



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

**Processo n°** 11543.003923/2002-72  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3101-001.836 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de março de 2015  
**Matéria** Compensação-Crédito Presumido de IPI  
**Recorrente** ADM EXPORTADORA E IMPORTADORA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO**

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI. Portanto, só integram a base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 os insumos consumidos na produção que entrem em contato direto com o produto fabricado, não abrangendo os gastos gerais de produção.

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.**

O Superior Tribunal de Justiça decidiu, na sistemática de recursos repetitivos, que devem ser incluídos, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, o valor das aquisições de insumos que não sofreram a incidência do PIS e Cofins, de modo que devem ser computadas as aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Entendimento que este Tribunal Administrativo reproduz em respeito ao art. 62-A do Regimento Interno.

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.**

A produção e exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT) não geram direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI, por se encontrarem fora do campo de incidência do imposto.

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. CÁLCULO DOS VALORES DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA**

Para fins de apuração da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, inclui-se no cálculo de ambas o valor correspondente às exportações de produtos não industrializados pela empresa.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. SAÍDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.**

No caso de venda à empresa comercial exportadora, para usufruir do benefício do crédito presumido, cabe à contribuinte comprovar o fim específico de exportação para o exterior, demonstrando que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

No ressarcimento/compensação de crédito presumido de IPI, em que atos normativos infralegais ou atos administrativos obstaculizaram o creditamento por parte do sujeito passivo, é devida a atualização monetária, com base na Selic, desde o protocolo do pedido até o efetivo ressarcimento do crédito (recebimento em espécie ou compensação com outros tributos).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão: I) Por unanimidade, negou-se provimento ao Recurso Voluntário para manter a glosa dos valores relativos aos produtos que não preenchiam os requisitos para serem enquadrados como matéria-prima, produto intermediário, por não exercerem ação direta sobre o produto, e material de embalagem; II) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao Recurso Voluntário para manter as exclusões de produtos classificados como não tributados NT. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Adolpho Bergamini e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça que davam provimento neste ponto; III) por maioria, negou-se provimento ao Recurso Voluntário para manter a exclusão dos valores relativos à exportação de produtos que não atendiam ao requisito legal para caracterizar as saídas como sendo com o fim específico de exportação. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro e Adolpho Bergamini, que fará declaração de voto neste ponto; e IV) por unanimidade, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário para: a) reconhecer o direito do contribuinte ao crédito presumido de IPI no que se refere às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas; b) determinar a inclusão na receita de exportação, do valor correspondente às exportações de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador; e c) reconhecer o direito à atualização monetária, com base na Selic, calculada desde o protocolo do pedido de ressarcimento, referente aos créditos indevidamente glosados. Acompanhou o julgamento a Dra. Priscilla Gonzalez Cunha, OAB/RJ nº 129.297, advogada do sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres – Presidente

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator.

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

Autenticado digitalmente em 30/04/2015 por ADOLPHO BERGAMINI, Assinado digitalmente em 30/04/2015 por

ADOLPHO BERGAMINI, Assinado digitalmente em 12/05/2015 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digi

talmente em 04/05/2015 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

EDITADO EM: 30/04/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Valdete Aparecida Marinheiro, José Henrique Mauri, Adolpho Bergamini, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Henrique Pinheiro Torres.

## Relatório

Adoto como parte de meu relato, o quanto reportado pela decisão recorrida (fls. 430 a 433):

*Trata o presente processo de PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI, relativo ao 2º Trimestre do ano-calendário de 2002, formulado em 30/08/2002, sob o fundamento da Lei nº 9.363, de 13/12/1996. O ressarcimento global atinge R\$6.586.637,68, conforme solicitado à fl. 01. Ao ressarcimento, vincularam-se os Pedidos de Compensação de fls. 19/20, convertidos em Declarações de Compensação por força do art. 74, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002. As compensações declaradas cingem-se aos seguintes débitos:*

- 1) Cofins de R\$2.201.323,33 (código 2372), relativa ao mês de agosto de 2002, com vencimento em 13/09/2002 (fl. 19);*
- 2) estimativa mensal do IRPJ de R\$4.451.180,72 (código 2362), relativa ao mês de agosto de 2002, com vencimento em 30/09/2002 (fl. 20).*

*Em análise de legitimidade, a autoridade competente da Delegacia da Receita Federal em Vitória, ES, por meio do Despacho Decisório de fl. 321 que teve por sustentáculo o trabalho fiscal relatado no Parecer Sefis nº 036/2007, às fls. 299/320 deferiu em parte o pleito, concedendo à contribuinte o crédito presumido de R\$466.727,00.*

*Conseqüentemente, a compensação dos débitos declarados, originalmente superiores ao crédito solicitado, foi parcial, remanescendo contra a contribuinte a carta de cobrança de fls. 332/333. Para tanto, os auditores fiscais responsáveis pela análise da certeza e liquidez do crédito solicitado fizeram ajustes, sobretudo mediante exclusão de insumos que não se caracterizavam como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, nos moldes do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979; de aquisições realizadas por intermédio de pessoas físicas e cooperativas e de insumos importados, bem como a exclusão da receita de exportação de produtos cuja exportação não foi comprovada.*

*Cientificada do deferimento parcial de seu pleito, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 338/373, acompanhada dos documentos de fls. 374/380 e 383/416. A argumentação, instruída por acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes, por decisões do Superior Tribunal de Justiça e, ainda, por textos doutrinários, traz, em síntese, os seguintes pontos de divergência em relação ao Despacho Decisório:*

*a) o crédito presumido foi introduzido como consequência lógica do art. 5º da Lei nº 7.714, de 29/12/1988, e do art. 5º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, que, respectivamente, concederam isenções do PIS e da Cofins, relativamente às receitas de exportação.*

*Ou seja, as vendas de insumos, matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários destinados à produção que será exportada está abrangida pela norma estabelecida no art. 7º da Lei nº 7.714, de 29/12/1988, e art. 5º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, havendo total consonância entre as referidas leis e a Lei nº 9.363, de 13/12/1996.*

*Contudo, em que pese o legislador ter isentado de forma ampla e irrestrita e a amplitude do crédito presumido conferido aos contribuintes que adquirem insumos tributados pelo PIS e pela Cofins para fins de exportação, as autoridades fiscais, através de normas de hierarquia inferior, vêm restringindo, ilegal e inconstitucionalmente, o direito previsto em lei. Por intermédio do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/1997, impediu que as aquisições oriundas de pessoas físicas e cooperativas compusessem a base de cálculo do crédito presumido, no que foi seguida pelas IN SRF que a sucederam: a de nº 103, de 30/12/1997; a de nº 86, de 16/07/1999; a de nº 313, de 03/04/2003, e as de nos 419 e 420, ambas de 10/05/2004.*

*Por fim, a IN SRF nº 441, de 11/08/2004, que deu nova redação à IN SRF nº 420, de 2004, bem como alterou os art. 34 e 35 da IN SRF nº 419, de 2004, para dar nova forma de apuração ao crédito presumido em razão da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.*

*Com base nos dispositivos acima, juntamente com a centralização da apuração do incentivo, definida pela Lei nº 9.779, de 19/01/1999, bem como de acordo com as Portarias MF nos 38, de 27/02/1997, e 93, de 27/04/2004, foi homologado apenas parcialmente o crédito presumido postulado;*

*b) segundo as autoridades fiscais, parte da glosa de créditos tem fundamento no fato de que a reclamante teria adquirido insumos que não são aceitos como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Entretanto, todos os insumos relacionados podem ser assim caracterizados. Essa conceituação deve ser analisada nos termos em que são definidos pelo Regulamento do IPI. Segundo a jurisprudência administrativa, firmada pacificamente pelo Conselho de Contribuintes, deve prevalecer a conceituação genérica adotada pela ciência econômica no sentido de que devem ser considerados matérias-primas e produtos intermediários todos os insumos que participam do processo industrial de forma genérica, tais como: energia elétrica,*

*combustíveis, lubrificantes, materiais para análise laboratorial, para tratamento de água e efluentes do processo industrial, gás usado em empilhadeiras, dentre muitos outros insumos que embora não sejam consumidos diretamente para a feitura do produto industrializado, se mostram essenciais ao processo de industrialização.*

*Por força do disposto no art. 181, §1º, do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, o bagaço de cana, o óleo térmico OT 32 Petrobrás, que são combustíveis, devem fazer parte do somatório de aquisições de MP, PI e ME para fins de determinação da base de cálculo do crédito presumido, mesmo se adquiridos de pessoas físicas ou de cooperativas.*

*Evidentemente que todos os insumos mencionados se inserem no conceito de bens indispensáveis adquiridos para destinação específica da produção industrial, mantendo consonância com a regra disposta no art. 519, II, do RIPI;*

*c) pelo equivocado entendimento da autoridade fiscal, não foram consideradas as aquisições realizadas por intermédio de pessoas físicas e de cooperativas. Ocorre que o total das aquisições devem compor o crédito presumido, conforme disposto no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, na qual não há qualquer exclusão, condição ou restrição semelhante que suprima o direito ao benefício fiscal, nas hipóteses de aquisições de pessoas físicas, de produtores rurais ou de cooperativas, fato que somente exsurgiu por força das Instruções Normativas nos 23, de 1997, e 103, de 1997. Tais restrições somente poderiam ser criadas mediante Lei ou Medida Provisória, tendo em vista a hierarquia das normas, pois as instruções normativas são apenas complementos das leis;*

*d) verificou-se no “Demonstrativo das Exportações Não Aceitas”, as notas fiscais abaixo relacionadas:*

NF ADM	Data	Declaração de Despacho de Exportação	Registro de Operações de Exportação
54291	02/04/2002	-	02/0288627-001
55036	20/05/2002	2020479150/2	02/0498184/001
55314	05/06/2002	20204792005/3	02/0533694-001
106385	28/05/2002	2020408917/3	02/0496882-001
106938	07/06/2002	2020490719/5	02/0563549-001
107841	24/06/2002	2020864811/9	02/1163968-001
108343	28/06/2002	2020868396/8	02/1168829-001
108344	28/06/2002	2020864789/9	02/1163954-001

*Cumprе esclarecer que, conforme constatado em análise da documentação referente ao registro das exportações, as referidas notas fiscais foram devidamente registradas nas Declarações de Despacho de Exportação, como comprova a documentação ora corroborada (doc. 3, fls. 403/410).*

*No que se refere às notas fiscais nos 165.815, 174.797, 102.462, 103.391 e 106.525 (fls. 411/415), há que se identificar o número dos registros das importações, uma vez que a operação realizou-se da forma devida. Dessa maneira, a busca pelos registros de está sendo verificada na Receita Federal e serão apresentados oportunamente, o que não deve causar prejuízo ao cálculo do Crédito Presumido;*

*e) a receita operacional bruta foi apurada pela autoridade fiscal de forma centralizada, levando-se em consideração todas as filiais e todas as receitas auferidas pela empresa, inclusive aquelas referentes à comercialização de mercadorias não ligadas à produção.*

*Ora, o crédito presumido do IPI para ressarcimento do PIS e Cofins refere-se somente aos produtos industrializado pela empresa, ou à sua ordem, por encomenda, que são destinados à exportação, devendo ser consideradas, para efeito de cálculo, somente as receitas da comercialização dos produtos industrializados, bem como as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que estão vinculados a essa atividade, qual seja, a produção.*

*É um grande equívoco considerar na ROB o valor das vendas de mercadorias, prestação de serviços ou outras receitas que não fazem parte dos produtos industrializados, pois assim o percentual das receitas de exportação versus receita operacional bruta não irá refletir o quanto representam as exportações na atividade industrial da empresa.*

*Portanto, as receitas que devem ser consideradas para apuração do referido percentual são aquelas que guardam relação com os produtos industrializados.*

*Este entendimento já está regulamentado pela Portaria MF nº 93, de 27/04/2004, art. 3º, §12, inc. I, no qual é conceituada a receita operacional bruta como decorrência da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora;*

*f) ainda há o equivocado entendimento proferido no despacho decisório, em que se afirma que a empresa incluiu indevidamente, no cálculo do crédito presumido, as receitas de exportação decorrentes das vendas mercadorias, sob o código fiscal CFOP 7.17.*

*Entretanto, em nenhum momento as referidas receitas foram consideradas como receitas de exportação, pois que estas estão diretamente ligadas aos bens industrializados e exportados. Não obstante a contribuinte ter excluído das receitas de exportação aquelas referentes à venda de mercadorias, não pode prosperar a metodologia de cálculo aplicada pelo auditor fiscal, pois se mostra sem nexo, conforme já explicado no item anterior.*

*Ante o exposto, a contribuinte requereu o acolhimento da manifestação de inconformidade, com o reconhecimento integral do direito ao crédito presumido acrescido, ainda, de correção monetária e da taxa Selic.*

A DRJ em JUIZ DE FORA indeferiu a solicitação, e manteve o ressarcimento já deferido no despacho decisório da DRF, bem como a homologação parcial das compensações declaradas, ementando assim o acórdão (fls. 428 a 429):

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

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

**CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.**

Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização e desde que não correspondam a bens do ativo permanente. Dessa maneira, a energia elétrica, os combustíveis, o ácido clorídrico, etc, elementos que não atuam diretamente sobre o produto, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário (PN CST, nº65, de 1979; Lei nº 9.363, de 1996).

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.**

O crédito presumido do IPI é calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.

**RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.**

As receitas de exportação utilizadas na apuração do crédito presumido são aquelas sobre as quais a contribuinte comprova a efetividade das exportações, mediante anexação de documentos hábeis e legíveis, capazes de refutar a glosa efetuada pela fiscalização.

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. Art. 15 da Lei 9.779, de 19/01/1999.**

A apuração centralizada do crédito presumido de IPI impõe o cálculo centralizado da receita operacional bruta pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, conforme determina a legislação regulamentadora da matéria, independentemente de a receita provir da industrialização, comercialização ou prestação de serviços.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.**

As normas e determinações previstas na legislação tributária presumem-se revestidas do caráter de legalidade e constitucionalidade, contando com validade e eficácia, não cabendo à esfera administrativa questioná-las ou negar-lhes aplicação.

**CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS.**

*E incabível, por falta de previsão legal, a incidência de atualização monetária ou de juros sobre créditos escriturais do IPI, bem como sobre o saldo credor trimestral acumulado, sejam eles decorrentes dos chamados créditos básicos ou de incentivos fiscais.*

*Solicitação Indeferida*

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário (fls. 453 a 481), onde não aponta preliminares, e no mérito, diz que:

*i) há glosa ilegítima de insumos tais como energia elétrica, lenha, bagaço de cana e óleo, combustíveis, lubrificantes, materiais para análise laboratorial, para tratamento de água e efluentes do processo industrial, gás e outros insumos que não são consumidos diretamente na produção do produto fabricado, mas são essenciais ao processo de industrialização do produto como um todo;*

*ii) são ilegítimas também as glosas de aquisições de insumos de pessoas físicas, de cooperativas e de sociedades comerciais (insumos importados) (as IINN da RFB nº 67/92, 23/97 e 103/97 alteraram a previsão da Lei nº 9.363/96, restringindo a lei);*

*iii) a ausência de comprovação de exportações no SISCOMEX não procede, porquanto declinados os números das Declarações de Despacho de Exportação e dos Registros de Exportação é o que basta para que sejam devidamente comprovadas as exportações tratadas neste processo administrativo;*

*iv) o cálculo do percentual entre a receita de exportação e receita operacional bruta está incorreto, pois há exclusão das receitas de exportação de revenda de mercadorias somente na parte relativa à receita de exportação;*

*v) requer perícia; e*

*vi) atualização monetária de seus créditos, pela taxa SELIC. Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido e a subsistência da compensação efetivada.*

A Repartição de origem encaminhou os presentes autos para apreciação deste órgão julgador de segunda instância.

Em sessão de julgamento realizada em 7 de abril de 2011, essa turma de julgamento, em sua composição anterior, determinou o retorno dos autos à unidade de origem para a seguinte providência (Resolução 3101-000.141 às fls. 528 a 539), com posterior ciência à recorrente do resultado da diligência:

*1) verifique a existência, de fato, das Declarações de Despacho de Exportação e dos Registros de Operações de Exportação que devem corresponder às notas fiscais arroladas[...];*

*2) se existentes os documentos apontados no item 1, supra, verificar se os produtos indicados nas notas fiscais correspondem aos produtos relacionados nos documentos apontados como comprovantes de exportação, notadamente no que diz com suas descrições, classificações fiscais, quantidades, valores, CFOP, etc;*

3) se houver discrepância entre os produtos indicados nas notas fiscais e os produtos relacionados nos documentos, intimar a recorrente e as empresas comerciais exportadoras para trazer aos autos os demonstrativos instituídos pelas Portarias do Ministério da Fazenda para a fruição do benefício, acompanhados das notas fiscais, das Declarações de Despacho de Exportação e dos despachos correspondentes à cada nota fiscal;

4) elaborar Relatório Fiscal conclusivo e sucinto que contenha quadro pormenorizado, por nota fiscal, acerca da comprovação das exportações por parte da recorrente, acompanhado dos documentos encontrados.

A unidade preparadora anexou os seguintes elementos após a realização da diligência determinada pela Resolução 3101-000.141 cópias de notas fiscais e telas dos DDEs (fls. 543 a 585); intimação (fls. 586 a 589); resposta à intimação (fls. 590 a 605); relatório fiscal (fls. 606 a 614); Aviso de Recebimento (AR) da ciência do resultado da diligência (fls. 618); e manifestação da recorrente (fls. 622 a 739).

A unidade de origem encaminhou os presentes autos para apreciação deste órgão julgador de segunda instância.

Esta turma converteu novamente o julgamento em diligência, conforme Resolução nº 3101-000.349, para complementação da diligência determinada na Resolução 3101-000.141.

A unidade de origem, em atendimento à Resolução nº 3101000.349, apresentou seu Relatório Fiscal (fls. 1157 a 1166), confirmando as informações já trazidas na diligência anterior.

Devidamente cientificada do Relatório Fiscal (ciência eletrônica), a Recorrente apresentou suas considerações às fls. 1170 a 1175.

Após o cumprimento da diligência, o processo foi novamente encaminhado a esta Seção de Julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Conforme relatado, trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI, com base na lei 9.363/1996, e sua utilização para compensação de débitos da recorrente.

O órgão julgador *a quo* indeferiu a solicitação contida na Manifestação de Inconformidade, e manteve o ressarcimento parcial deferido na DRF de origem e a homologação parcial da compensação declarada.

A recorrente alega em sua defesa que: (i) há glosa ilegítima de insumos, que não são consumidos diretamente na produção do produto fabricado, mas são essenciais ao processo de industrialização do produto como um todo; (ii) são ilegítimas as glosas de aquisições de insumos de pessoas físicas, de cooperativas e de sociedades comerciais (insumos importados); (iii) o cálculo do percentual entre a receita de exportação e receita operacional bruta está incorreto; (iv) a ausência de comprovação de exportações no SISCOMEX não procede, sendo necessário a realização de perícia técnica; e (v) atualização monetária de seus créditos, pela taxa SELIC. Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido e a subsistência da compensação efetivada.

### **Dos insumos inadmitidos como matéria-prima ou produto intermediário**

A recorrente alega que a glosa de insumos efetuada pela fiscalização foi ilegítima, visto que os insumos, apesar de não serem consumidos diretamente na produção do produto fabricado, são essenciais ao processo de industrialização do produto como um todo.

A fiscalização glosou os valores relativos aos produtos que não preenchiam os requisitos para serem enquadrados como matéria-prima, produto intermediário, por não se desgastarem em contato direto com o produto na industrialização, e material de embalagem, a partir da especificação das funções de cada item informado pelo contribuinte (fls. 175), conforme “Demonstrativo de Excluídos do Conceito de MP, PI e ME” (fls 176).

Foram glosados pela fiscalização materiais utilizados para geração de energia (lenha e óleo).

De acordo com o artigo 147 do RIPI/98, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto sensu* e material de embalagem, que se integram ao produto final, também as matérias-primas e produtos intermediários que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. Tais itens, embora não se integrem ao novo produto, devem exercer ação direta sobre o produto em fabricação, ou sofrer ação direta do produto, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Nenhum dos itens acima referidos, que constam do “Demonstrativo de Excluídos do Conceito de MP, PI e ME”, estão inseridos nas classes de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que possibilitariam a Recorrente se beneficiar do crédito presumido sob a égide da Lei 9.363/96. Em razão da inocorrência de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, mas apenas um contato indireto, tais insumos foram desconsiderados no cálculo do crédito presumido.

Especificamente quanto ao combustível, foi editada a Súmula CARF nº 19, publicada no DOU de 22/12/2009, que determinou a não inclusão da aquisição de combustível e energia elétrica, dentre os itens possíveis de gerar crédito presumido de IPI, por não ser consumida em contato direto com o produto final.

*Súmula CARF nº 19 - Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

Dessa forma, confirmo as glosas efetuadas pela fiscalização relativa aos itens relacionados “Demonstrativo de Excluídos do Conceito de MP, PI e ME”, que não podem ser adicionados ao cálculo do crédito presumido da Lei n 9.363/96.

### **Das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas**

A recorrente alega serem ilegítimas as glosas de aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas.

Nesta matéria assiste razão à Recorrente.

Em razão do disposto no art. 62-A do RICARF, introduzido pela Portaria MF 586/2010, deve ser reproduzido neste caso o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, pela sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543C do CPC, no sentido de que os valores oriundos das aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperativas utilizados no processo produtivo de mercadorias a serem exportadas, devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI, conforme ementa a seguir transcrita:

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

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

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

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

*2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que:*

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

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

*3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".*

*4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).*

*5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando:*

*"Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.*

*§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:*

*I-Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero;*

*II-Nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.*

*§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."*

*6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.*

*7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa subjacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).*

*8. Consequentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-*

*prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS. (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no Resp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; Resp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e Resp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).*

*9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição" ; (ii) "o Decreto 2.367/98 Regulamento do IPI , posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais" ; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).*

*10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público , afasta sua incidência, no todo ou em parte."*

*11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.*

*12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).*

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

*14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma*

*clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.*

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

*16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.*

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

*(REsp 993.164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010)*

Deste modo, deve ser reconhecido o direito do contribuinte ao crédito presumido de IPI no que se refere às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

### **Das exportações de produtos não-tributados**

A recorrente alega serem ilegais as exclusões de exportações de produtos classificados como não tributados (NT).

É essencial ao deslinde da demanda, determinar se os produtos com a classificação “NT” na TIPI, por não estarem no campo de incidência do imposto, podem se caracterizar como produtos originários de empresa produtora e exportadora descrita no art. 1º da Lei 9.363/96, transcrito abaixo.

*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 n.ºs 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.*

Apesar de controversa, a questão já foi enfrentada de forma satisfatória por esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no voto proferido em 31 de janeiro de 2012 da lavra do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, no Acórdão 930301.808, da 3ª Turma da CSRF, cujas razões de decidir adoto e ratifico, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99:

*A Lei nº 4.502/64 é muito precisa na definição do que seja estabelecimento produtor quando preceitua em ser art. 3º que ‘considera-se estabelecimento produtos todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto’. Assim fica claro que tanto na acepção econômica quanto jurídica, não há como se enquadrar empresas não sujeitas ao IPI como estabelecimento industrial ou estabelecimento produtos, na linguagem pouco precisa usada pelo legislador quando da edição da lei 9363/96.*

*Podemos concluir que tanto em uma análise econômica quanto jurídica não há como se interpretar o art. 1º da Lei 9.363/96, a ponto de considerar que a empresa produtora e exportadora ali mencionada abarcaria até mesmo àquelas não contribuintes do IPI, ou seja, somente os estabelecimentos industriais é que podem compensar os créditos presumidos de IPI nos casos de exportação.*

*Economicamente falando, não há porque se incentivar, com desoneração tributária, a produção de produtos não industrializados, como por exemplo, as commodities, pois todos sabem que o Brasil tem expertise nesta área, sendo um dos maiores exportadores mundiais.*

*Em se tratando de uma interpretação meramente jurídica, se fosse a intenção do legislador, a lei teria de ser muito clara, e não deixar nenhuma margem de dúvida quanto à extensão do benefício, conforme preceitua o CTN e várias outras leis tributárias e financeiras.*

*Dessa forma, o crédito presumido de IPI somente poderá ser efetuado pela empresa exportadora ou, no caso de exportação indireta, pelo fornecedor da comercial exportadora, levando-se em conta apenas os insumos adquiridos no mercado interno, onerados pelo PIS e COFINS, e utilizados na **industrialização** de bens destinados à exportação.*

No mesmo sentido, reproduzo excertos do voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº 202.16.066:

*A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão somente, às **empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora.** Isso porque, os estabelecimentos processadores de produtos NT, não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.*

*Isso ocorre porque, as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do artigo 3º da Lei 4.502/1964, considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.*

*Ora, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como **produtora**, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de ser **produtora**.*

*Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados.*

*Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os **produtores** exportadores, nenhum outro tipo de empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as trading companies, reforçando-se assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.*

*Cabe ainda destacar que assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo pode-se citar o extinto crédito prêmio de IPI conferido industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados.*

*Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIFI/1982.*

*[...]*

*Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que os produtos exportados pela reclamante, por não estarem incluídos no campo de incidência do IPI, já que constam da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI.*

Diante das razões e as argumentações constantes nos acórdãos acima reproduzidos, adotadas e ratificadas por este relator, conclui-se que o benefício fiscal instituído pelo o art. 1º da Lei nº 9.363/96 só alcança as empresas produtoras, assim entendidas em conformidade com o conceito dado pela legislação do IPI, a qual considera estabelecimento industrial, *stricto sensu*, aquele que executa operações próprias das indústrias (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e recondicionamento) e cuja produção resulta produto tributado pelo IPI, ainda que de alíquota zero ou isento.

Portanto, confirmo as exclusões efetuadas pela fiscalização de exportações de produtos classificados como não tributados NT

### **Do cálculo do percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta**

A recorrente afirma que o cálculo do percentual entre a receita de exportação e receita operacional bruta estaria incorreto.

Segundo a recorrente, enquanto que no cálculo da receita operacional bruta foram consideradas todas as receitas auferidas pela empresa, ou seja, levando-se em conta todas as filias, bem como as receitas decorrentes de comercialização, industrialização ou prestação de serviços, de modo diferente foi levantada a receita de exportação, pois, no caso,

apenas foram consideradas as receitas obtidas da exportação de produtos por ela industrializados.

Assiste razão à recorrente quanto à incorreção do cálculo efetuado.

Adoto, no presente voto, os fundamentos e a razão de decidir do Acórdão 930301.606, da 3ª Turma CSRF, de relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

*No tocante à inclusão no cálculo da receita operacional bruta dos valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, para determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, ao meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela inclusão de tais valores tanto no cálculo da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta.*

*Explico: a Lei 9.363/1996, ao instituir o benefício, mesclou conceitos próprios do IPI com outros do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica “emprestados” às contribuições, senão vejamos:*

*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.*

*Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação são conceitos afeitos ao imposto de Renda da Pessoa Jurídica e, por empréstimo, às contribuições, enquanto a definição de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produção e produtor intrínseca ao IPI. Em razão disso, a norma do parágrafo único desse artigo determina a aplicação subsidiária da legislação desses tributos na conceituação dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, de matéria-prima, de produtos intermediários e de materiais de embalagem, verbis:*

*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.*

*Por outro lado, a Portaria MF 129/1995, de 05 de abril de 1995, em seu art. 2º, § 2º, inc. II definiu, para efeito de cálculo do crédito presumido, a receita de exportação como o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais.*

*Com essa definição, não se pode inferir que as vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador devam ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, pois o texto legal não faz qualquer distinção no tocante à tributação dos produtos,*

*ao contrário, trata-os de forma genérica, condicionando apenas que sejam "mercadorias nacionais".*

*Em termos econômicos, também não faz sentido essa exclusão, a não ser que a parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a evitar distorção no índice a ser aplicado sobre o valor das aquisições, pois do contrário, estar-se-ia alterando artificialmente, sem respaldo legal, a relação entre a receita de exportação e a operacional bruta.*

*Esclareça-se, por oportuno, que não se está aqui reconhecendo direito ao crédito presumido pertinente às aquisições desses produtos, que, sem qualquer industrialização adicional efetuada pelo adquirente, são por ele exportados. Uma coisa é estabelecer-se o coeficiente entre a receita de exportação e a operacional bruta, outra bem diferente é definir os insumos em que predito coeficiente será aplicado para determinação das "aquisições incentivadas".*

No caso em questão, independentemente dos estabelecimentos industriais que componham a pessoa jurídica, a receita operacional bruta deverá ser computada pelo montante apurado pela empresa, não só pelo estabelecimento industrial.

Os conceitos aplicados são aqueles determinados pela Portaria MF nº 38, de 1997, em vigor à época.

*Art. 3º*

*[...]*

*§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:*

*I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;*

*II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais;*

*III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.*

Desta forma, o valor das vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador não devem ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, da mesma forma que o valor da receita operacional bruta deve considerar a totalidade das vendas efetuadas pela empresa, sem as exclusões pleiteadas pela recorrente.

Esclareça-se, conforme também destacado no acórdão 930301.606 acima reproduzido, que não se está aqui reconhecendo direito ao crédito presumido pertinente às aquisições dos produtos sem qualquer industrialização adicional efetuada pelo adquirente, mas apenas considerá-los para efeito de cálculo do coeficiente entre a receita de exportação e a operacional bruta.

## Da saída para comercial exportadora

A recorrente alega que, estando comprovado nos autos que a exportação foi feita por empresas comerciais exportadoras para as quais ela realizou a venda de seus produtos, teria direito ao crédito presumido de IPI, nos termos do art. 1º, parágrafo único, da Lei n.º 9.363/96, c/c §4º do art. 2º da mesma Lei n.º 9.363/96.

Não assiste razão à recorrente.

A condição estabelecida no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.363/96, no caso de exportação indireta, é que a venda do produto seja com o fim específico de exportação. Então, faz-se necessário buscar o que o legislador entende como “*com o fim específico de exportação*”. A resposta é encontrada em dois dispositivos legais: no parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972 e no § 2º do art. 39, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, abaixo colacionados:

### ***Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972***

#### ***Art.1º [...]***

#### ***Parágrafo único.***

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

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

### ***Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997***

***[...]***

#### ***Art. 39.***

***[...]***

***§ 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.***

Portanto, no caso de vendas para comercial exportadora, é indispensável para que as saídas sejam computadas como exportações para fins de crédito presumido do IPI, que as mercadorias sejam remetidas diretamente do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, de forma a permitir o devido controle aduaneiro pela Secretaria da Receita Federal.

Analisando-se os documentos acostados aos autos, não identificamos nenhum elemento que poderia indicar que as mercadorias foram transportadas do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Portanto, não cumprido o requisito exigido, cabe, na apuração do crédito presumido de IPI, a glosa das receitas referente às vendas à comercial exportadora.

### **Da atualização do crédito pela SELIC**

A recorrente contesta a decisão recorrida que afirmou ser incabível a atualização monetária ou abono de juros sobre o eventual valor a ser objeto de ressarcimento por ausência de previsão legal.

Assiste razão à recorrente.

A admissão da correção monetária ao creditamento de IPI condiciona-se a existência de um ato administrativo de oposição ilegítima ao creditamento. Como regra geral, a correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal. A jurisprudência do STJ e do STF é no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, sendo admitida apenas quando o aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco. É forma de se evitar o enriquecimento sem causa e de dar integral cumprimento ao princípio da não-cumulatividade.

Em razão do disposto no art. 62A do RICARF, deve ser reproduzido o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, no REsp 993.164/MG, pela sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543C do CPC, no sentido de que deve ser aplicada a Taxa SELIC na correção dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco.

No caso sob exame, **houve oposição administrativa indevida da Fazenda Nacional**, negando crédito relativo às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

Dessa forma, é devida a atualização monetária, com base na Selic, calculada desde o protocolo do pedido de ressarcimento, referente aos valores a serem ressarcidos.

### **Das Conclusões**

Diante dos fatos apurados nos presente autos, voto no sentido de:

1. negar provimento ao recurso voluntário para manter a glosa dos valores relativos aos produtos que não preenchiam os requisitos para serem enquadrados como matéria-prima, produto intermediário, por não exercerem ação direta sobre o produto, e material de embalagem;
2. negar provimento ao recurso voluntário para manter as exclusões de produtos classificados como não tributados NT;
3. negar provimento ao recurso voluntário para manter a exclusão dos valores relativos à exportação de produtos que não atendiam ao requisito legal para caracterizar como saídas com o fim específico de exportação;
4. dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito do contribuinte ao crédito presumido de IPI no que se refere às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas;

5. dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a inclusão na receita de exportação, do valor correspondente às exportações de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador; e
6. dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito à atualização monetária, com base na Selic, calculada desde o protocolo do pedido de ressarcimento, referente aos créditos indevidamente glosados.

Sala das sessões, em 19 de março de 2015.

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator

## Declaração de Voto

Pedi vista para melhor analisar e me manifestar com mais demorada reflexão sobre a comprovação da exportação indireta dos produtos, considerando que a Recorrente os vendia a empresas comerciais exportadoras. E agora trago meu voto vista que diverge do Ilmo. Conselheiro Relator, a quem ficam desde logo rendidas merecidas homenagens.

Segundo o Regulamento do IPI (RIPI), é condição para aplicação da suspensão do imposto nas remessas com fim específico de exportação que os produtos sejam remetidos pelo estabelecimento industrial diretamente para o local de embarque, ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da comercial exportadora.

No passado, a referida condição de suspensão do IPI se justificava pelos recursos de fiscalização que estavam ao alcance da RFB, afinal, não havia controles informatizados das exportações indiretas e uma das estratégias de controle era que o industrial, ao vender seus produtos à Trading Companies ou às Comerciais Exportadoras, os remetesse diretamente ao local de embarque.

Ocorre que, nos dias hodiernos, não é plausível que esta condição de suspensão prevaleça.

E aqui penso ser relevante trazer à baila a teoria tridimensional do direito, a qual traduzo em brevíssimas palavras. Proposta por Miguel Reale, em suma se baseia no trinômio fato, valor e norma. O Direito, sustenta Reale, é uma ordem de fatos integrada em uma ordem de valores. Um certo valor é atribuído às coisas e aos atos em razão dos resultados que produzem. Isto quer dizer que os fatos e os valores que deles decorrem estão intimamente

implicados. E uma vez que as normas são editadas justamente a partir da percepção desses determinados fatos e valores, a sua interpretação deve considerar todas as dimensões, porque se complementam.

O valor jurídico buscado nas operações sob análise é a efetiva exportação dos produtos, porque é um dos pilares do fortalecimento econômico do país. E, para fomentar mais e mais operações com o exterior, permitiu-se que não só empresas exportassem diretamente, mas também indiretamente, quiçá para que aquelas de pequeno porte, ou outras que de algum modo não acessavam diretamente o mercado externo, pudessem participar das relações mercantis transnacionais.

Paralelamente a isso, não se pode perder de vista que, ao tempo em que foram editadas as normas contidas no artigo 42, V e § 1º do RIPI/02, os mecanismos de fiscalização eram necessariamente presenciais, seja nas dependências dos recintos alfandegados, seja posteriormente junto às empresas, com a análise de documentos fiscais, comerciais, contábeis, etc. E para evitar fraudes, ou mesmo para viabilizar plenos poderes fiscalizatórios ao Fisco Federal, o mencionado artigo 42, V e § 1º do RIPI/02, veio a dispor sobre a necessidade de as mercadorias serem diretamente remetidas para o local de embarque pelo estabelecimento industrial, ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da comercial exportadora, para que se configurasse o evento fim específico de exportação. Vejamos:

“Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

[...]

V - os produtos, destinados à exportação, que saiam do estabelecimento industrial para:

- a) empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação nos termos do parágrafo único deste artigo;
- b) recintos alfandegados; ou
- c) outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação;

[...]

§1º No caso da alínea a do inciso V, 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”

Em outras palavras, a suspensão do IPI de que trata o artigo 42, V e § 1º do RIPI/02 busca incentivar as exportações de produtos industrializados e, ao mesmo tempo, proteger os poderes de fiscalização do Fisco. Dito de outro modo, o citado dispositivo privilegia o interesse público, propriamente, na medida em que garante as exportações e, ainda, a arrecadação/fiscalização por parte da Administração Tributária.

Entretanto, nos tempos hodiernos a comprovação da exportação das mercadorias pode ser verificada através de outros meios, inclusive remotamente, através: (i) do SISCOMEX; (ii) pelas várias obrigações acessórias eletrônicas, como nota fiscal eletrônica, Escrituração Fiscal Digital, Escrituração Contábil Digital, e seus respectivos cruzamentos entre si e entre os dados das partes envolvidas (estabelecimento industrial e comercial exportadora); (iii) outros meios de prova, como o Memorando de Exportação.

Nesse sentido, as disposições do §1º do artigo 42 do RIPI/02 deixaram de ser atuais e, por isso mesmo, perderam aplicabilidade prática. Afinal, o valor antes buscado, relativos à proteção aos poderes de fiscalização, é efetivamente cumprido por outros meios e, paralelamente a isso, permanece como tal o incentivo às exportações. Tanto assim que a normatização de outras situações de cunho tributário, que envolvem exportações indiretas, não demanda mais a remessa pelo próprio estabelecimento industrial, por conta e ordem da comercial exportadora. Tenha-se como exemplo: (i) a não incidência das Contribuições PIS/COFINS sobre a receita de venda destinada às comerciais exportadoras, conforme artigo 5º, III da Lei nº 10.637/02 e artigo 6º, III da Lei nº 10.833/03; (ii) a apuração de créditos tributários do REINTEGRA nas vendas às comerciais exportadoras de que trata o artigo 2º do Decreto nº 8.415/15, bastando apenas que, no Registro de Exportação, conste os dados da pessoa jurídica que vendeu originalmente os produtos a serem exportados; (iii) a confirmação da não incidência do ICMS nas vendas às comerciais exportadoras através do recebimento do Memorando-Exportação expedido pela própria comercial exportadora, conforme Convênio ICMS nº 113/96. E aqui ressalto que Convênios são celebrados junto ao CONFAZ, órgão do Ministério da Fazenda.

Por essas razões, inspirado pela já mencionada teoria tridimensional do direito, entendo pelo cancelamento das exigências fiscais relacionadas a operações com mercadorias cujas exportações foram comprovadas pela Recorrente, a despeito de não haver, por ela, a remessa em recinto alfandegado.

Com essas premissas, passo à análise dos elementos concretos dos autos.

Nos documentos acostados aos autos, vejo que a Recorrente comprova parte das exportações documentadas na relação de NFs de fls. 258, que ensejam esta exigência fiscal.

Isto porque houve a juntada (i) das NFs de exportação emitidas pelas Comerciais Exportadoras (inclusive com menção do nº das NFs de venda emitidas pela Recorrente), (ii) de Comprovante de Exportação (CE), (iii) dos Registros de Exportação (REs), e até mesmo (iv) dos Memorandos-Exportação.

Por tais razões, como pode ser observado através do quadro a seguir, parte das exportações foi comprovada pela Recorrente, portanto, o valor jurídico relativo à suspensão do IPI foi alcançado, ainda que parcialmente. Vejamos:

NF Venda Recorrente	Fls.	Memorando Exportação / NF Exportação	Fls.	Vinculação NF Venda x NF Exportação/Memo-Exportação	Comprovante de Exportação (CE)	Fls.	Vinculação NF Exportação x CE	Registro Exportação (RE)	Fls.	Vinculação NF Exportação x RE	Exportação Comprovada
54.291	412	x	x	x	x	x	x	x	x	x	NÃO
55.036	413	016/02/54	662/663	SIM	2020479150/2	665	SIM	02/0498184-001	668	SIM	SIM
55.314	414	56161	1021	SIM	2020479205/3	1025	SIM	02/0533694-001	1026	SIM	SIM
2.734	416	x	x	x	x	x	x	x	x	x	NÃO
165.815	420	x	x	x	x	x	x	x	x	x	NÃO
174.797	421	x	x	x	x	x	x	x	x	x	NÃO
102.462	422	x	x	x	x	x	x	x	x	x	NÃO
103.391	423	x	x	x	x	x	x	x	x	x	NÃO
106.385	415	x	x	x	x	x	x	x	x	x	NÃO
106.525	424	x	x	x	x	x	x	x	x	x	NÃO
106.938	416	x	x	x	x	x	x	x	x	x	NÃO
107.841	417	039/02/87	695/708	SIM	2020864811/9	697	SIM	02/1163968-001	703	SIM	SIM
108.343	418	0041/0042/95/96	713/1051/1069/1076	SIM	2020868396/8	714	SIM	02/1168829-001	719	SIM	SIM
108.344	419	0042/02/96	729/736	SIM	2020864789/9	787	SIM	02/1163954-001	733	SIM	SIM

Em face de todo o exposto, dirirjo do Ilmo. Conselheiro Relator para CONHECER do Recurso Voluntário e a ele DAR PARCIAL PROVIMENTO, exonerando o crédito tributário relativo às NFs n°s 55.036, 55.314, 107.841, 107.343 e 108.344.

É como voto.

Adolpho Bergamini – Conselheiro com vista