



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

Recorrente : TEKSID DO BRASIL LTDA. E DRJ EM JUIZ DE FORA - MG
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

NORMAS PROCESSUAIS. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao contribuinte o dever de provar o montante do crédito a que faz jus. Registrados créditos de IPI na escrita fiscal do contribuinte, o dever da fiscalização limita-se a verificar sua autenticidade, mormente em se tratando de benefício fiscal.

CONEXÃO PROCESSUAL. Somente se configura a espécie quando dois processos tenham causa comum de decidir, o que recomenda a sua apreciação conjunta para evitar decisões conflitantes. Esta situação deve ser provada, não bastando a tanto que créditos de IPI estejam sendo discutidos em processos distintos.

IPI. FALTA DE RECOLHIMENTO. CRÉDITOS INDEVIDOS. CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS DESONERADOS. Não há direito de crédito de IPI nas aquisições de produtos NT ainda que em decorrência de imunidade.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI DA LEI 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. FRETES PAGOS AO TRANSPORTADOR. A base de cálculo do incentivo criado pela Lei nº 9.363/96 é o valor total das aquisições, aí admitindo-se o valor dos fretes cobrados diretamente pelo vendedor dos produtos. Despesas de transporte pagas pelo comprador a empresas diversas da que forneceu as mercadorias não compõem aquela base de cálculo.

ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E DESPESAS DE TELECOMUNICAÇÃO. Na forma prevista na Lei nº 9.363/96, somente originam crédito presumido de IPI as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem. Em sua conceituação deve ser adotada a legislação do IPI, por expressa disposição legal: art. 3º da mesma Lei 9.363/96. A legislação do IPI restringe os conceitos de matérias primas e produtos intermediários àqueles produtos que se consomem no processo produtivo por ação direta exercida sobre o produto em elaboração. Assim não ocorre nem com a energia elétrica nem com combustíveis utilizados para força motriz nem com as despesas de telefones e congêneres.

Recurso voluntário negado.

CRITÉRIO DE APURAÇÃO DOS CUSTOS DE AQUISIÇÃO. Somente os insumos empregados na industrialização dos produtos exportados entram no cômputo do benefício. Se a empresa não dispõe de sistema de custos integrado e coordenado com o restante da contabilidade deve apurar o montante a partir



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

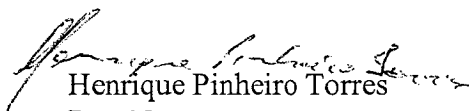
da fórmula consignada no art. 3º, §§ 6º e 7º da Portaria MF nº 38/97.

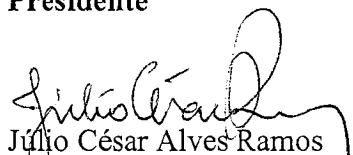
Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário proposto por TEKSID DO BRASIL LTDA. E DRJ EM JUIZ DE FORA - MG

.ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.** Vencido o Conselheiro Airton Adelar Hack que dava provimento parcial para reconhecer o direito ao crédito presumido pertinente às despesas havidas com transporte e energia elétrica; e **II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.** Fez sustentação oral pela Recorrente a Drª Maísa de Deus Aguiar.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 2007.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Júlio César Alves Ramos
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Nayra Bastos Manatta.



Processo nº : 13603.000972/2004-99

Recurso nº : 133.766

Acórdão nº : 204-02.795

Recorrente : TEKSID DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ em Juiz de Fora - MG que julgou parcialmente procedente auto de infração lavrado contra a contribuinte acima identificada por falta de recolhimento do IPI. Por determinação da autoridade preparadora da DRF em Contagem - MG (informação à fl. 1.144 do processo original) foi aberto novo processo, que recebeu o número acima, para, a partir do recurso voluntário impetrado, acompanhar os débitos mantidos pela decisão da DRJ. Portanto, o auto de infração original recebeu o número 13603.000972/2004-99. O processo em julgamento está anexado àquele.

A autuação lavrada contra a contribuinte vem extensamente detalhada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 23 a 35 e decorreu da interpretação da autoridade fiscal de que a empresa cometeu as seguintes infrações à legislação do IPI:

1. insuficiência de recolhimento em virtude de aproveitamento, na escrita fiscal, de crédito presumido de IPI superior ao permitido pela legislação. Desdobra-se, esta infração, em quatro itens:

a) inclusão na base de cálculo do benefício das aquisições de insumos que não atendem ao conceito de matéria-prima, produto intermediário nem material de embalagem da legislação do IPI, mais especificamente ainda: energia elétrica, combustíveis e serviços de comunicação (CFOP 1.52) e de transporte estadual e interestadual (CFOP. 162 e 2.62 - fretes);

b) inclusão na receita de exportação de valores decorrentes de exportação de mercadorias não submetidas, no estabelecimento exportador, a nenhuma operação de industrialização pela empresa: "produtos terceiros", "ferramentais terceiros", "outras vendas terceiros" e "revenda terceiros";

c) adoção como custos de aquisição do total adquirido em cada mês e não do que foi efetivamente empregado na produção dos produtos exportados consoante previsto na Portaria MF nº 38/97;

d) inclusão indevida de receita de exportação nos meses de novembro e dezembro de 2002, em que não teriam ocorrido exportações;

2. insuficiência de recolhimento em virtude de aproveitamento indevido de créditos:

a) créditos lançados em duplicidade (mês de novembro de 2003, segundo decêndio); e

b) registro como crédito de aquisições de produtos isentos, não tributados ou de alíquota zero. O registro foi feito extemporaneamente mas não foi este o motivo da glosa.

A fiscalização promoveu a reconstituição da escrita do contribuinte e neste procedimento lançou a débito na primeira quinzena do mês de janeiro de 2004 o valor de R\$ 179.110,68, valor este que não foi exigido de ofício por ter resultado apenas em redução do saldo credor apurado naquele decêndio. Incluiu ainda, a débito do último decêndio de setembro de 2003, o valor de R\$ 1.636.143,45.



Processo nº : 13603.000972/2004-99

Recurso nº : 133.766

Acórdão nº : 204-02.795

Impugnada a exigência, foi determinada a realização de diligência para esclarecer alguns pontos da autuação que a impugnante alegou não lhe terem ficado suficientemente claros, apesar do muito bem elaborado relatório fiscal. Desta diligência, e no que interessa ao deslinde do feito fiscal:

1. foi reconhecido pelo fiscal responsável pela diligência - diga-se, logo, o mesmo que autuara a empresa – a incorreção quanto ao primeiro item do auto de infração, isto é, quanto à acusação de ter havido indevida inclusão de receitas de exportação de mercadorias não submetidas a industrialização. Reconheceu a autoridade tratar-se, sim, de receita de produtos submetidos a industrialização no estabelecimento, assim não compreendida em princípio face à nomenclatura adotada pela empresa; e

2. igualmente foi reconhecido que nos meses de novembro e dezembro de 2002 ocorreram exportações para o exterior, o que determinou a aceitação dos valores de crédito presumido daqueles meses. Aqui permaneceria uma divergência apenas quanto a estes valores. No entender da fiscalização a existência das exportações leva a um crédito presumido de R\$ 316.547,44 em novembro e de R\$ 230.957,89 em dezembro. Para a empresa seriam eles de R\$ 515.810,77 e R\$ 475.660,81, respectivamente. Os valores aceitos pela fiscalização foram incluídos na planilha elaborada para demonstrar o total do crédito presumido a cada mês (fl. 1.041).

Em Relatório de Diligência fez constar a fiscalização nova planilha (fl. 1.033) em que consigna os saldos devedores mensais a serem mantidos na autuação em decorrência da aceitação das duas alegações acima.

A DRJ em Juiz de Fora - MG julgou parcialmente procedente o lançamento, ratificando tão-somente a desoneração já proposta pela própria autoridade autuante e diligenciadora no que concerne aos itens 1.b) e 1.d) apontados no início deste relatório. No mais, manteve integralmente a autuação.

Tendo sido a decisão proferida objeto de recursos de ofício e voluntário, a autoridade preparadora considerou necessário desmembrar o processo original em dois, cada um servindo para o acompanhamento de apenas um dos recursos. Neste sentido foi formalizado este processo que recebeu o número 13603.000380/2006-39, em que apenas se analisa o recurso voluntário.

Este, por seu turno, combate os seguintes pontos:

1. em preliminar, noticia a existência de vários outros processos administrativos já em fase de julgamento no Conselho de Contribuintes e afirma que haveria conexão entre todos eles, pugnando pelo julgamento simultâneo de todos. Não esclarece as matérias tratadas naqueles nem aponta objetivamente o(s) motivo(s) para a conexão. Quanto a isso, limita-se a afirmar que os outros processos “decorrem da autuação fiscal ora combatida”. Afirma ainda que a DRJ teria entendido contrariamente, embora no julgado daquele órgão não haja qualquer referência a esta matéria;

2. no mérito:

a) aponta que a fiscalização reconheceu a procedência do seu argumento de que houvera exportações nos meses de novembro e dezembro de 2002, tendo reconhecido o crédito

4



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

presumido indicado no livro de apuração de IPI. Aduz que, apesar disso, os valores corretos do benefício fiscal naqueles meses não seriam os apontados no livro e reconhecidos pelo fisco, mas outros significativamente maiores. Afirmo que, em obediência ao princípio da verdade material, a autoridade fiscal teria o dever de reconhecer os valores corretos, ainda que, equivocadamente, tivessem constado na escrita fiscal valores menores. Em seu desiderato, colaciona jurisprudência desta Casa reconhecendo a procedência do princípio apontado;

b) contesta a impossibilidade alegada pela fiscalização de se incluir no cálculo do benefício as aquisições de energia elétrica, combustíveis, serviços de telecomunicações e de transporte. Para tanto, indica não haver na legislação do IPI conceito restritivo de conotação física para as matérias primas e os produtos intermediários, consoante se lê do art. 25 da Lei nº 4.502/64, que apenas exige o consumo no processo produtivo. Entende que, mesmo no que tange a estes conceitos, a legislação a ser aplicada é a das contribuições que se busca ressarcir e não a do IPI; louva-se no art. 2º da Lei nº 9.363 e aponta que, após a adoção da sistemática não-cumulativa daquelas contribuições, dúvida não resta quanto à inclusão no conceito de insumos da energia elétrica e dos serviços de telecomunicações glosados pela fiscalização. Indica julgados administrativos desta Casa que o reconhecem, em relação à energia elétrica e passa a demonstrar o cabimento também em relação aos fretes. Neste ponto, aduz que o argumento da DRJ para desconsiderá-los teria sido tão-somente a inexistência de prova de que os conhecimentos de transporte vinculam-se única e exclusivamente às notas fiscais de aquisição dos insumos, mas que este não foi o motivo da fiscalização. Alega, assim, que se a DRJ tinha, como alegou, o entendimento de que caberia a inclusão dos fretes desde que se pudesse fazer aquela vinculação, caberia a ela determinar a realização de diligência que o comprovasse e não simplesmente negar o direito da empresa sob a acusação de falta de comprovação. Isto equivaleria a obrigar o contribuinte a adivinhar o conteúdo da futura decisão para, antecipando-se, fazer a prova já na impugnação. Tratando-se de elevado número de notas fiscais e de conhecimento de transporte, alega, tampouco caberia promover sua juntada no recurso ora em análise; reitera, por isso, a requisição de diligência que comprove a vinculação requerida;

c) quanto à adoção do critério do estoque para apuração do custo dos insumos efetivamente aplicados na produção, entende que falta à exigência base legal. Aponta que a norma legal instituidora do benefício (Lei nº 9.363) não faz tal exigência, apenas introduzida por meio da Portaria MF nº 38/97. Alega, por isso mesmo, ilegalidade no procedimento adotado pela fiscalização, enfatizando que “as normas complementares que determinam que as empresas que possuem custo integrado podem utilizá-los tem por objetivo, apenas e tão-somente, evitar que aquisições que não tenham sofrido a incidência do PIS e da COFINS integram (sic) as entradas no CPIPI. Pelo método de custo integrado, as autoridades fiscais partem do pressuposto de que as empresas adotam a valoração pelo custo médio ponderado individual, daí ser possível excluir os itens não tributados pelo PIS e pela COFINS.”; e

e) como item final, e mais extenso, alonga-se a empresa em demonstrar a validade, à luz da doutrina e da jurisprudência, do seu procedimento de se creditar pela entrada de insumos que não tenham sofrido o efetivo gravame do IPI, seja por isenção, não tributação ou alíquota zero. Para tanto, inicia pela citação dos diversos julgados do STF, inclusive do Tribunal Pleno, que já reconheceram o direito ao creditamento tanto com relação aos produtos isentos quanto dos NT e dos de alíquota zero. Em seguida, “demonstra” doutrinariamente as diferenças e semelhanças entre os institutos da isenção, da imunidade, da não incidência e apregoa a



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

impropriedade da expressão NT aposta a alguns produtos na TIPI, para os quais, entende, seria mais correto doutrinariamente aplicar-se simplesmente a isenção. Conclui que sendo todas modalidades de desoneração do imposto, a não aceitação do creditamento negaria validade ao princípio constitucional da não-cumulatividade, como já reconhecido pelo STF, que também já afirmou que o princípio não depende de lei para ser aplicado.

Apesar da prolixidade, não há informação no recurso, como antes já não havia, de em qual das figuras mencionadas se enquadram os produtos cujo crédito foi glosado pela fiscalização.

Em sessão de julgamento do mês de janeiro último, a Câmara acolheu proposta minha no sentido de convertê-lo em diligência para que se esclarecesse se os fretes constavam no valor de aquisição dos insumos originadores dos créditos presumidos, isto é, se integravam a nota fiscal mesmo que não diretamente incluídos no preço dos insumos. Além disso, requeri esclarecimento acerca da natureza dos insumos desonerados sobre os quais a empresa procedeu a creditamento sem sua escrita. O objetivo era saber se se tratava de insumos isentos, de alíquota zero ou NT.

Em resposta, a fiscalização, em resumo, informa:

1. que os fretes incluídos pela empresa não constam das respectivas notas fiscais. Noticiou quanto a eles que já haviam sido objetos de diligências anteriores que confirmaram não estarem eles incluídos nos documentos de aquisição; porém, o objetivo daquelas fora vincular os conhecimentos de transporte às operações de aquisição, o que foi possível para muitos, mas não para todos, consoante relatórios específicos e tabelas que anexou.
2. quanto à discriminação dos insumos adquiridos, apontou haver: insumos alcançados pela imunidade objetiva do art. 155, § 3º da CF (combustíveis, minerais e derivados de petróleo), todos constantes na TIPI como NT; outros produtos NT e produtos adquiridos a microempresas e empresas de pequeno porte abrangidas pelas Lei nºs 9.317/96 e pela Lei 9.493/97. Essas aquisições não geram direito de crédito por expressa disposição legal.

A empresa apresentou manifestação sobre este relatório de diligência, em que aponta, resumidamente, não haver diferença substantiva entre os institutos da isenção e da imunidade o que torna aproveitável o IPI que não incidiu sobre os produtos imunes na forma já deferida pelo STF aos isentos, isto é, sob a premissa de que, do contrário, haveria desrespeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, transformando a isenção e a imunidade em mero diferimento. Admite que uma pequena parcela dos créditos (apenas R\$ 2.482,87) diz respeito a aquisições de insumos NT. Para estes não expende considerações que justifiquem o seu creditamento.

É o relatório.



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Devo iniciar registrando elogiosamente a clareza e objetividade com que foram respondidas as questões colocadas à autoridade autuante no requerimento de diligência, o que permite agora a esta Casa exprimir sua convicção sem qualquer titubeio. O registro é tão mais valioso quanto isso, que deveria ser regra, se tem mostrado exceção. Com efeito, em muitas dessas requisições o que retorna é um novo arrazoado pretendendo justificar o auto lavrado e sem responder, de forma objetiva, ao que foi indagado.

Aqui, como avulta do relatório, as questões suscitadas quando da primeira apreciação do recurso nesta Casa encontram-se agora satisfatoriamente respondidas. Deveríamos começar por elas, mas há ponto no recurso que cobra precedência.

É que o relatório da decisão recorrida aponta que a empresa não se teria manifestado sobre as conclusões de diligência requerida pela própria DRJ, em atendimento de pedido da empresa em sua impugnação (fl. 1.060). De fato, a DRJ determinara diligência de cujas conclusões, expressas no Relatório de fls. 1027 a 1038, foi dada ciência à empresa em 13/6/2005, reabrindo-se-lhe prazo de trinta dias para manifestação. À fl. 1.050 consta despacho da autoridade preparadora da DRF em Contagem afirmando não ter havido manifestação tempestiva da contribuinte, à qual seguiu o julgamento pela DRJ cuja decisão figura às fls 1.053 a 1.073.

O recurso interposto pela empresa, com seus anexos, está juntado às fls. 1.078 a 1.141. Em seguida, consta, à fl. 1.144, despacho da mesma autoridade preparadora determinando a abertura de novo processo (13603.000380/2006-39) para seguimento do recurso voluntário, enquanto a outra parte do lançamento, desonerada pela DRJ e objeto do recurso de ofício, teria seguimento no processo original (13603.000972/2004-99). Deste último, extraíram-se cópias de todas as folhas até a fl. 1.142 para composição do outro. Até essa folha os dois processos são, portanto, rigorosamente iguais.

A partir daí, começam os problemas. Isto porque, a DRJ intimou o contribuinte (fl. 1.146 do processo 13603.000380/2006-39) a complementar o arrolamento de bens já produzido e que o fora em valor insuficiente. As folhas imediatamente seguintes, ao invés de serem as do complemento do arrolamento, são justamente uma petição em que está aposta a data de 13 de julho de 2005, em carimbo pouco legível mas que pode ser da DRF em Contagem - MG, e que, segundo o que a empresa afirma em seu recurso, seria a tempestiva manifestação contra o relatório de diligência original. Esta manifestação, por óbvio, não fora considerada pela DRJ em seu julgamento porque não existia nos autos àquela época.

Tudo isso soa muito estranho, pois se a peça de insurgência contra as conclusões da diligência realmente deu entrada na DRF antes do julgamento na DRJ não se sabe por que somente foi juntada após o recurso de ofício datado de abril de 2006, sete meses mais tarde. Além disso, sua não apreciação ensejaria o pedido da empresa de nulidade daquela decisão por cerceamento de seu direito de defesa.

Ela não o formula, entretanto. De fato, no recurso se limita a repetir a única alegação expendida na manifestação contra o aproveitamento parcial do seu crédito nos meses de



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

novembro e dezembro de 2002 e aponta que ao contrário do que fora alegado pela DRJ a teria apresentado. Não cumula qualquer pedido daí.

Disso talvez resultasse a imperiosidade de pronunciamento da DRF quanto à autenticidade do carimbo apostado na petição. E, acaso verdadeiro, a declaração de ofício da nulidade da decisão *a quo*.

Entretanto, analisando aquela peça de defesa, chego a conclusão contrária. É que, como já adiantei, há ali somente um argumento: que a fiscalização deveria ter considerado o valor integral dos créditos presumidos, segundo a empresa R\$ 515.810,77 e R\$ 475.660,81 respectivamente, embora no livro de apuração do IPI estivessem registrados valores menores. Avoca, para tanto, o princípio da verdade material que imporia a consideração do valor correto, mesmo que a empresa tenha errado. Não demonstra que os alegados valores são os corretos.

Nesses termos, o que suscitaria a nulidade da decisão recorrida seria (e repita-se, apenas se comprovada a autenticidade do carimbo) o não pronunciamento daquela instância sobre a matéria. Mas dito pronunciamento somente poderia ser pelo acolhimento ou não.

Ora, se a DRJ o acolhesse, aumentando a parcela desonerada do crédito, esta parcela também subiria ao escrutínio desta casa, incluída que estaria no recurso de ofício já interposto pela autoridade julgadora. Mudaria apenas a forma, mas a este Conselho caberia o enfrentamento derradeiro. Somente haveria prejuízo a sua defesa, portanto, na hipótese de não caber recurso de ofício. Mas ele já houve.

Por isso, entendo que a economia processual recomenda a superação do óbice: se esta Casa entender de acolher o argumento da empresa, acolhido estará. Se não, de nada adiantaria eventual pronunciamento favorável da DRJ: aqui seria ele reformado.

Não trazendo, assim, qualquer prejuízo à defesa, é de se aplicar ao caso a disposição do art. 60 do Decreto 70.235/72, superando-se a causa de eventual nulidade, mormente porque sequer requerida no recurso.

Passo, com isso, às matérias efetivamente alegadas.

O primeiro argumento diz respeito à necessidade de julgamento conjunto de diversos outros processos da empresa. Alegou que estariam eles conexos a este. No entanto, ao justificar a conexão, afirma tão-somente que aqueles decorreriam do auto aqui lavrado.

Não vemos assim. É que a conexão exigiria que a mesma matéria aqui apreciada lastreasse outras exigências. A conveniência do julgamento conjunto se daria para que se evitasse decisões divergentes **sobre a mesma matéria**. Mas nem de longe isso está provado nos autos.

Com efeito, a fiscalização glosou créditos registrados na escrita da empresa. Cabe a este Conselho definir se tais glosas são corretas e para isso não depende da apreciação de qualquer outro processo. Aqueloutros que desta decisão eventualmente dependam (considerando correta a afirmação, não provada, da empresa) é que deveriam aguardar a finalização deste.

Rejeito, por isso, a preliminar suscitada.

As alegações de mérito se dividem entre as relativas ao crédito presumido e as referentes aos créditos básicos. Começemos pelas primeiras.

8



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

E entre elas, pela já referida divergência nos valores reconhecidos pela fiscalização para os meses de novembro e dezembro de 2002, em consequência do seu reconhecimento de que, nesses meses, realmente houvera exportações de produtos fabricados pela empresa.

Entendo que a alegação da empresa não pode prosperar. E isso porque sustentada no princípio da verdade material. Ocorre que esse princípio rege o processo administrativo não o procedimento fiscal de determinação da exigência do crédito tributário.

Divirjo, por isso, da afirmação da empresa de que a autoridade fiscal que realizou a diligência deveria ter apurado o crédito presumido “correto” e não apenas ter reconhecido os valores registrados em sua escrita fiscal. O que aquele princípio determina é que a autoridade julgadora busque apurar o montante correto da exigência, não se prendendo para isso a questões meramente formais.

Ela assim o fez ao determinar a realização de diligência para que se esclarecesse se havia mesmo errado a fiscalização ao dizer que naqueles meses não houvera exportações para o exterior de produtos fabricados pela empresa. A fiscalização reconheceu o seu erro e adicionou o crédito julgado, por ela, correto. Não lhe cabia fazer mais.

Deveras, no procedimento de reconstituição da escrita fiscal, procedimento fiscal não submetido ainda ao contencioso, o que a autoridade fiscal faz é reapurar saldos credores em virtude de ter adicionado débitos ou excluído créditos. A fiscalização excluiu um crédito; atendendo ao requerimento de diligência, reconheceu que errara e o acresceu de volta. Nada mais cabe fazer.

Além disso, diferentemente do que ela afirma, a fiscalização não reconheceu que os valores que ela pleiteia estão corretos. Longe disso; afirmou textualmente que os valores decorrentes da inclusão das receitas de exportação eram outros.

O que se depreende é que a glosa dos créditos fora integral porque simplesmente não houvera exportações. Ou seja, a fiscalização, no primeiro momento, sequer examinou o montante, porque nenhum valor seria devido. Reconhecendo, depois, que havia, sim, exportações, apurou o crédito e o lançou na escrita.

Assim, a divergência aqui provavelmente resulta dos critérios que a empresa adota na apuração do crédito e que não são acatados pela fiscalização – que serão abordados em seguida.

Destarte, o que a empresa deveria aqui ter provado era que os valores dos créditos eram de fato os que alega. Limitou-se, entretanto, a afirmá-lo, sem juntar qualquer elemento probante, seja na “manifestação”, seja agora no recurso.

Por isso, nego a ele provimento também quanto a esse ponto.

No que tange à composição da base de cálculo do benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96 a empresa inclui diversas parcelas que a fiscalização não aceita. Começamos pelas despesas de frete, um dos objetos de nosso pedido de diligência.

Quanto a esse tema, já manifestei entendimento de que sua inclusão seria possível desde que o seu valor tivesse sido exigido diretamente na nota fiscal do fornecedor, ainda que destacadamente do preço do produto.



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

Isto se deve ao fato de a legislação daquele incentivo fiscal se referir ao **valor total** da aquisição das matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários. Confira-se:

*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.*

Nesse valor total de aquisição, entendo, deve-se incluir tudo o que o comprador paga ao vendedor, ainda que não seja a título de preço da mercadoria.

O fato de o valor do frete vir destacado do preço, na nota fiscal, serve apenas como informação útil ao comprador, discriminando o quanto ele está pagando pela mercadoria e o quanto ele está ressarcindo ao vendedor pelo transporte da mesma. Em ambos os casos, entretanto, a operação, porque contratada sob cláusula CIF, só se conclui quando a mercadoria chega ao seu estabelecimento.

Assim, todo o valor desembolsado se refere à aquisição. O valor de aquisição, é, pois, o valor total da nota fiscal de aquisição. E é, por isso mesmo, todo ele contabilizado pela empresa contratante como custo de aquisição, mesmo que o valor esteja destacado na nota. Não é para ela despesa de transporte. Ele é despesa de transporte para a empresa vendedora, que o pagou efetivamente à transportadora. Já o valor por ela recebido pela venda é integralmente contabilizado como receita de venda sobre a qual incidirão as contribuições.

Mas somente este.

Quero com isso dizer que o valor da despesa de transporte que o comprador paga diretamente ao transportador aí não se inclui, mesmo que possa ser indubitavelmente vinculado àquela aquisição. Exatamente porque não foi despendido com o fornecedor, já não se pode mais cogitar de que integre o valor da aquisição.

Reconheço que essa despesa é tão necessária à viabilidade da operação quanto a outra. Mas aqui a entrega se dá no estabelecimento do vendedor. E isso faz toda a diferença, na medida em que este não tem mais responsabilidade sobre o produto após a saída dele do seu estabelecimento; a operação de aquisição já se concluiu aí. Tudo o mais que o comprador despenda já não é mais valor de aquisição.

Admitir-se a despesa em outra situação não tem fundamento maior do que para qualquer outra despesa necessária à realização da industrialização. O que importa, nesse sentido, não é que o comprador a tenha desembolsado, mas que ela tenha sido cobrada pelo vendedor do produto.

No presente caso, restou expresso no relatório da diligência que somente ocorreram pagamentos a empresas de transporte. Em muitos casos foi possível vinculá-los às operações de compras, em outros não. Para todos, porém, não reconheço o direito à inclusão na base de cálculo do incentivo e, por isso, nego provimento ao recurso nesse ponto.

Antes de passar ao outro ponto objeto da diligência, e mantendo-me nas alegações acerca do crédito presumido, vê-se que a empresa pretende o seu reconhecimento sobre aquisições de produtos que não se amoldam aos conceitos de matérias primas, produtos

10



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

intermediários nem material de embalagem da legislação do IPI, especialmente daquelas expressas no Parecer Normativo CST nº 65/79, da Coordenação de Tributação da SRF.

Aqui, além da energia elétrica e dos combustíveis, sempre presentes nos recursos dos contribuintes, também os “serviços de telecomunicação”, que devem ser entendidos como as despesas com telefones e semelhantes.

Sobre a matéria, pacífica a jurisprudência. Limito-me a repetir o voto condutor do Dr. Henrique Pinheiro Torres, ilustre Presidente desta Câmara, quando do julgamento do RV122.347:

Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis e com outros materiais que não integrem o produto final ou que não sejam desgastados em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, ditos materiais não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.

Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:

“Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

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

Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrente do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.

Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser

11



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: “hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”.

Assim sendo, entendo não ser cabível à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, água e produtos usados no tratamento de águas e efluentes uma vez que estes produtos não podem, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

Quanto ao fato de a Lei nº 10276/2001, no seu art. 1º, §1º ter admitido a inclusão no cálculo do crédito presumido de combustíveis e energia elétrica, é de se observar, primeiramente, que tal dispositivo legal determina forma alternativa de cálculo do crédito presumido, não sendo, portanto, lei interpretativa. Assim, tendo sido publicada em 10/09/2001 não poderiam seus efeitos retroagir para a época de ocorrência dos fatos geradores (1998).

Alem disto verifica-se que realmente, o referido diploma legal permitiu a inclusão de energia elétrica e combustíveis no cálculo do crédito presumido, mas também fez restrições outras não previstas na Lei nº 9363/96, conforme se depreende da leitura integral do art. 1º e seus parágrafos, tais como redução do quociente a 5 quando restar superior, o limite dos custos será de 80% da receita bruta operacional:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no **caput**:*

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.

§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subseqüentes.

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.

§ 6º Relativamente ao período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2004, a renúncia anual de receita, decorrente da modalidade de cálculo do ressarcimento instituída neste artigo, será apurada, pelo Poder Executivo, mediante projeção da renúncia efetiva verificada no primeiro semestre.

§ 7º Para os fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o montante anual da renúncia, apurado, na forma do § 6º, nos meses de setembro de cada ano, será custeado à conta de fontes financiadoras da reserva de contingência, salvo se verificado excesso de arrecadação, apurado também na forma do § 6º, em relação à previsão de receitas, para o mesmo período, deduzido o valor da renúncia.

Além do mais, para que a recorrente pudesse se utilizar desta forma de cálculo do crédito presumido era necessário que fizesse tal opção perante a SRF, o que de fato não ocorreu, até mesmo porque, como já se disse, a lei ainda não estava em vigor na data da ocorrência dos fatos geradores do direito pleiteado.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso interposto, nos termos deste voto”

Embora o objeto fosse ligeiramente diferente, a regra é a mesma: somente geram direito ao benefício as aquisições de matérias primas produtos intermediários e material de embalagem nos termos da legislação do IPI. Nenhum dos itens incluídos pela empresa – energia elétrica, combustíveis e serviços de telecomunicações – se enquadra naqueles termos. Por isso, também aqui não vejo em que deva ser reformada a decisão proferida pela DRJ.

E igual sorte tem o outro ponto objeto da diligência. É que a empresa busca louvar-se na posição manifestada pelo STF favorável à possibilidade de crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos, estendendo-a aqui a produtos imunes.

Cabe de logo ressaltar que a diligência esclareceu não haver, em verdade, produtos isentos. O que haveria, segundo a autoridade que realizou a diligência, seriam aquisições a microempresas e empresas de pequeno porte. Essas, como se sabe, não geram direito de crédito de IPI para o comprador por expressa disposição do § 5º do art. 5º da Lei nº 9.317/96.

O outro grupo de produtos adquiridos, ainda segundo a diligência, seriam combustíveis, minerais ou derivados de petróleo, imunes por força do art. 155, § 3º da Carta Magna. Tais produtos aparecem na TIPI com a expressão NT.

Como a empresa desenvolveu em seu recurso considerações no sentido de que tal oposição seria indevida para os produtos desonerados pela constituição, aos quais, entende, se deveria apor a expressão isentos, alongo-me um pouco sobre o tema.

É que na TIPI aparecem como NT tanto os produtos imunes quanto todos os que não são considerados produtos industrializados. Embora o motivo da colocação da expressão NT seja diferente, ambos não são alcançados pela tributação do imposto: uns, ainda que pudessem



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

ser considerados produtos industrializados, estão de fora por expressa determinação constitucional – não incidência qualificada; os outros, por não incidência simples, dado que não estão no campo de exigibilidade do imposto.

Assim, não há que falar em isenção, hipótese, como se sabe, de exclusão do crédito tributário, a teor do art. 175 do CTN. Ora, só se pode excluir algo que existe. A isenção é, portanto, hipótese em que o crédito é excluído por força da lei. Não há, assim, qualquer confusão entre a imunidade e a isenção. São, sim, ambas hipóteses em que não há destaque do imposto no documento fiscal. Em ambos, o comprador não paga IPI, mas os motivos são de todo diversos.

Por isso, o próprio STF também já enunciou: não há alíquota para apurar o imposto no primeiro caso, enquanto na aquisição de produto isento ainda existe uma alíquota, própria do produto, que pode ser aplicada e da qual resulta IPI. Nos casos de alíquota zero, zero é também o imposto e o crédito dele decorrente. Deve-se ressaltar que o Excelso Pretório já reviu sua posição no que tange aos produtos NT e aí não fez qualquer ressalva quanto à origem dessa caracterização.

Desse modo, nas operações de aquisições de insumos NT ou de alíquota zero o crédito somente pode ser calculado com uma alíquota que não é a do produto adquirido. Com efeito, para reconhecê-lo, os contribuintes normalmente recorrem à alíquota vigente para o seu produto final, e quando há mais de um usam a maior ou a média delas. Em qualquer caso, isso viola a sistemática de tributação *ad valorem*, além de agredir o princípio, não menos constitucional, da seletividade.

Com essas considerações, torna-se desnecessário alongar-se no exame das razões aduzidas pelo STF para conceder validade ao creditamento no caso de aquisição de produtos isentos. Como se sabe, mesmo nesse caso, entendo que não há tal direito e não aplico a decisão do STF, com base no disposto no art. 1º do Decreto 2.346/97 até que ela esteja estendida a todos os contribuintes.

No caso presente, meu entendimento em nada discrepa do daquela Corte: em se tratando de produtos imunes, não há direito de crédito de IPI. O mesmo vale para as aquisições a microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo regime especial instituído pela Lei 9.317/96.

Com isso, também quanto a esses créditos, voto por negar provimento ao recurso.

O último motivo de insurgência da empresa se refere ao critério de apuração dos custos de aquisição. De forma confusa, dá a entender que adotou o valor constante das notas fiscais de aquisição, o que não teria sido aceito pela fiscalização. Mas não foi isso o que ocorreu.

O que fez a fiscalização foi recalcular o incentivo registrado pela empresa em sua escrita considerando que ela não possui sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade que permita obter diretamente o valor dos insumos efetivamente empregados na produção. Ao fazê-lo, não deixou de considerar o valor de aquisição constante nas notas. Não; ela apenas restringiu o valor utilizável em cada mês ao custo efetivo de produção daquele mês, apurado sempre sobre o valor das aquisições constante nas notas fiscais, como determina expressamente a Lei.



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

E assim agiu, como ela própria admite, por expressa determinação do art. 3º, §§ 6º e 7º da Portaria MF nº 38/97, a seguir transcritos.

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

...

§ 6º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá manter sistema de controle permanente de estoques, no qual a avaliação dos bens será efetuada pelo método da média ponderada móvel ou pelo método denominado PEPS, no qual se considera que as saídas das unidades de bens seguem a ordem cronológica crescente de suas entradas em estoque.

§ 7º No caso de pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, a quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção, em cada mês, será apurada somando-se a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo-se, do total, a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas na produção e as transferências.

O seu questionamento diz respeito à base legal da citada Portaria. Ainda que seja questionável a possibilidade pura e simples de afastar aquela Portaria em âmbito administrativo, mesmo neste Conselho, não vejo tal necessidade.

É que ela encontra-se inteiramente embasada no art. 6º da Lei 9.363/96:

Art. 6º 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.

Portanto, a lei delegou ao Ministro da Fazenda a definição dos requisitos para fruição do benefício. Este se destina ao produtor-exportador, como está expressamente consignado no art. 1º daquela Lei. Ora, se é necessário que haja produção, igualmente imprescindível que se apure quanto, das compras efetuadas no mês, foi já aplicado naquela produção, esse que é o sentido da expressão custos. É necessário, pois, apurar os custos. E somente há duas formas aceitas para tanto: ou se usa o chamado sistema integrado e coordenado ou se somam as entradas ao estoque inicial e deduz-se daí o estoque final.

A Portaria não inovou em nada, tratou apenas de respeitar os critérios já aceitos pela contabilidade para aferição desses custos. E que a apuração deles é estritamente necessária logo se vê, pois afastar o comando normativo implica admitir que todo o valor de aquisição em um dado mês, ainda que não venha a ser utilizado na produção, gere benefício fiscal. É fácil ver o caminho que isso abriria a todo tipo de fraude, pois bastaria a qualquer empresa sempre comprar bem mais do que as suas necessidades de produção, produzir e exportar uma pequena parte e gerar um crédito bem maior. O excedente de insumos não utilizados poderia simplesmente revender; aliás, com o tempo se instituiria um sistema de “compensações” parecido com o que se esboçou com a malsinada figura do aproveitamento em compensação de créditos de terceiros, felizmente já revogada.



Processo nº : 13603.000972/2004-99
Recurso nº : 133.766
Acórdão nº : 204-02.795

Por fim, como a própria recorrente reconhece, a determinação da Portaria não ocasiona qualquer lesão ao contribuinte que utilizar todos os insumos comprados na efetiva produção. Ela apenas os aloca temporalmente, evitando “antecipações” indevidas. E assim fazendo dá estrito cumprimento à determinação legal para que regulasse a fruição do benefício, estabelecendo os requisitos a serem observados pelos contribuintes.

Apenas se poderia cogitar de ilegalidade do ato normativo se este restringisse o montante do crédito deferido pela Lei. Não o fez; apenas disciplinou como ele deve ser distribuído ao longo do tempo.

Assim, nada havendo de ilegal no ato combatido, também quanto a esse ponto voto por negar provimento ao recurso.

Afastada, desse modo, a preliminar de conexão, e rejeitados todos os demais argumentos de mérito, voto por negar provimento, *in totum*, ao recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 2007.


JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS //