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (CFOP - 5.12, 5.102, 6.12, 6.102, 5.502 e 6.502), conforme comprovam os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon ( fls. 1106/1133) e as Fichas 04A e 06A das Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ (fls.1134/1139), que retratam os dados extraídos da sua escrituração contábil e fiscal.

Em suma, a fiscalização apurou que a empresa no DCP, na Dacon e na DIPJ declarava que exportava mercadorias adquiridas de terceiros, utilizando os CFOP correspondentes à revenda de produtos, o que indicava que não havia qualquer processo produtivo.

A recorrente alegou a fiscalização afirmando que se equivocou na escrituração ao adotar os CFOP de revenda e que houve excesso de formalismo da autoridade fiscal, que não procede, tendo em vista que as informações foram prestadas pela própria recorrente nos referidos Demonstrativos e Declarações e registrados nas notas fiscais e livros contábeis e fiscais da recorrente. Ademais, a recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento idôneo que comprovasse alegado erro da fiscalização.

Também não procede a alegação da recorrente de que a fiscalização agiu com excesso de formalismo, pois, de fato, a fiscalização apenas relatou os dados e informações consignados na documentação contábil e fiscal emitida pela própria recorrente.

Com o mesmo entendimento aqui esposado, decidiu a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, conforme explicitado no enunciado da ementa do julgado a seguir reproduzido:

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS NÃO SUBMETIDAS A PROCESSO INDUSTRIAL. DESCABIMENTO.*

*O chamado “crédito presumido de IPI”, concedido e disciplinado pelas Leis n.ºs 9.363/96 e 10.276/01, beneficia tão somente o produtor exportador, assim compreendida a pessoa jurídica que realiza operação de industrialização segundo os conceitos definidos pela legislação do IPI. (CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Ac. 3403-001.295, de 9/11/2011, rel. Marcos Tranches Ortiz)*

Com base nessas considerações, fica demonstrado que a totalidade da receita de exportação auferida pela recorrente foi proveniente da revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, sem ser submetida a qualquer processo de industrialização, conforme definido na legislação do IPI.

Assim, uma vez demonstrado que a receita de exportação auferida pela recorrente não lhe assegurava a apropriação do crédito presumido do IPI pleiteado, as demais questões suscitadas pela recorrente (créditos sobre insumos adquiridos de pessoas físicas, atualização dos créditos pela taxa Selic e exclusão das recietas de exportação não comprovadas) ficam prejudicadas, tornando despicienda a análise das correspondentes alegações.

Por todo o exposto, vota-se por negar provimento ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento