



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

Processo nº	13855.001120/2006-19
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3402-004.944 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	27 de fevereiro de 2018
Matéria	Ressarcimento - Crédito presumido de IPI
Recorrente	COMPANHIA AÇUCAREIRA VALE DO ROSÁRIO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI 9.363/96. MATÉRIA-PRIMA. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E NÃO CONTRIBUINTES. RECURSO REPETITIVO DO STJ. SÚMULA 494/STJ. RICARF. POSSIBILIDADE.

No âmbito da Lei nº 9.363/96, é possível apurar crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS/Cofins nas aquisições de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes dessa contribuições. Inteligência do recurso repetitivo do STJ (Recurso Especial nº 993.164/MG), aplicado ao caso, nos termos do Regimento Interno do CARF.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF. INSUMOS DO VAPOR E DA ÁGUA. PRODUTOS UTILIZADOS EM LABORATÓRIO NO PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Conforme definido no artigo 3º da Lei nº 9.363/96, os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicáveis na apuração do crédito presumido previsto nessa Lei nº 9.363/96 são os mesmos daqueles definidos na legislação do IPI

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o seu Regimento Interno.

Os insumos que sofrem alterações em função de ações exercidas na água (ETA) na caldeira, mas que não exerçam uma ação direta sobre os produtos em fabricação (açúcar e álcool), não geram direito ao crédito presumido de que trata Lei nº 9.363/96.

Os produtos químicos utilizados em laboratório para análises químicas e físicas feitas no produto acabado não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário para fins de crédito presumido do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. DATA DE EMBARQUE.

Para efeito do cálculo do percentual do crédito presumido correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, o valor das exportações a ser considerado deve ser determinado pela conversão de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VENDA SEM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Somente é considerada venda com o fim específico de exportação, passível de compor a receita de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

Recurso Voluntário provido em parte

Direito Creditório reconhecido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS e da COFINS, pois, conforme a legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CANA DE AÇÚCAR TRANSFERIDA DE FILIAIS.

São glosados os valores referentes a transferências de cana de açúcar de estabelecimentos filiais, sem o gravame das contribuições do PIS e da COFINS e, sobretudo, sem a comprovação documental.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO CARACTERIZADOS COMO MATERIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM.

Somente as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser computados na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS UTILIZADOS EM PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E ACABADOS MAS NÃO VENDIDOS. EXCLUSÃO NO ÚLTIMO TRIMESTRE DO ANO E INCLUSÃO NO PRIMEIRO TRIMESTRE DO ANO SEGUINTE.

Deve ser excluído da base de cálculo do benefício, no último trimestre de um ano, o custo dos insumos empregados em produtos em elaboração e acabados mas não vendidos, e incluído no primeiro trimestre do ano subsequente, exceto no que concerne especificamente ao primeiro trimestre de 2000, em virtude da suspensão do benefício fiscal de abril a dezembro de 1999.

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VENDA SEM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Somente é considerada como venda com o fim específico de exportação, e, portanto, passível de composição da receita de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

No caso de compensação indevida de débitos, a cobrança de acréscimos moratórios tem base legal.

(...)

*Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido*

Versa o processo sobre o PER/DCOMP nº 08095.64083.051103.1.5.01-0754, cujo direito creditório é decorrente de crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363/96 e na Portaria MF nº 38/97, no montante de R\$1.318.381,02, relativo ao 4º trimestre-calendário de 2000.

A autoridade administrativa deferiu parcialmente o pedido no valor de R\$103.508,41, em face das seguintes glosas/exclusões/ajustes:

1) Cana-de-açúcar adquirida de pessoas físicas e transferida de filiais;

2) Aquisições de insumos não caracterizados como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem;

3) Exportações indiretas realizadas por meio de empresa comercial exportadora sem o fim específico de exportação: vendas para a empresa Jardest S/A Açúcar e Álcool, CNPJ 50.735.281/0001-07, conforme cópias de notas fiscais de fls. 172/203. No corpo das notas fiscais constam os dizeres “Futura Exportação” e não “com o fim específico de exportação”; além disso, os produtos tiveram como destino o endereço da Jardest: Via Anhanguera, km 340, Jardinópolis/SP.

Houve o ajuste do valor da receita de exportação e da receita operacional bruta, com a admissão somente dos montantes consignados nas notas fiscais de saída emitidas dentro do ano de 2000, mesmo que não efetuados os respectivos embarques, eis que, de abril a dezembro de 1999 o crédito presumido de IPI esteve suspenso. As notas fiscais nº 79.793 e 82.945 apesar de integrarem o demonstrativo de notas fiscais de exportações de 2000 feito pela requerente, foram emitidas em 1999.

Em virtude da suspensão do benefício em 1999 foi também ajustado o valor do estoque de insumos existentes em produtos em elaboração e em produtos não vendidos, bem como efetuada a correção dos valores excluídos pela requerente no ano de 2000 em virtude da metodologia equivocada utilizada.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, conforme consta na decisão recorrida:

a) houve cerceamento do direito de defesa em virtude do prazo exíguo para impugnação do indeferimento parcial do pleito (menos de 30 dias), pois fora intimada em 27/07/2006, mas somente obteve vista dos autos em 14/08/2006; a nulidade do processo deve ser reconhecida, devendo ser reaberto o prazo de trinta dias para a defesa;

b) não pode ser utilizada a amostragem para a aferição dos créditos, por afronta à Constituição Federal, art. 5º, LIV; a verificação dos livros e documentos fiscais pela autoridade fiscal foi insuficiente;

c) há vício de motivação na informação fiscal, porque não há respaldo técnico para a desconsideração de insumos porque não agem diretamente sobre o produto;

d) a metodologia utilizada pela autoridade fiscal para a avaliação do estoque no final do ano de insumos utilizados em produtos em elaboração e em produtos acabados mas não vendidos é arbitrária e sem fundamento normativo, sendo em bases anuais e não mensais como deve ser; o critério adotado pela requerente corresponde ao disposto na Portaria MF nº 38/97, art. 3º, § 7º; ademais, apesar da suspensão do crédito presumido em 1999, a requerente tem direito ao crédito de insumos adquiridos em 1999 e utilizados em produtos exportados somente em 2000, no montante de R\$ 38.594.251,04;

e) quanto às aquisições de pessoas físicas, a legislação não traz nenhuma restrição e atos normativos não podem exorbitar da competência regulamentar; trata-se de ilegalidade confirmada por precedentes administrativos e judiciais;

f) não existe restrição na legislação quanto ao conceito de insumo utilizado no processo produtivo: a exclusão de aquisições de insumos sem utilização direta na produção não tem amparo legal;

g) as operações de exportação de produtos não sofrem incidência de IPI e portanto não há fato gerador, sendo o momento do embarque dos bens o critério correto para a determinação da receita de exportação;

h) quanto às exportações indiretas, cada nota fiscal constitui uma “nota-mãe” e se refere a venda para entrega futura (exportação futura), sendo que as notas fiscais de simples remessa (“notas-filhas”) denotam que a mercadoria foi destinada a entreposto aduaneiro para exportação, por conta e ordem da empresa Jardest, o que caracteriza o fim específico de exportação previsto na norma;

i) as aquisições de cana de açúcar de “filiais”, glosadas pela autoridade fiscal, na verdade se referem a compras de terceiros, conforme “espelhos” de notas fiscais apresentados à autoridade fiscal;

j) mesmo que não seja revertidas as exclusões, é indevida a exigência de multa, juros e correção pela Selic.

Por fim, requer o acolhimento da manifestação de inconformidade para que seja reformada a decisão e deferido o crédito presumido, com o protesto por prova do alegado por todos os meios admitidos em direito, inclusive prova oral, documental e pericial, sendo quanto à ultima indicado o perito contábil e formulados os quesitos ; e que as intimações sejam feitas em nome dos patronos da requerente.

O julgador não acolheu as razões de defesa da manifestante, sob os seguintes fundamentos principais:

- As pessoas físicas não são contribuintes de PIS e de Cofins, espécies tributárias cujas bases de cálculo consistem na receita bruta, de qualquer natureza, auferida pelas pessoas jurídicas, e, por conseguinte, as compras de insumos de produtores rurais não podem ser utilizadas para efeito de determinação da base de cálculo do estímulo fiscal em causa.

- Quando à cana de açúcar transferida de filiais, a requerente não comprovou a alegação de que havia apresentado à autoridade fiscal o que denomina de “espelhos” das notas fiscais de transferência de cana de açúcar de estabelecimentos filiais para a matriz. Somente as aquisições com o gravame das contribuições podem ser admitidas para fins de apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

- Foram corretas as glosas dos itens que não exercem ação direta sobre os produtos, mas têm apenas contato indireto: há alterações por conta somente de contato direto com a água (estação de tratamento de água – ETA) e no âmbito da caldeira. Também há substâncias e artefatos para uso em laboratório de análises, sem relação nenhuma com a produção propriamente dita. O Parecer Normativo

CST nº 65, de 1979, elucida a correta exegese do inciso I do art. 66 do RIPI/79, que correspondia aos artigos 82, I do RIPI/82; 147, I do RIPI/98 e 164, I do RIPI/2002.

- Ao contrário do que sustenta a requerente, as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem realizadas no final de 1999 não podem ser aceitas, mesmo que agregadas aos produtos em elaboração e acabados, mas não vendidos em 1999, e saídos para exportação em 2000. Trata-se de insumos adquiridos em 1999, em período no qual não estava em vigência o incentivo fiscal.

- A metodologia adotada pela requerente no levantamento do montante a ser excluído no final de 2000 é errônea, pois somente o próprio crédito presumido é calculado mensalmente de forma acumulada, sendo deduzidos do total acumulado em cada trimestre os montantes referentes a pedidos de trimestres anteriores. Para a exclusão no final do ano, há que ser feita uma espécie de retrato instantâneo no último dia do ano das MP, PI e ME empregados em produtos em elaboração e em produtos acabados, mas não vendidos. Foi o que fez a autoridade fiscal ao estabelecer um percentual de produtos acabados produzidos em estoque no final do ano, aplicável ao total de insumos admitidos e adquiridos durante o ano, conforme a seguinte divisão: [(Estoque Final de Produtos no Ano – Estoque Inicial de Produtos no Ano)/Produção no ano].

- A diferença do preço existente entre a data de saída do produto e a data do embarque constitui variação cambial, ou seja, uma receita de índole financeira que não integra a receita de exportação. Tal diferença também não compõe a receita operacional bruta que abrange somente a venda de bens e serviços. Nesse sentido dispõe a Portaria MF nº 38, de 1997, art. 3º, § 15.

- As notas fiscais com cópias de fls. 172/203 e 207/209, emitidas para a empresa Jardest, alegadamente para exportação futura e aglutinadas no demonstrativo de fl. 210, não revelam saídas de produtos diretamente para embarque ou depósito alfandegado por conta e ordem da adquirente.

Cientificada dessa decisão em 13/12/2012, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 07/01/2013, mediante o qual repisou as alegações da manifestação de inconformidade e acrescentou outras, sob os seguintes tópicos:

II - Razões de nulidade do V. Acórdão

- Cerceamento do direito de defesa
- Análise por amostragem
- Indeferimento da prova documental pericial

III- Razões de reforma do V. Acórdão

- Insumos adquiridos de pessoas físicas
- Insumos que são caracterizados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem

- Produtos em elaboração e acabados, mas ainda não vendidos
- Receita operacional bruta e receita bruta de exportação
- Exportações indiretas realizadas por meio de empresas comerciais exportadoras
- Produtos adquiridos de filiais
- Inexigibilidade de multas e dos juros de mora constantes das cartas cobrança

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Alegou a recorrente na impugnação que teria havido cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que teve seu prazo para impugnar foi reduzido em face de ter obtido vista dos autos somente em 14/08/2006, o que não foi acatado pelo julgador *a quo*, nestes termos:

(...)

A requerente teve ciência da intimação em 27/07/2006, conforme cópia de comprovante de recebimento (AR) nos autos. Desde tal data, em vez de 14/08/2006, poderia ter exercido o direito à vista processual.

Não há prova nos autos de que o órgão preparador tenha oferecido obstáculos à consulta processual.

O trintídio legal foi devidamente estipulado na intimação recebida pela empresa.

(...)

No recurso voluntário sustenta a recorrente que não haveria como ela produzir a prova de que o órgão preparador tivesse oferecido obstáculos à consulta processual, sendo que a única detentora de tal prova seria a autoridade fiscal, além do que a intimação do despacho decisório teria sido feita em nome de outro contribuinte, "Açúcar e Álcool Oswaldo R. de Mendonça Ltda.", sendo que ela sequer detinha a certeza de que tal intimação era válida e referente a este processo.

Conforme consta na fl. 284, a contribuinte solicitou em 09/08/2006 (quarta-feira) cópia integral do presente processo e de mais outros 5 processos, as quais foram entregues (fl. 290) em 14/08/2006 (segunda-feira), razão pela qual não houve qualquer demora no atendimento (3 dias úteis). Caso a contribuinte tivesse solicitado vistas nos autos na própria repartição, certamente que teria sido imediatamente atendida. A contribuinte parece ter confundindo o pedido de vistas no processo com o pedido de cópia do mesmo. O fato de ter solicitado cópia integral do processo não é impeditivo para que a contribuinte tivesse conhecimento dos autos na própria repartição para preparar sua impugnação.

Também não representou cerceamento do direito de defesa o mero equívoco na identificação da empresa na fl. 236, na Informação Fiscal, na qual constou o seu CNPJ correto, e que foi acompanhada de despachos decisórios, comunicações e carta cobrança com a denominação correta da recorrente (vide fls. 250, 278/280, 292/294), mormente quando se referia a processo em nome da recorrente e continha dados específicos acerca de seu pleito de resarcimento/compensação e de seus documentos fiscais.

Relativamente à análise pela fiscalização dos documentos fiscais por amostragem, melhor sorte não assiste à recorrente, não havendo que se falar em ofensa aos arts. 142 e 148 do CTN, eis que não se trata de lançamento, nem tampouco de arbitramento da base de cálculo de imposto. Por certo, não é viável que a fiscalização descreva nos autos, caso a caso, a análise de todos os documentos fiscais da contribuinte, bastando que o faça detalhadamente para alguns deles de forma a especificar o *modus operandi* da contribuinte em relação ao universo das operações, sem prejuízo, obviamente, da possibilidade de

contraposição da manifestante/recorrente no sentido de que algumas das operações eventualmente não se enquadrariam na situação retratada pela fiscalização.

Também não incorreu em qualquer nulidade a decisão recorrida ao indeferir, motivadamente, nos termos dos arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235/72, o requerimento de produção de prova documental e pericial da então manifestante, vez que tal providência era, na convicção do julgador *a quo*, desnecessária para o deslinde da controvérsia, além de estar preclusa a produção de prova após a apresentação da defesa em conformidade com o art. 16 do mesmo Decreto.

Acrescenta-se ainda que diligências e perícias não existem com o propósito de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim para elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pela manifestante. Como se sabe, incumbe à manifestante, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo do despacho decisório que glosou o direito creditório pleiteado.

Assim, rejeitam-se as preliminares suscitadas pela recorrente e passa-se à análise de mérito.

- Insumos adquiridos de pessoas físicas

Quanto à possibilidade de se incluir as aquisições de insumos de pessoas físicas no cálculo do **crédito presumido apurado em conformidade com a Lei nº 9.363/96**, é consabido que o tema foi objeto de recurso repetitivo do STJ, que consolidou jurisprudência em prol do pleito dos contribuintes, como se verifica da ementa abaixo:

A Primeira Seção do STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 993.164/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 17.12.10, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008, decidiu que o crédito presumido de IPI, criado pela Lei 9.363/96, abrange as aquisições de insumos realizadas a pessoas físicas, não contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS.

(REsp 1241856/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2013, DJe 09/04/2013)

Esta orientação foi consolidada na Súmula 494/STJ, de seguinte teor:

O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

O REsp nº 993.164/MG, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que é, portanto, vinculante nos julgamentos deste Conselho Administrativo por força do seu Regimento Interno, tem a seguinte ementa:

*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. (...)*
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 resarcimento 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 resarcimento 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.*

(...)

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:*

(...)

§ 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 sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: (...).*

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: (...).*

(...)

17. *Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008" (REsp 993164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, unânime, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010)*

Dessa forma devem ser revertidas as glosas relativas à "matéria-prima (cana de açúcar) adquirida de pessoas físicas", reconhecendo-se o direito creditório correspondente.

- Insumos que são caracterizados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem

Conforme definido no artigo 3º da Lei nº 9.363/96, abaixo transcrito, os conceitos de MP, PI e ME aplicáveis na apuração do crédito presumido previsto nessa Lei nº 9.363/96 são os mesmos daqueles definidos na legislação do IPI:

Lei 9.363/96:

Art.3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. [grifei]

Com efeito, o art. 147, I do RIPI/98¹, vigente à época dos fatos geradores, dispõe que os estabelecimentos industriais e os equiparados podem creditar-se do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Também os Pareceres Normativos CST nº 65/79 e nº 181/74, que são atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos do art. 100, I do CTN, auxiliam na determinação do sentido e alcance das normas legais e do regulamento acerca de quais insumos ensejam aproveitamento de créditos do IPI.

Não obstante a técnica da não cumulatividade do IPI tenha amparo no art. 153, §3º da Constituição Federal, esse dispositivo, por si só, não assegura o direito ao crédito do IPI sobre os produtos adquiridos, havendo a necessidade de lei, regulamento e normas complementares (art. 100 do CTN) que tragam as condições e as formas para que esse crédito possa ser aproveitado pelo contribuinte.

Assim, em consonância à lei, ao regulamento do IPI e aos atos normativos acima mencionados, o aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, assim considerado como o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização, bem como que não estejam compreendidos no ativo permanente da empresa.

Nesse mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra contida no art. 62, §2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

¹ Dispõem no mesmo sentido os arts. 66, I do RIPI/79; 82, I do RIPI/82; e 164, I do RIPI/2002.

O RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 SC (2008/01532905), representativo de controvérsias, traz a seguinte ementa:

EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; (...)

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos 'que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Nesta esteira, em julgamento anterior deste Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3302-002.475, da 3^a Câmara/2^a Turma Ordinária desta 3^a Seção de Julgamento, cuja ementa segue abaixo, foi adotado o entendimento do referido Recurso Especial:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

CRÉDITOS DE IPI. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR E DERIVADOS.

O conceito de insumo para industrialização, não é largo o bastante para abranger os insumos utilizados no cultivo de cana-de-açúcar.

O cultivo da cana-de-açúcar é processo de produção típico da agricultura, e não da atividade industrial.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE IPI. RECURSO REPETITIVO STJ.

Os produtos intermediários que geram direito de crédito de IPI, nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles que são consumidos ou sofrem desgaste de forma imediata e integral no processo produtivo, sendo incabível quanto aos valores do IPI pagos quando da aquisição de máquinas, equipamentos, suas partes e peças, combustível empregado em máquinas e equipamentos, bem como quando da aquisição de produtos cujo desgaste se dê apenas de forma indireta.

Recurso Voluntário Negado

No caso, a fiscalização glosou o crédito relativos aos insumos relacionados no demonstrativo "RELAÇÃO DOS INSUMOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO DO IPI" (fls. 148/149 ou fls. 144/145 na numeração original), sob a seguinte motivação: "os insumos relacionados no demonstrativo de fls. 144/145, sofrem alterações em função de ações exercidas diretamente na água (ETA), na caldeira ou são utilizados em laboratórios de análises. Ou seja, embora estes insumos tenham sido consumidos no processo de industrialização do açúcar e do álcool, NÃO há uma ação direta sobre os produtos em fabricação, mas, apenas um contato indireto, por intermédio da água e da caldeira, no processo industrial, inexistindo, portanto o direito ao crédito presumido de que trata Lei nº 9.363/96".

Como se vê, o entendimento da fiscalização está em consonância com o conceito de insumo para fins de creditamento do IPI exposto acima neste Voto.

No Parecer Técnico juntado pela contribuinte nas fls. 1673/1681, sustenta o Engenheiro Químico que:

(...)

Neste particular, encontram-se nos processos de fabricação do álcool e açúcar:

As águas condensadas advindas da condensação de vapor de quaisquer naturezas e as águas empregadas para diluição de produtos intermediários de processo, diluição / preparo de produtos químicos dosados no processo produtivo, lavagem e preparo de matéria para fins de assepsia e adequação ao uso.

O que prevalece na situação acima exposta, é a "adequação ao uso pretendido", para que o efeito desejável da utilização do insumo, seja alcançado.

Desta forma a utilização de águas condensadas, somente poderá ser empregada, como insumo na fabricação de açúcar e álcool, se a mesma, for advinda da condensação de vapor que foi tratado por agente neutralizante ou inibidor de corrosão e ou que tenha sido gerado por água tratada por agentes químicos, que incorporados na mesma, dão a produção do vapor, o seu uso pretendido.

(...)

Dessa forma, embora a utilização dos produtos glosados na condensação do vapor ou na água seja essencial para a atividade produtiva de açúcar e álcool como um todo, na medida que deixam o vapor e água condensada nas características desejadas, não se poderia dizer que tais produtos (utilizados para tratamento da água/vapor) teriam uma ação direta sobre o açúcar e álcool em fabricação.

Também não se cogita de incluir no conceito de insumo para fins de creditamento do IPI os produtos utilizados em laboratório de análises para atestar a qualidade e

as propriedades fitossanitárias dos produtos para serem aptos à comercialização, conforme pretende a recorrente, eis que são aplicados no produto acabado (açúcar e álcool).

- Produtos em elaboração e acabados, mas ainda não vendidos

Alega a recorrente que o critério adotado por ela estaria de acordo como o §7º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97, abaixo transcrito, o qual prevê que a apuração da quantidade de insumos utilizados em seu processo produtivo será feita mês a mês, e não em bases anuais, como pretende fazer crer a autoridade fiscal:

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.

(...)

§ 3º No último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no último trimestre de cada ano, deverá ser excluído da base de cálculo do crédito presumido o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados mas não vendidos. [negrito]

§ 4º O valor de que trata o parágrafo anterior, excluído no final de um ano, será acrescido à base de cálculo do crédito presumido correspondente ao primeiro trimestre em que houver exportação para o exterior.

§ 5º A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção durante o período.

§ 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.

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, a avaliação das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção, durante o mês, será efetuada pelo método PEPS.

(...)

No caso, a fiscalização entendeu que não era correta a metodologia adotada pela contribuinte para se apurar o montante a ser excluído, relativamente ao valor dos insumos

utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados mas não vendidos, razão pela qual apurou tal montante segundo o seguinte critério:

(...)

De acordo com o demonstrativo denominado: "Estoque de produtos acabados em reais" - fls. 116, é possível de se determinar qual o valor do açúcar e do álcool produzido na safra, bem como o saldo destes produtos em 31 de dezembro de 2000.

Desta forma, será apurado o percentual de produtos produzidos na safra, mas que se encontravam em estoque no final do ano, mediante a divisão do saldo dos produtos em 31/12, pelo valor produzido na safra.

Este coeficiente será aplicado ao valor total dos insumos utilizados na produção, e desta forma será obtido o valor dos insumos utilizados na produção de produtos acabados e não vendidos:

(...)

No entanto, não se trata de apuração de insumos como bases anuais, como crê a recorrente, mas somente uma forma de cálculo do valor dos insumos utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados mas não vendidos, que deve ser excluído da base de cálculo do crédito presumido somente no último trimestre do ano em que realizada exportação, utilizando-se do valor do Estoque final de produtos acabados.

Como bem esclareceu a decisão recorrida, o critério adotado pela contribuinte não reflete o valor do montante a ser excluído da base de cálculo do crédito presumido:

(...)

Por outro lado, com certeza, a metodologia adotada pela requerente no levantamento do montante a ser excluído no final de 2000 é errônea, pois somente o próprio crédito presumido é calculado mensalmente de forma acumulada, sendo deduzidos do total acumulado em cada trimestre os montantes referentes a pedidos de trimestres anteriores.

Para a exclusão no final do ano, há que ser feita uma espécie de retrato instantâneo no último dia do ano das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados em produtos em elaboração e em produtos acabados, mas não vendidos. Foi o que fez a autoridade fiscal ao estabelecer um percentual de produtos acabados produzidos em estoque no final do ano, aplicável ao total de insumos admitidos e adquiridos durante o ano, conforme a seguinte divisão: [(Estoque Final de Produtos no Ano – Estoque Inicial de Produtos no Ano)/Produção no ano].

Os arts. 7º e 8º da Portaria MF nº 38, de 1997, dispõem apenas sobre o método de apuração de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na produção mensalmente. Não há referência ao cálculo percentual do estoque final de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados em produtos em elaboração e em produtos acabados, mas não vendidos.

(...)

- Receita operacional bruta e receita bruta de exportação

A fiscalização e a decisão recorrida divergem do valor adotado pela recorrente a título de receita de exportação, pois considera que essa deve ser mensurada no

momento de saída da mercadoria do estabelecimento do produtor-exportador, enquanto a recorrente reconheceu as receitas de exportação na data de embarque do produto.

Sobre a receita de exportação e a receita operacional bruta assim dispõe a Lei nº 9.363/96:

*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.*

(...)

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da **receita operacional bruta**, da **receita de exportação** e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.*

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

*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 resarcimento, à definição de **receita de exportação** e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.*

Como se vê acima, a Lei nº 9.363/96 determinou a utilização subsidiária da legislação do Imposto de Renda para se determinar o conceito de "receita operacional bruta" e deixou a "definição de receita de exportação" a cargo do Ministro da Fazenda.

Não prospera a interpretação adotada pela fiscalização no sentido de que, para o conceito de "receita operacional bruta" dever-se-ia utilizar a legislação do IPI, eis que o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 faz uso do termo "respectivamente" e "e de" para separar os conceitos para os quais se deve usar a legislação do IR daqueles que seguem a legislação do IPI, de forma que se tem:

legislação do IR --> conceito de "receita operacional bruta" e

legislação do IPI --> conceito de "produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem" (IPI).

Esse entendimento se confirma pelo disposto expressamente no §16 do art. 3º da Portaria MF nº 38/97, nestes termos: "Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI".

O art. 3º da Portaria MF nº 38/97, no seu §15, traz a seguinte delimitação para "receita operacional bruta" e para "receita bruta de exportação":

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.

(...)

§ 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;

(...)

De outra parte, a Portaria MF nº 356/88 (DOU de 07/12/1988) já havia definido no âmbito do Imposto sobre a Renda, o "critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais", tendo em vista a isenção de IRPJ de que tratavam os arts. 290 e 293 do RIR/80, na seguinte forma:

I - A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

I.1 Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

II - As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas.

(...)

Inclusive, no Acórdão nº 1401-001.552- 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 1º de março de 2016, no âmbito de IRPJ (omissão de receitas) decidiu-se no sentido de que a Portaria MF nº 356/88 apenas ratifica o entendimento vigente de que a receita de produtos manufaturados deve ser reconhecida no momento do embarque, conforme Voto Condutor do Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, abaixo transcrito:

(...)

Em sua peça recursal, a contribuinte insistiu na tese de que a divergência apontada pela fiscalização decorre da aplicação da Portaria MF nº 356/88, por parte da contribuinte. Segundo a recorrente, as notas fiscais efetivamente devem ser emitidas em função do fato gerador do IPI ou do ICMS (saída do estabelecimento). No entanto, por força da aludida Portaria MF nº 356/88, a receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais deve ser determinada pela conversão, em moeda nacional, pela taxa de câmbio vigente na data de embarque dos produtos para o exterior (data averbada na Guia de Exportação ou documento equivalente).

(...)

Analisando a matéria, considero que a razão situa-se ao lado da contribuinte, ora recorrente.

Sobre o tema, deve-se levar em conta o disposto no art. 22 da IN SRF nº 243/2002, verbis:

IN SRF 243/2002

Art. 22. A receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data:

I - de embarque, no caso de bens;

II - da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito.

Deve ter em conta que a Portaria 356/88, invocada pela decisão de piso, apenas regulamenta os artigos 290 e 293 do RIR/80, que trata de isenção do IRPJ sobre o lucro na exportação de manufaturados.

A citada Portaria ratifica (não inova, até porque a portaria não teria esse poder) o entendimento de que a receita de produtos manufaturados deve ser reconhecida no momento do embarque. Essa era a sua única finalidade, expressamente posta. Assim, não faria sentido se referir às exportações em geral.

Assim sendo, temos que para fins de utilização da taxa de câmbio do dia do embarque, revela-se irrelevante a natureza dos bens exportados (industrializados ou não).

Pelas razões expostas, considero que em relação ao presente tema o recurso voluntário merece ser provido.

(...)

Assim, diante da ausência de outra regulamentação específica sobre a matéria, deve ser acatado o entendimento veiculado pela Portaria nº 356/88 para, no cálculo do crédito presumido do IPI, "a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador" sejam mensuradas em relação às exportações na data de embarque dos produtos.

Nessa linha já foi decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-004.709- 3ª Turma, de 21 de março de 2017, sob o Voto do Conselheiro Relator Júlio César Alves Ramos, nestes termos:

(...)

O ato regulamentar que embasou o raciocínio da dra. Angela, embora explicitamente direcionado ao IRPJ e à CSLL, nada mais fez, a meu sentir, do que aplicar os princípios contábeis geralmente aceitos à sempre controvertida questão do reconhecimento da receita obtida com a venda de produtos para o exterior.

E vale desde logo repetir que o seu desiderato é definir:

critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais Ele não se limita, pois, a definir, simplesmente, "receita de exportação", mas a apurar a receita de vendas decorrente de uma exportação.

Como é de conhecimento geral, os princípios contábeis sempre preconizaram, entre outras coisas, que a) a contabilidade deve ser elaborada em moeda nacional, b) a receita deve ser reconhecida quando todos os custos e despesas a ela necessários já possam ser confiavelmente reconhecidos e c) já tenham sido transferidos ao comprador os riscos mais relevantes relacionados a sua propriedade. É o que, em suma, preceitua

hoje o CPC 30, no que, entretanto, apenas repete diversos normativos anteriores.

Ora, quando se trate de uma venda no mercado interno, a aplicação desses critérios não traz, regra geral, maiores dúvidas, que ficam restritas, quase sempre, às exceções relacionadas a antecipações de pagamento ou postergações de entrega.

Em se tratando, porém, de uma venda contratada em moeda estrangeira, e dada a oscilação do valor da moeda nacional em relação a ela, crucial estabelecer-se quando a primeira deve ser convertida na segunda. Foi o que fez, e bem, o ato expedido pelo Ministro da Fazenda.

Com efeito, os critérios acima mencionados somente se perfazem, como regra geral, quando a mercadoria é efetivamente embarcada para o exterior. Realmente, é somente aí que os riscos mencionados são afinal transferidos e é também somente aí que o valor contratado (ao menos nos contratos gravados com a cláusula FOB) é, por inteiro e indubitavelmente, de direito do vendedor.

Como sempre, há exceções, mas que não afetam significativamente o raciocínio adotado na Portaria ministerial. É que nas exportações com cláusula CIF o segundo requisito só se aprimora mesmo em momento ainda posterior a chegada da mercadoria no porto indicado no contrato.

Nunca, porém, ao que saiba eu, ele ocorre na saída do estabelecimento exportador: isso requereria que o comprador no exterior de algum modo assumisse o risco de buscar a mercadoria aí.

Concluo, assim, que o ato ministerial corretamente aplicou os princípios contábeis à hipótese.

(...)

É que, como já mencionado acima, a parcela aqui discutida integra sim "o produto da venda para o exterior". E isso porque, ao constatá-la, a exportadora é obrigada a emitir nota fiscal complementar na qual a destaca "como complemento de preço". Repito, não há registro de variação cambial a esse título.

A obrigatoriedade dessa emissão, até onde sei, provém das legislações estaduais de ICMS, mas pode-se perfeitamente entendê-la contemplada também na legislação do IPI3, embora seja certo que o dispositivo não foi concebido pensando numa exportação, que nunca foi tributada, stricto sensu, por aquele imposto.

(...)

Não vejo sentido, pois, concessa venia, no argumento de que a parcela não poderia ser considerada por ser "receita financeira".

(...)

- Exportações indiretas realizadas por meio de empresas comerciais exportadoras

A fiscalização entendeu que algumas operações não tinham o "fim específico para exportação, excluindo-as da base de cálculo do crédito presumido, sob os seguintes fundamentos:

O conceito de "com o fim específico de exportação" foi dado pelo art. 39, § 2º da Lei nº 9.532/97, in verbis:

"Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§1º(...)

§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. (grifamos)

Contudo, verificamos nas notas fiscais relacionadas nas fls. 168/204, que a contribuinte vendeu produtos para a empresa JARDEST S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL, CNPJ 50.735.281/0001-07, SEM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, senão vejamos:

a) Consta no corpo das referidas notas fiscais, bem como nos CFOP, que a venda destina-se a "Futura Exportação", não contemplando a expressão: "com o fim específico de exportação";

b) Da mesma forma, os produtos são remetidos para o endereço da empresa JARDEST (Via Anhanguera, Km 340, Jardinópolis/SP). Ou seja, os produtos não foram remetidos para o embarque ou para recintos alfandegados;

(...)

A decisão recorrida, em análise dos argumentos e documentos apresentados pela manifestante, assim decidiu:

Exportações Efetuadas Por Empresas Sem Fim Específico

Consoante já invocado neste julgado, à luz da Portaria MF nº 38, de 1997, art. 3º, § 15, III, é reputada como 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.

As notas fiscais com cópias de fls. 172/203 e 207/209, emitidas para a empresa Jardest, alegadamente para exportação futura e aglutinadas no demonstrativo de fl.210, não revelam saídas de produtos diretamente para embarque ou depósito alfandegado por conta e ordem da adquirente.

Na manifestação de inconformidade, a requerente carreou cópias de notas fiscais emitidas pela Jardest, com CFOP 7.17 acompanhado dos dizeres "venda p/ fut. exp. f. lote", tendo com destinatários Cargill International S/A e Tate and Lyle International (fls. 2.025/2.036, 2.039/2.238 e 2.242/2.293), além de documentos como faturas comerciais com referências específicas à Jardest.

À toda evidência, a despeito das alegações na manifestação de inconformidade, trata-se de notas fiscais de venda sem fim específico de exportação.

(...)

No recurso voluntário, requer a interessada a reforma dessa decisão para o reconhecimento da materialidade da exportação realizada, deferindo-se o direito ao

ressarcimento. Argumenta que inexiste qualquer comando legal que determine que, no corpo da nota fiscal, deva constar a expressão "*Venda com o Fim Específico de Exportação*" e que foram realizadas vendas para entrega futura.

No entanto, independentemente da questão de não haver a inscrição na nota fiscal acerca do fim específico para exportação, as alegadas operações para exportação futura não atendem aos requisitos do art. 39, §2º da Lei nº 9.532/97.

No caso, as mercadorias deveriam sair do estabelecimento industrial da recorrente **diretamente** para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, **por conta e ordem da empresa exportadora/adquirente**. Se a contribuinte vendeu as mercadorias para Jardest S/A Açúcar e Alcool, de CNPJ nº 50.735.281/0001-07, e esta vendeu para outros destinatários (Cargill International S/A e Tate and Lyle International), ainda que estes últimos tenham efetuado a exportação dos produtos, não está cumprido o requisito de uma venda com "fim específico de exportação" que daria direito ao crédito presumido, eis que a exportação não foi efetuada pela primeira adquirente (Jardest S/A Açúcar e Álcool), não se tratando, portanto, de uma remessa direta da contribuinte para embarque ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa exportadora.

- Produtos adquiridos de filiais

A fiscalização excluiu da base de cálculo do crédito presumido as transferências de cana-de-açúcar entre as filiais, tendo em vista que não houve a aquisição de insumos, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.393/96.

A DRJ manteve a exclusão vez que: a) a requerente não comprovou a alegação de que havia apresentado à autoridade fiscal o que denomina de "espelhos" das notas fiscais de transferência de cana de açúcar de estabelecimentos filiais para a matriz; e b) somente as aquisições de cana de açúcar com o gravame das contribuições do PIS e da COFINS podem ser admitidas para fins de apuração da base de cálculo do crédito.

No recurso voluntário alega a interessada que, "muito embora não tenha encontrado as notas fiscais originais, juntou aos autos o "espelho" destas notas, demonstrando que os produtos supostamente adquiridos de filiais foram, de fato, adquiridos de terceiros". No entanto, não consta no processo a juntada de tais documentos após a decisão de primeira instância.

Aduz também a recorrente que a DRJ não lhe teria franqueado a possibilidade de juntar mais documentos ou realizar perícias, o que caracterizaria cerceamento ao direito de defesa. No entanto, é por ocasião da manifestação de inconformidade que a manifestante deve apresentar, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir", sem prejuízo de, posteriormente, apresentar outras provas para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos pela decisão de primeira instância. Mas nada disso foi feito.

Diante da ausência de comprovação de que houve aquisições oneradas com as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins não há como reformar a decisão recorrida que manteve a exclusão das transferências de produtos das filiais da base de cálculo do crédito presumido.

- Inexigibilidade de multas e dos juros de mora constantes das cartas cobrança

Requer, por fim, a recorrente a exclusão da incidência de juros e multa do eventual saldo devedor, ou, em caráter subsidiário, que se determine a aplicação dos juros de mora apenas sobre o valor do principal, não incidindo os juros de mora, por conseguinte, sobre o valor das multas.

No entanto, tratando o processo de ressarcimento/compensação, não houve aqui qualquer exigência de multa da recorrente, mas apenas de juros de mora sobre os débitos confessados cuja compensação não foi homologada, conforme se vê na Carta Cobrança da fl. 279 que assim alerta a contribuinte: "caso o pagamento seja efetuado após a data de validade indicada na guia Darf, o montante de juros deve ser atualizado nos termos do art. 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96 (taxa Selic)".

De forma que, tratando-se de exigência com previsão expressa em lei, inclusive com a sua legitimidade ratificada nas Súmulas CARF abaixo transcritas, não há como se acolher o pedido da recorrente:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas/ajustes da base de cálculo do crédito presumido relativas aos seguintes itens: i) matéria-prima adquirida de pessoas físicas e ii) relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (coeficiente de exportação), na qual as receitas de exportação deverão ser consideradas ao câmbio vigente nas datas dos respectivos embarques.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora