



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

Processo n° 13866.000152/2001-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-001.938 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2013
Matéria Ressarcimento- Crédito Presumido de IPI- Compensação
Recorrente NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

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

PROVAS DAS ALEGAÇÕES.

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS.

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

PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. CAL VIRGEM.

A cal virgem, utilizada para alterar as características da cana-de-açúcar de modo evitar a proliferação de bactérias, caracteriza-se como produto consumido no processo de fabricação de açúcar e álcool e, assim, como insumo, para efeito de crédito de IPI.

VARIAÇÕES CAMBIAIS.

Documento assinado digitalmente conforme Art. 10º, II, da Lei nº 11.127/2002.

Autenticado digitalmente em 13/02/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 12/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinad

o digitalmente em 11/03/2013 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO

Impresso em 15/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os ajustes decorrentes de variações cambiais efetuados por meio de notas fiscais complementares emitidas depois da saída das mercadorias do estabelecimento industrial devem ser excluídos da composição do valor da receita de exportação e desconsiderados no cálculo do crédito presumido de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO. CÔMPUTO DO TOTAL DOS INSUMOS.

A base de cálculo do crédito presumido é determinada pela aplicação do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional sobre o valor total das aquisições destinadas à produção (industrialização), acumuladas desde o início do ano até o mês a que se refere o crédito. O resultado do crédito presumido do mês corresponderá ao total do crédito presumido acumulado desde o início do ano até o mês da apuração, diminuído dos valores obtidos e utilizados nos meses anteriores.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao crédito na aquisição de cal virgem, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó, relatora. Designado o conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor. O conselheiro Gileno Gurjão Barreto declarou-se impedido.

(Assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente

(Assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO - Redator designado

EDITADO EM: 11/02/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em 17/02/2012, em face do Acórdão 14-35.864 da 8ª Turma da DRJ/RPO proferido em sessão de 22 de novembro de 2011, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, segundo a ementa e dispositivo a seguir transcritos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Diante do conceito dado à expressão “empresa comercial exportadora” em diferentes oportunidades pela SRF e pelo MF, conclui-se que são admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas a empresas enquadradas no Decreto-lei nº 1.248, de 1972.

VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS.

Não geram direito ao crédito presumido, as vendas para empresas comerciais exportadoras quando não restar comprovada a saída dos produtos com o fim específico de exportação nos termos da legislação do IPI.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado o ônus da prova dos fatos constitutivo do direito que pleiteia.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

O valor das variações cambiais não compõe o valor da receita de exportação no cálculo do crédito presumido de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo os gastos gerais de produção.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

A base de cálculo do crédito presumido é determinada pela aplicação do percentual correspondente à relação entre a

receita de exportação e a receita operacional sobre o valor total das aquisições destinadas à produção.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Acórdão

Acordam os membros da 8ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade.”

A contribuinte efetuou em 20/08/2001 pedido de ressarcimento de IPI, referente ao 2º Trimestre do ano-calendário de 2001, inicialmente no valor de R\$ 79.069,28 (setenta e nove mil, sessenta e nove reais e vinte e oito centavos), relativo à crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social-COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 23/97, e pela Portaria MF nº 38/97.

Apresentou também, ainda em 20/08/2001, pedido de compensação deste crédito com débito próprio de IRPJ (código 2362), referente ao PA de jul/2001.

Em 29/05/2002 solicita retificação do valor do pedido de ressarcimento, alterando o valor inicial para o valor de R\$67.162,19, esclarecendo que o valor utilizado indevidamente no valor de R\$11.907,09 foi recolhido com acréscimos legais consoante xerox do DARF anexo e, em decorrência, retifica, na mesma data, o pedido de compensação, para ajustar o valor do crédito a ser compensado, consoante documentos de fls. 45 a 47. .

A interessada é uma empresa agro-industrial do setor sucroalcooleiro, destinada à plantação, extração e industrialização da cana-de-açúcar, para produção e comercialização nos mercados interno e internacional de álcool, açúcar e seus derivados.

Em decorrência desse e de outros pedidos de ressarcimentos de IPI foi expedido Mandado de Procedimento Fiscal — - Fiscalização -MPF nº 08.1.07.00-2005-00084-2, para dar início a procedimento de auditoria do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para análise do crédito presumido de IPI no período de janeiro de 1998 a setembro de 2002, conforme MPF e Termo de Início da Ação Fiscal, com ciência em 02/03/2005. (fls.55 a 59).

A autoridade administrativa, por meio do Despacho Decisório de fls. 167 e 168, reconhece parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 10.412,40, tendo em vistas as retificações procedidas e descritas na informação fiscal de fls. 147/164 conforme transcreve-se resumidamente a seguir, do Acórdão recorrido:

“a) Exclusão das exportações realizadas por terceiros, empresas não constituídas sob a forma preconizada pelo inciso I, art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72 (trading company), num total de R\$ 4.893.806,40;

b) Mudança no critério de rateio dos insumos utilizados nos produtos nãoacabados e nos produtos acabados mas não vendidos: desconsideração do método adotado pela contribuinte denominado “ATR” (Açúcar Total Recuperável);

c) Utilização de insumos não admitidos pela legislação do IPI (cal virgem, condicionador de lama, fosfato, hipoclorito de sódio, optisperse, oxialquatos em águas e sal grosso), no total de R\$ 30.024,97;

d) Glosa de insumos utilizados na industrialização de produtos não exportados (cana de açúcar utilizada na produção de álcool), no total de R\$ 2.261.492,30;

e) Os custos das matéria-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo dos produtos exportados foram apurados conforme demonstrativo de fl. 139.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 181/206, instruída com os documentos de fls. 208/320, defendendo a inclusão, no cálculo da receita de exportação, das exportações realizadas por empresas comerciais exportadoras, mesmo que não estejam formalizadas como uma trading company, por considerar que se encontra atendido o fim específico de exportação. Acrescentou que a exclusão desses valores afrontaria os princípios da legalidade e da isonomia.

O Acórdão 14-35.864 da 8ª Turma da DRJ/RPO ora recorrido resume os argumentos de defesa da contribuinte da seguinte forma:

a) O parágrafo único do artigo 1º da lei nº 9363/96, ao estabelecer o crédito presumido para as vendas realizadas para empresas comerciais exportadoras, o fez de forma ampla e irrestrita, abrangendo todas as empresas que tenham por objeto social a comercialização e exportação de produtos, ainda que não atendam aos requisitos exigidos pelo Decreto-lei nº 1.248/72. Em nenhum momento o texto legal determina ou condiciona que a exportação somente gerará o benefício quando a empresa comercial exportadora, adquirente dessas mercadorias, for constituída conforme os requisitos previstos no artigo 2º do Decreto-lei nº 1.248/72;

b) Todos os insumos (que sofreram glosa), apesar de não integrarem o produto final, são integralmente consumidos durante o processo de produção do açúcar e do álcool, sendo, portanto, produtos intermediários essenciais para a fabricação das mercadorias.

Negar o direito pleiteado pela empresa é negar vigência ao artigo 2º da Lei nº 9.363/96, que admite ser a base de cálculo do benefício o total das aquisições.

c) A exclusão de parte da cana de açúcar destinada à fabricação de álcool é indevida, pois a apuração do crédito presumido é o resultado do percentual da receita de exportação sobre o valor total dos insumos adquiridos, justamente para quantificar o custo dos insumos aplicados no montante exportado. Assim, se um insumo é utilizado tanto para produtos exportados como para os vendidos no mercado interno, a própria fórmula de cálculo do benefício trata de conceder o crédito para àqueles insumos que foram utilizados na industrialização dos produtos exportados. Aceitar o procedimento fiscal implicaria em reduzir ainda mais a base de cálculo do crédito presumido, mitigando o benefício fiscal em exame, visto que a própria fórmula do benefício automaticamente já exclui essa parcela.

Por fim, solicitou que seja conhecida e provida a manifestação de inconformidade, para que seja cancelada a decisão da DRF, com a homologação do ressarcimento e da compensação.

Em vistas das alegações da interessada, os autos foram baixados em diligência (Resolução nº 1.521 - 8ª Turma da DRJ/POR, fls. 326/327) para que a autoridade administrativa verificasse se as vendas para a empresa S/A Fluxo Comércio e Assessoria Internacional, Comércio e Indústria Brasileiras Coimbra S/A, Nova Trading S/A e Usina Itamarati S/A cumpriram os requisitos do artigo 2º, § 1º, II, da IN 23/97, ou seja, se foi cumprido o fim específico de exportação, e se essas empresas apresentaram os documentos de que trata o artigo 12 da Instrução Normativa.

O resultado da diligência consta da Informação Fiscal de fls. 814/820, no qual restaram constatadas, em relação a cada empresa, as seguintes conclusões:

a) Nova Trading S/A: tendo em vista que somente constam documentos que comprovam a efetividade da exportação relativa à nota fiscal nº 36414, esta deverá integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI. As demais vendas não serão consideradas com o fim específico de exportação, razão pela qual devem ser mantidas as glosas relativas às notas fiscais nºs 33948, 34479 e 34648. Consta na nota fiscal nº 34648 (fl. 94), que esta se refere ao complemento de preço relativo à nota fiscal nº 33948, ou seja, refere-se à variação cambial, não sendo portanto, uma receita de exportação que deva compor a base de cálculo das receitas de exportação;

b) S/A Fluxo Comércio e Assessoria Internacional, Usina Itamarati S/A e Comércio e Indústria Brasileiras Coimbra S/A: as vendas efetuadas junto a estas exportadoras deverão integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Cientificada do resultado da diligência, a empresa apresentou manifestação de fls. 822/825, vol.6, na qual teceu os seguintes comentários:

a) Mesmo que se entenda pela ausência de demonstração, pela empresa comercial exportadora Nova Trading S/A, de que as vendas tinham efetiva finalidade de exportação, é evidente que isso não poderá impactar no cálculo do crédito presumido, uma vez que, nos próprios termos do art. 12 da IN 23/97, compete à empresa comercial exportadora a apresentação dos documentos comprobatórios da operação de exportação dos produtos adquiridos das empresas exportadoras de mercadorias nacionais;

b) Se a própria IN 23/97 já prevê as conseqüências de um eventual inadimplemento das obrigações exigidas das empresas comerciais exportadoras, não há como se admitir, adicionalmente, a imposição de um prejuízo complementar à pessoa jurídica produtora, até porque, se a IN 23/97 contempla a necessidade de pagamento do valor equivalente ao crédito presumido pela primeira, presume-se o seu reconhecimento no cálculo do direito creditório da segunda.

Ao proceder a análise dos autos a autoridade julgadora de 1ª instância administrativa federal decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, segundo as razões expedidas no voto condutor, que resumidamente demonstra-se a seguir:

• **Matéria não contestada** - a manifestante não questionou uma das retificações efetuada pela fiscalização na apuração do crédito presumido: mudança no critério de rateio dos insumos aplicados na produção dos produtos não acabados e acabados mas não vendidos, a qual reputa-se incontroversa;

• **Exclusão das vendas a empresas exportadoras** - a autoridade julgadora de 1ª instância efetua extensa análise à legislação que trata da matéria e afirma que: diante do conceito dado à expressão “empresa comercial exportadora” em diferentes oportunidades pela SRF e pelo MF, conclui-se que são admitidas, no cálculo do crédito presumido, as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas a empresas favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei nº 1.248, de 1972. Assim, defende que devem ser incluídas, no cálculo do crédito presumido, as receitas de vendas para empresas comerciais exportadoras, independente de serem favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei no 1.248/72, desde que estas vendas tenham o fim específico de exportação.

Mas, por outro lado, ressalva a questão do ônus da prova em pedidos administrativos. Assim, no caso em concreto, o administrado deve carrear aos autos as provas que dão lastro ao direito creditório reclamado. Trata-se de postulado do Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária. Ou seja, a empresa deve provar o que alegou em sua impugnação: que as vendas para as empresas comerciais exportadoras cumpriram o fim específico de exportação. Afirma que a condição estabelecida no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.363/96, é que a venda do produto seja com o fim específico de exportação, cuja definição está no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97.

Afirma que “Não basta apenas comprovar a efetividade da exportação, deve-se comprovar que a operação efetuada (vendas para a comercial exportadora) tenha o fim específico de exportação, ou seja, que os produtos vendidos (para exportação) sejam remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente (empresa comercial exportadora)”. Relativamente às notas fiscais nºs 33948, 34479 e 34648 de vendas efetuadas à Nova Trading S/A, tal circunstância não restou comprovada no processo, não há qualquer indicação de que os produtos vendidos à empresa comercial exportadora Nova Trading S/A, foram remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente, e dessa forma, as mesmas não podem ser consideradas como receita de exportação utilizada na determinação do cálculo do crédito presumido de IPI.

Com base nas informações fiscais de fls. 147/164 e 814/820, refaz o valor acumulado das receitas de exportação, que passa a ser:

Ano-calendário de 2001 exportações realizadas até o 2º Trimestre				
Destinatário	CNPJ	Nº Nota Fiscal	Valor	Data de emissão
		Jan/01		
Satco Trading	01.811.229/000250	33.884	228.000,00	09/01/2001
Satco Trading	01.811.229/000250	33.961	228.000,00	11/01/2001
Total de Janeiro/2001			456.000,00	
Total do 1º Trimestre de 2001			456.000,00	
			Mai/01	

Glencore Imp. Exp. Ltda	32.441.636/000599	36.200	1.691.422,80	09/05/2001
Louis Dreyfus Trading		36.892	1.730.624,70	30/05/2001
Louis Dreyfus Trading		36.603	730.200,00	24/05/2001
Nova Trading S/A	02.992.296/000108	36.414	452.684,40	18/05/2001
Total de Maio/2001			4.604.931,90	
			Jun/01	
Usina Itamarati S/A	15.009.178/000170	37.582	330.000,00	21/06/2001
Coimbra	47.067.525/011142	37.560	754.500,00	21/06/2001
Louis Dreyfus Trading		37.558	71.559,60	21/06/2001
Louis Dreyfus Trading		37.028	498.771,00	05/06/2001
S/A Fluxo	11.137.338/000297	34.726	2.206.800,00	14/06/2001
Sab Trading	42.354.274/000129	37.959	60.480,00	30/06/2001
Total de Junho/2001			3.922.110,60	
Total do 2º Trimestre de 2001			8.527.042,50	
Total realizado até 2º Trimestre de 2001			8.983.042,50	

• **Variação Cambial** - Sobre o pretendido cômputo, na receita de exportação, da variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal de exportação e a data do efetivo embarque os produtos (nota fiscal nº 34648), demonstra que a orientação oficial específica da Secretaria da Receita Federal (SRF), em matéria de cálculo do crédito presumido de IPI, em resposta dada à questão 6, do “Perguntas e Respostas sobre Crédito Presumido do IPI”, encaminhado pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312, de 3 de agosto de 1998, determina que a receita de exportação deve ser obtida com base nos valores escriturados nos livros Registro de Apuração do IPI dos estabelecimentos, pelos somatórios dos valores registrados com Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 7.11 (saídas para o exterior – vendas da produção do estabelecimento). Ressalta ainda, a orientação do “Perguntas e Respostas – Pessoa Jurídica”, divulgada na página da SRF, na *Internet*; que o *caput* do art. 3º da Lei nº 9.363/96 determina que, para os efeitos dessa lei, a apuração do montante da receita de exportação seja efetuada nos termos das normas que regem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo-se considerar que o art. 9º da Lei nº 9.718/98, ao qual remete o *caput* do art. 3º da Lei nº 9.363/96, reza o seguinte:

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

Autenticado digitalmente em 13/02/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 12/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinad

o digitalmente em 11/03/2013 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO

Impresso em 15/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.” (sublinhado na transcrição)

Orientação, no mesmo sentido é encontrada na Nota CONJUNTA FM/SRF/COSIT/COTIP/COTRIN/Nº 397, de 29 de setembro de 1998.

“Para efeito do cálculo do Crédito Presumido de IPI como ressarcimento do PIS/PASEP, é irrelevante outro valor que não seja o constante da nota fiscal emitida na saída dos produtos do estabelecimento industrial. O que se deve considerar para o cálculo do crédito presumido é o valor da exportação constante na nota fiscal em reais que acobertar a saída para exportação, nada tendo a ver com variação cambial.”

Deste modo, entende correto o procedimento adotado pela fiscalização

• **Exclusão de insumos não admitidos pela legislação do IPI.** A exclusão dos valores atinentes às aquisições dos insumos cal virgem, condicionador de lama, fosfato, optisperse e sal grosso estão em conformidade com o entendimento da SRF sobre quais insumos podem ser admitidos na apuração do crédito presumido. O conceito de MP, PI e ME é aquele da legislação do IPI, e, nesse particular, o entendimento da SRF está sedimentado no Parecer Normativo CST nº 65, 30 de outubro de 1979, cujas conclusões foram transcritas na verificação fiscal, para, corretamente, fundamentar as exclusões daqueles insumos que não atendem aos requisitos nele previstos. O valor correspondente ao consumo destes bens deve ser considerado como **gasto geral de fabricação**, ou **custo indireto**, incorrido na produção, sendo, via de regra, atribuído aos produtos por meio de rateio, como também os são outros custos incorridos, tais como inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, seguros e administração da fábrica.

E, conclui pela improcedência da interpretação e dos argumentos levantados pela empresa em sua manifestação.

• **Exclusão de insumos (cana-de-açúcar) utilizados na produção de produtos não exportados (álcool)**

Embasado na análise dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96 a autoridade julgadora de 1ª instância concorda com o argumento da contribuinte de que a base de cálculo do crédito presumido é determinada pela aplicação do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional sobre o valor total das aquisições destinadas à produção (industrialização). O resultado, portanto, é o valor dos insumos usados nos produtos industrializados e exportados. Sendo assim, afirma, somente se admite glosa nas aquisições se estas não corresponderem ao conceito de insumos (matéria prima, material de embalagem e produtos intermediários) dado pela legislação do IPI; se estas aquisições forem

desoneradas tanto das contribuições para o PIS e Cofins, como do IPI, ou se forem usadas em produtos não industrializados (não tributados pelo IPI NT).

Portanto, a simples destinação para o mercado nacional de parte da produção industrial não é motivo de glosa, para efeitos da apuração do crédito presumido.

Como a fundamentação do fisco baseou-se exclusivamente na destinação ao mercado interno do produto industrializado, não levantando qualquer outro argumento, deve-se pressupor que o produto (álcool) é tributado pelo IPI e que os insumos utilizados em sua industrialização também são tributados/onerados pelo imposto e pelas contribuições citadas.

Portanto, não procede a glosa de insumos utilizados na industrialização de produtos não exportados (cana de açúcar utilizada na produção de álcool), no total de R\$ 2.261.492,30.

Sendo assim, o total dos insumos aplicados na produção, calculado pela fiscalização na página 16 da Informação Fiscal (fl. 162), no valor de R\$ 1.880.374,91, passa a ser R\$ 4.141.867,21 (R\$ 1.880.374,91 + R\$ 2.261.492,30).

• Apuração do Crédito Presumido.

Com base nas alterações, acima consideradas, nas receitas de exportação e nos custos dos insumos utilizados no processo produtivo, o cálculo efetuado pelo fisco deve ser alterado e passa a ser o seguinte:

Total dos insumos aplicados na produção	4.141.867,21
Relação Percentual (rec. exportação / rec. operac.bruta) (1)	18,01%
Base de Cálculo do Crédito Presumido	745.950,28
Percentual do Crédito Presumido	5,37%
Total do Crédito Presumido Acumulado	40.057,53
Crédito Presumido do 1º Trim. 2001	190,09
Crédito Presumido do 2º Trim. 2001	39.867,44

(1) Receita Operacional Bruta de R\$ 49.886.508,31 demonstrada à fl. 162.

Refeita a apuração do crédito presumido, chega-se a um crédito presumido apurado no montante de R\$ 39.867,44. Todavia, a autoridade ulgadora a quo efetua a seguinte ressalva:

“Considerando que o Acórdão nº 1417.914– 2ª Turma da DRJ/RPO, de 12 de dezembro de 2007, relativo ao processo administrativo nº 13866.000411/200237, na qual julgou o crédito presumido do 3º trimestre, calculou o crédito presumido acumulado até o 3º trimestre de 2001 no valor de R\$ 35.451,90, portanto menor que o apurado até o 2º trimestre de 2001, indefiro neste processo qualquer crédito adicional em virtude de evitar o recebimento em duplicidade do crédito presumido por parte da contribuinte. Cabe ressaltar que o valor aqui calculado está inserido no crédito presumido acumulado até o 3º trimestre.

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

Autenticado digitalmente em 13/02/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 12/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinad

o digitalmente em 11/03/2013 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO

Impresso em 15/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Deve-se observar que o Acórdão nº 330100.983– 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 07 de julho de 2011, negou provimento ao recurso voluntário, mantendo a decisão do Acórdão nº 1417.914– 2ª Turma da DRJ/RPO.”

A contribuinte irresignada apresenta, em 17/02/2012, recurso voluntário, cujos argumentos resume-se a seguir:

• **Da comprovação da operação de exportação pela empresa comercial exportadora** – A recorrente trouxe aos autos diversos documentos com o objetivo de comprovar a exportação realizada, a exemplo de Registros de operações de exportação, comprovantes de exportação, Memorando de Exportação, Conhecimento de Transporte, entre outros, os quais conjuntamente, revelam a negociação comercial entre a recorrente e as empresas comerciais exportadoras.

Contudo, argumenta ainda que, independentemente da produção de provas documental da venda para empresas exportadoras com o fim específico de exportação, a sua responsabilidade somente poderia se resumir à demonstração de que as vendas às comerciais exportadoras foram efetivadas com o fim específico de exportação, mas não que estas exportações foram devidamente realizadas pela empresa comercial exportadora.

Afirma ser ilegal tal exigência, posto que as receitas de exportações indiretas mediante operações realizadas por empresa comercial exportadora foram inicialmente glosadas pelo o fato de a empresa exportadora no caso em comento, para a qual foi vendida mercadorias com o fim específico de exportação, não ter sido constituída nos moldes do art. 2º, do Decreto-lei nº 1.248/72. Mas, a autoridade *a quo*, com base no entendimento mais amplo dado pela RFB e pelo Ministério da Fazenda, em diversas oportunidades, à expressão “empresa comercial exportadora”, concluiu as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação devem ser incluídas no cálculo do crédito presumido de IPI, independentemente do tratamento tributário conferido pelo o Decreto-lei nº 1.248, de 29/11/1972. Contudo, a DRJ impõe ao recorrente o ônus de comprovar que as empresas comerciais exportadoras cumpriram o fim específico de exportação, ou seja, impõe a obrigação de provar a real remessa das mercadorias para o exterior, não obstante terem sido as vendas realizadas em conformidade com a legislação aplicável (parágrafo único da lei nº 9.363/96). Afirma que a fiscalização não fez essa exigência, quando a intimou, mas apenas questionou se a comercial exportadora encontrava-se enquadrada como Trading Company, constituída na forma preconizada pelo o Decreto-lei nº 1.248, de 29/11/1972. Apenas na diligência, a DRJ suscitou essa necessidade da recorrente comprovar a efetiva exportação da mercadoria, o que é ilógico, afirma, visto que caberia ao fisco exigir da comercial exportadora comprovação da real exportação, posto que a esta, nos termos da lei, é que cabe cumprir com essa obrigação.

A DRJ inverte o ônus da prova, sem amparo legal. A exigência contida no caput do art. 1º e parágrafo único da Lei 9.363/96 é apenas de que a empresa produtora exportadora venda para a comercial exportadora com o fim específico de exportação, cabendo-lhe efetuar apenas essa comprovação. Inexiste nessa lei qualquer dispositivo que determine ou condicione à aquisição do crédito a comprovação da efetiva exportação da mercadoria. Reside no §4º do art. 2º da Lei nº 9.363/96 o principal fundamento jurídico para sustentar a possibilidade de prosperar essa exigência contida na decisão da DRJ, que atribui à empresas exportadoras o pagamento do PIS/COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados no prazo estabelecido. Não responsabilizou o produtor exportador. Igual entendimento foi dado pela Secretaria da Receita Federal no §3º do art. 10 da IN23, de 03 de março de 1997. A legislação cria mecanismos para que a RFB seja ressarcida na hipótese da

comercial exportadora não exportar o produto adquirido do produtor exportador, e, assim, a decisão da DRJ não se coaduna com a legislação aplicável ao caso.

Não se pode repassar à recorrente a obrigação de fiscalizar se as comerciais exportadoras efetuaram de fato as exportações pactuadas, bastando que se demonstre que o fim específico de exportação foi buscado, como se verifica no caso concreto, cuja percepção do fim específico de exportação é facilmente compulsado dos autos, nas notas fiscais que assentam a natureza da operação como “venda para futura exportação”. Afirmar ser esse o único requisito para suporte do pleito do crédito presumido, conforme jurisprudência do CARF que colaciona.

Falhas que existam na apresentação dos documentos pelas comerciais exportadoras não deverão afetar a recorrente, que seguiu todos os ditames estabelecidos na lei 9.363/96 e na IN 23/97. Cita, também, o art. 12 da IN 23/97, que exige documentos e requisitos das comerciais exportadoras, sob pena de multa prevista no art. 17 da própria IN 23/97. Documentos esses cuja responsabilidade de apresentação é unicamente das comerciais exportadoras e não da recorrente.

Ademais, alega dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, acarretando enriquecimento ilícito do fisco, posto que ao tempo em que se responsabiliza a empresa comercial exportadora, inclusive pelo o valor equivalente ao crédito presumido do IPI atribuído à empresa produtora, quando esta não efetuar a exportação do produto destinado à exportação (§4º, do art. 2º da Lei 9.363/96 e art. 10 da IN 23/97), tenta responsabilizar a recorrente por conta da eventual não exportação das mercadorias.

• **Glosas de variações cambiais**

Reconhecido o direito creditório em relação às vendas efetuadas para empresas comerciais exportadoras, não deve prevalecer a ilegal glosa decorrente da variação cambial apurada entre ao período compreendido entre a emissão da nota fiscal complementar do produto para exportação e o fechamento do câmbio.

Explica que em função da natureza da sua atividade, o açúcar entregue durante toda a semana, só é pago na semana seguinte. Por isso, é impossível emitir a nota fiscal correspondente à venda para exportação já no valor efetivo dessa comercialização, que se submete, assim, à variação cambial, que é no caso, só ajuste do valor da operação ao efetivo valor pago pelos compradores. Não se trata de receitas financeiras propriamente dita, mas só complemento de preço e, sendo assim, deve integrar as receitas de exportação. Nesse sentido, colaciona ementa de Acórdão CARF nº 3302. 00.348, de 18/03/2010, DOU 29/03/2011.

Esclarece que emite a Nota Fiscal das mercadorias vendidas quando da sua efetiva saída, considerando o valor do dólar naquela data, emitindo, posteriormente, uma nota fiscal complementar para ajustar o valor da operação ao efetivo preço pago pelos compradores, ou seja, ao valor do dólar no dia imediatamente anterior à data do pagamento.

• **Acerca da Exclusão de insumos não admitidos pela legislação do IPI**, a recorrente reprisa os argumentos já apresentados na manifestação de inconformidade, nada trazendo de novo.

• **Erro de cálculo na Apuração do Crédito Presumido acumulado até o 3º trimestre 2011**

Neste item a recorrente argui que o valor de R\$ 35.451,90 relativo ao crédito presumido acumulado até o 3º trim de 2011, conforme Acórdão 14-17.914, de 12/12/2007,

refere-se ao valor composto pelos créditos do 1º e 2º trim de 2011 reconhecidos à época (R\$ 190,09 e R\$ 10.412,40) e, por isso, não inclui o valor do crédito apurado no acórdão ora recorrido.

Assim, requer que o valor de R\$ 29.455,04 referente à improcedência da glosa citada seja efetivamente reconhecido, para que o crédito acumulado até o 2º trimestre de 2001 seja de R\$ 40.057,53.

Por fim, solicita seja integralmente provido o seu recurso, para reconhecer o direito creditório aqui combatido e homologado pedido de ressarcimento e de compensação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele se conhece.

Passa-se ao voto:

DO MÉRITO

Da comprovação da operação de exportação pela empresa comercial exportadora

A Autoridade julgadora *a quo*, relativamente a este item, concluiu que as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação devem ser incluídas no cálculo do crédito presumido de IPI, independentemente do tratamento tributário conferido pelo o Decreto-lei nº 1.248, de 29/11/1972, desde que estas vendas tenham o fim específico de exportação.

Como relatado, os autos foram anteriormente baixados em diligência, conforme Resolução 1.521 - 8a Turma da DRJ/POR, fls. 326/327, para que a autoridade administrativa verificasse se as vendas para as empresas S/A Fluxo Comércio e Assessoria Internacional, Comércio e Indústria Brasileiras Coimbra S/A, Nova Trading S/A e Usina Itamarati S/A cumpriram os requisitos do artigo 2º, § 1º, II, da IN 23/97, ou seja, se foi cumprido o fim específico de exportação, e se essas empresas apresentaram os documentos de que trata o artigo 12 da Instrução Normativa.

Relembrando, no resultado da diligência se esclarece que:

a) Nova Trading S/A: tendo em vista que somente constam documentos que comprovam a efetividade da exportação relativa à nota fiscal n.º 36.414, esta deverá integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI. As demais vendas não serão consideradas com o fim específico de exportação, razão pela qual devem ser mantidas as glosas relativas às notas fiscais n.ºs 33948, 34479 e 34648. Consta na nota fiscal n.º 34648 (fl. 94), que esta refere-se ao complemento de preço relativo à nota fiscal n.º 33948, ou seja, refere-se à variação cambial,

não sendo portanto, uma receita de exportação que deva compor a base de cálculo das receitas de exportação;

b) S/A Fluxo Comércio e Assessoria Internacional, Usina Itamarati S/A e Comércio e Indústria Brasileiras Coimbra S/A: as vendas efetuadas junto a estas exportadoras deverão integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Dessa forma, face à tal resultado, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve a glosa efetuada apenas em relação às notas fiscais n.ºs 33948, 34479 e 34648 de vendas efetuadas à Nova Trading S/A, refazendo os cálculos do valor acumulado das receitas de exportação, nos quais se apurou o valor de R\$ 8.983.042,50.

Afirma que a parte que invoca direito resistido deve produzir as provas necessárias do respectivo fato constitutivo e entendeu que as provas anexadas aos autos não trazem qualquer indicação de que os produtos vendidos a empresa comercial exportadora mencionada (Nova Trading S/A) foram remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente, e que, portanto, nas vendas para empresas comerciais exportadoras que houve a perda da característica legal do que é considerado “fim específico de exportação”, as mesmas não podem ser consideradas como receita de exportação utilizada na determinação do cálculo do crédito presumido de IPI.

Corroboro com a decisão proferida pela autoridade julgadora de 1ª instância administrativa federal de que seja equivocado o entendimento acerca da necessidade de exportação tão somente pelas empresas comerciais exportadoras constituídas ao amparo do Decreto-Lei n.º 1.248/72, conhecidas como “*trading companies*”, para fins de usufruir o crédito presumido em discussão, uma vez que estas são espécies do gênero empresa comercial exportadora.

Conforme esclarecido no *PARECER NORMATIVO CST N.º 42/75, transcrito no voto condutor da autoridade a quo*, a venda de produtos à empresa comercial exportadora constituída com base no indigitado Decreto-lei, com o fim específico de exportação, acarreta, de imediato, benefícios fiscais para o produtor vendedor, tornando a operação interna equiparada a uma exportação para todos os efeitos, sendo transferido o ônus tributário para a empresa comercial exportadora, em caso de inocorrência da exportação.

De outra banda, a venda à empresa comercial exportadora não regulada pelo precitado Decreto-lei, com o fim específico de exportação, se traduz numa operação interna beneficiada pela suspensão do IPI, sendo sua atuação de mera intermediária e os estímulos fiscais gerados pela exportação, desde que cumpridos os requisitos necessários, destinam-se ao estabelecimento industrial que é, de direito, o exportador.

Corroborando o entendimento esposado, assim dispõe o sítio da Receita Federal do Brasil, junto à internet (www.receita.fazenda.gov.br), na parte referente a Perguntas e Respostas sobre IPI, pergunta 031, a qual registra:

“031 Tendo em vista a alínea “a” do inciso V do art. 42 do Ripi/2002, a suspensão do IPI prevista para produtos saídos do estabelecimento industrial com destino à exportação é aplicável a todas as empresas comerciais que operam no comércio exterior ou somente às Trading Companies?”

A suspensão do IPI aplica-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação, e ~~estão~~ incluídas as empresas comerciais exportadoras de

que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972. 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.”

A condição estabelecida no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.363/96, é que a venda do produto seja com o fim específico de exportação, cuja definição está no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97, *verbis*:

“Art. 39. (...);

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora”

Vê-se que a lei não exige do industrial a comprovação da efetiva exportação. Se essa fosse a intenção do legislador, ter-se-ia acrescida expressamente tal exigência. Nessa hipótese, a exequibilidade de controle do benefício fiscal ficaria prejudicada pelo envolvimento de mais de uma empresa na comprovação do feito.

Mas, ao produtor exportador, para usufruir o benefício do crédito presumido, cabe comprovar que suas vendas às empresas comerciais exportadoras o foram feitas com o fim *específico de exportação*, sendo totalmente irrelevante ter ou não ocorrido a exportação. Assim o fazendo, a partir daí, o descumprimento da obrigação de exportar gera sanção tão somente à empresa comercial exportadora, isentando a empresa produtora de qualquer ônus, vez que teria cumprido sua parte. A recorrente, inclusive, defende esse posicionamento.

De se ressaltar que os favores fiscais são devidamente regradados de modo a evitar a saída indevida de valores dos cofres públicos. Nesse passo, cabe ao administrado a observância das regras impostas, e não à administração fazendária se sujeitar a análises casuísticas em contradição com as determinações contidas nas normas que regem a matéria.

Destarte, devem ser admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532/97, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas às empresas constituídas na forma do Decreto-Lei nº 1.248/72, desde, claro, que fiquem comprovadas as vendas com o fim específico de exportação, de acordo com os termos legais, os quais se esclareceu acima.

Cabe, então, verificar, no caso específico, se restou comprovada essa especificidade das vendas efetuadas às empresas exportadoras, ou seja, se os documentos constantes dos autos comprovam se *“os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora”*.

A recorrente reedita seu argumento apresentado na primeira instância, no sentido de que o “fim específico de exportação” ficou comprovado nos autos pelas Registros de operações de exportação, comprovantes de exportação, Memorando de Exportação, Conhecimento de Transporte e as respectivas notas fiscais, entre outros, os quais **conjuntamente, revelam a negociação comercial entre a recorrente e as empresas comerciais**

exportadoras” e dos demais documentos relacionados às vendas. Trata-se de alegações genéricas.

A documentação acostada:

FLs. 90 à 94, 98, 286 a 294 – referem-se à Nova Trading S/A;

Fls. 295 à 306, 535 à 576 e 777 à 792 – referem-se à Usina Itamarati S /A;

Fls. 307 à 313, 412 à 534 e 754 à 776 – referem-se à S / A Fluxo - Comércio e Assessoria Internacional;

Fls. 314 à 315, 577 à 618 e 622 à 753- referem-se à Coimbra;

Fls. 793 à 802 – referem-se à Louis Dreyfus Commodities Brasil S /A;

Fls. 803 à 813 – referem-se à Nova América S.A Trading

Fls. 814 à 820 – Informação Fiscal

Da análise, verifica-se que os documentos atinentes à empresa comercial exportadora Nova Trading S/A, única sob litígio neste recurso voluntário, posto que a autoridade julgadora de 1ª instância já considerou as notas fiscais para as demais empresas exportadoras inicialmente glosadas, referem-se às notas fiscais e uma única remessa de exportação, já considerada pela autoridade a quo.

Não se identificou outros documentos que efetivamente comprovem que as vendas para a empresa exportadora Nova Trading S/A, sob litígio, se enquadram nas condições legais de “fim específico de exportação.”

De modo a comprovar o fim específico de exportação, caberia à contribuinte demonstrar que os produtos vendidos (para exportação) foram remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente (empresa comercial exportadora).

Não está aqui a se exigir que a recorrente comprove a efetiva exportação, pois, consoante suas próprias argumentações, essa exigência deve ser feita às empresas exportadoras, desde que o produtor comprove que as suas vendas ocorreram com o fim específico de exportação, de acordo com os termos exigidos na legislação.

Dessa forma, não tem fundamento as alegações da recorrente sobre a existência de abusiva dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, haja vista, que as penalidades sobre as empresas exportadoras só seriam implementadas se restassem comprovadas pelo industrial as vendas com o fim específico de exportação. O que não ocorreu no presente caso.

Os argumentos aduzidos deveriam ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmassem. Assim, caberia à contribuinte demonstrar, cabalmente, com documentos e os referenciando às folhas dos autos do processo, de modo a evidenciar o alegado e não atribuindo ao fisco a tarefa de descobrir dentre os documentos apresentados, aqueles que possam eventualmente servir como prova. Imputar a instância julgadora suprir deficiência da contribuinte é subverter as obrigações no processo administrativo.

Portanto, em relação ao tema, não há reparos a fazer à decisão recorrida.

Da Exclusão de insumos não admitidos pela legislação do IPI

A recorrente argumenta ser indevida a exclusão dos insumos supostamente inadmitidos pela legislação do IPI, tendo em vista que cal virgem, condicionador de lama, fosfato, hipoclorito de sódio, optisperse, oxialquatos em águas e sal grosso, todos utilizados e consumidos ao longo do processo de industrialização da Recorrente, constituem indubitavelmente produtos intermediários.

Portanto, aqui, o cerne da questão decorre de divergência da conceituação envolvendo, matérias primas e produtos intermediários, pois, entende a recorrente que o insumo deve ser compreendido em seu sentido *lato*, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria prima cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final.

O artigo 1º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, que instituiu o crédito presumido do IPI, assim prescreve:

“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das

contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

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

O artigo 1º da Lei 9.363/96 esclarece que o crédito presumido do IPI possui o condão de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras, do PIS e da Cofins incidente sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizadas no processo produtivo. Apesar de tratarmos de ressarcimento do IPI, a norma visa restituir os valores pagos de PIS e Cofins, nos insumos utilizados pelas empresas exportadoras. Para atingir tal objetivo, o legislador entre diversos caminhos, escolheu aplicar um percentual sobre as aquisições dos insumos utilizados na produção.

A legislação não definiu de forma precisa qual o conceito de insumo a ser aplicado no cálculo do crédito, o que gera significativas discussões, sendo este Conselho chamado em diversas ocasiões a se manifestar sobre a matéria.

No meu entender, a própria lei instituidora do crédito presumido, resolveu a questão no art. 3º, Parágrafo único, que assim consigna:

“Art. 3º (...);

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.”

Além disso, há de se destacar que a Portaria MF nº 38 e a IN SRF nº 23, ambas de 1997, que regulamentam os dispositivos da Lei 9.363, de 1996, preceituam, de modo expresso, no § 16 do art. 3º e § único do art. 8º, respectivamente, que: "Os *conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e matéria/ de embalagem são os constantes da legislação do IPI*".

O regime jurídico que rege os créditos de IPI não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, mas especificamente à matéria prima, ao produto intermediário e ao material de embalagem. Em outras palavras, a legislação criou um conceito jurídico de insumo, que é totalmente diferente do conceito econômico adotado pela recorrente.

A legislação do IPI, através do inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde aos arts. 82, I, do RIPI/82, art. 147, I, do RIPI/98 e art. 164, I, do RIPI/02, menciona sobre a possibilidade de creditamento do IPI:

“Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art.25):

I- do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, 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;

(...).”

Como podemos observar no inciso I, do artigo 164, as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem serão considerado para cálculo de crédito, quando forem incorporados ao novo produto. A exceção é feita, no próprio inciso, para aqueles insumos que apesar de não se incorporarem ao novo produto, são consumidos na sua industrialização.

Visando ao esclarecimento desses conceitos foram editados os Pareceres Normativos CST nº 181/74 e CST nº 65/79, mencionando que os insumos, embora não se integrando ao novo produto fabricado, devem ser consumidos em decorrência de contato direto com o produto em fabricação; não podem ser partes nem peças de máquinas, combustíveis e, não podem estar compreendidos no ativo permanente.

Para maior clareza, traz-se à colação o item 13 do PN CST nº 181/74, *in verbis*:

“13. Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos

empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.”

Cumprindo observar que, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, e em consonância com o artigo 147, I, do RIPI/98, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, e, artigo 164, I, do RIPI/02, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários stricto sensu e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros insumos, produtos intermediários lato sensu, desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente, e que sofram, por conta de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa - em ação exercida diretamente, sobre o insumo, pelo bem em industrialização -, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

Tratando desta matéria, foi editada a Súmula CARF nº 19, publicada no DOU de 22/12/2009, que determinou a não inclusão da energia elétrica, dentre os insumos possíveis de gerar crédito presumido de IPI, por não ser consumida em contato direto com o produto final.

“Súmula CARF nº 19

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

Diante da Súmula nº 19, não resta nenhuma dúvida. Os produtos consumidos durante a industrialização, somente poderão ser considerados para cálculo do crédito presumido, quando forem consumidos em contato direto com o produto final.

Portanto, está claro que para atender aos requisitos legais os insumos devem ser consumidos em decorrência de contato direto com o produto em fabricação.

No decorrer da fiscalização, a contribuinte, ora recorrente, foi intimada (fl. 191) a indicar a finalidade a que se destinam (objetivo do sua utilização) os bens adquiridos como insumos relacionados e o local onde são aplicados (Caldeira, tratamento de água, caldo, e t c). Em resposta à intimação, a contribuinte esclarece a finalidade e o local de utilização dos referidos insumos (fls. 192 a 194).

Na resposta protocolizada em 15/06/05, o contribuinte esclarece a finalidade e o local onde são utilizados os insumos (fls.189/191):

INSUMO	FINALIDADE	LOCAL DE APLICAÇÃO	MOTIVO DA GLOSA
Cal Virgem	Manter o PH elevado inibindo assim a proliferação de bactérias	Água de lavagem de cana (mesas alimentadoras)	1
Condicionador de Lama	Precipitar a lama contida na água	Caldeira (produção de vapor)	1
Fosfato	Eliminar cálcio e magnésio da água	Caldeira (produção de vapor)	1
Optisperse(Fosfato)	Eliminar cálcio e magnésio da água	Caldeira (produção de vapor)	1
Sal Grosso	Limpeza da resina dos abrandadores	ETA (Estação de Tratamento de Água)	1

Motivo da glosa 1 - Em razão da incoerência de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, mas apenas um contato indireto, tais insumos foram desconsiderados no cálculo do crédito presumido.

Como ressaltado no relatório, a recorrente apenas repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, nada acrescentando de novo. Em nenhum momento a interessada trouxe aos autos qualquer elemento de prova visando demonstrar a ocorrência de contato direto destes insumos com os produtos fabricados. Pelo contrário, afirma expressamente que “ todos os insumos acima, apesar de não integrar o produto final, são integralmente consumidos durante o processo de produção da Manifestante”

Contudo, tem-se que, tanto a Cal Virgem, como o Sal Grosso sofrem alterações em função de ações exercidas diretamente na água de lavagem de cana, e na ETA, ou seja, embora estes insumos tenham sido consumidos no processo de industrialização do açúcar, não há uma ação direta sobre o produto em fabricação, mas, apenas um contato indireto, por intermédio da água no processo industrial, inexistindo, portanto o direito ao crédito presumido de que trata Lei nº 9.363/96.

Da mesma forma, os insumos utilizados na caldeira, não exercem uma ação direta, nem tiveram um contato físico direto no produto industrializado, razão pela qual também não gerarão direito ao crédito presumido.

Para corroborar, menciono um recente precedente deste CARF, Acórdão 310201.366, de 13 de fevereiro de 2012, em matéria similar (glosas realizadas pela fiscalização, referente as aquisições de água bruta, energia elétrica, soda cáustica, dióxido de carbono e óleo de lavagem de naftaleno, por entender que estas aquisições não estariam aptas a compor os insumos no cálculo do crédito pleiteado), no qual, os membros da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir transcrita:

“ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO

A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que não integram o produto final não gera crédito presumido de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO CONSUMIDOS EM CONTATO DIREITO COM O PRODUTO FINAL. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO

A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que não foram consumidos na industrialização, em contato direto com o produto final, não gera crédito presumido de IPI.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.”

Portanto, bem decidiu a recorrida quanto à glosa efetuada, pois, conforme se depreende do item 13 do PN CST nº 181/74 e demais razões acima postas, não há previsão de utilização do benefício em relação à cal virgem, condicionador de lama, fosfato, optisperse e sal grosso, consumidos na produção, uma vez que sequer entram em contato direto com o produto fabricado, não se enquadrando, portanto, no conceito de MP, PI ou ME, caracterizando-se como custo indireto incorrido na produção.

Da Apuração do Crédito Presumido

Conforme relatado, a autoridade julgadora de 1ª instância depois de Refazer a apuração do crédito presumido, chegou a um crédito presumido apurado no montante de R\$ 39.867,44. Todavia, ressaltou:

“Considerando que o Acórdão nº 1417.914– 2ª Turma da DRJ/RPO, de 12 de dezembro de 2007, relativo ao processo administrativo nº 13866.000411/200237, na qual julgou o crédito presumido do 3º trimestre, calculou o crédito presumido acumulado até o 3º trimestre de 2001 no valor de R\$ 35.451,90, portanto menor que o apurado até o 2º trimestre de 2001, indefiro neste processo qualquer crédito adicional em virtude de evitar o recebimento em duplicidade do crédito presumido por parte da contribuinte. Cabe ressaltar que o valor aqui calculado está inserido no crédito presumido acumulado até o 3º trimestre.

Neste item, a recorrente argui que o valor de R\$ 35.451,90 relativo ao crédito presumido acumulado até o 3º trim. de 2011, conforme Acórdão 14-17.914, de 12/12/2007, refere-se ao valor composto pelos créditos do 1º e 2º trim de 2011 reconhecidos à época (R\$ 190,09 e R\$ 10.412,40) e, por isso, não inclui o valor do crédito apurado no acórdão ora recorrido.

Assim, requer que o valor de R\$ 29.455,04 referente à improcedência da glosa citada seja efetivamente reconhecido, para que o crédito acumulado até o 2º trimestre de 2001 seja de R\$ 40.057,53.

Equivoca-se a recorrente. Na verdade, como ressaltado, o valor de R\$ 35.451,90 refere-se ao crédito presumido acumulado até o 3º trim. de 2011, conforme Acórdão 14-17.914, de 12/12/2007, incluindo os créditos dos 1º e 2º trimestres.

Consoante consta do Acórdão 3301-000.983 do CARF, desse valor, foram deduzidos os créditos presumidos do 1º e 2º trim de 2011 reconhecidos à época (R\$ 190,09 e R\$ 10.412,40), resultando num valor de crédito presumido do 3º trimestre de 2001, em R\$ 15.897,41, consoante se extrai do Processo nº 13866.000411/2002-37:

“Sendo assim, o cálculo efetuado pelo fisco deve ser alterado e passa a ser o seguinte”:

Total dos insumos	R\$ 8.382.065,34
Estoque insumos em 31/12/00	R\$ 1.079.141,50
Total	R\$ 7.302.923,84
Relação Percentual	9,04%
Base de cálculo Crédito Presumido	R\$ 660.184,32
Percentual	CP 5,37%
Total acumulado	R\$ 35.451,90
CP 1º Trimestre	R\$ 190,09
CP 2º Trimestre	R\$ 10.412,40
CP 3º Trimestre	R\$ 24.849,41
valor concedido	R\$ 8.952,00
Total	R\$ 15.897,41

“Pelo exposto, voto pelo deferimento em parte da solicitação, reconhecendo o direito creditório da diferença de R\$ 15.897,41, a ser utilizado na compensação dos débitos declarados.”

Portanto, o julgador daquele acórdão, evidentemente, não deduziu o valor do crédito presumido do 2º trimestre de 2011 de R\$ 39.867,44, porque naquela ocasião, este ainda não havia sido apurado, motivo pelo o qual se concedeu o crédito naquele trimestre de R\$ 15.897,41. Se tivesse este processo sido julgado anteriormente àquele, o resultado seria de saldo devedor e não credor.

Desta forma, embora tenha se chegado a um valor de crédito presumido no 2º trim de 2011 de R\$ 39.867,44, não se pode deferir neste processo qualquer crédito adicional,

posto que, se assim fosse, estar-se-ia promovendo crédito presumido em duplicidade a favor da contribuinte, ora recorrente.

Portanto, relativamente aos cálculos na Apuração do Crédito Presumido, não há motivos para se alterar a decisão prolatada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Da variação cambial

A recorrente aduz ser ilegítima a exclusão das variações cambiais no cálculo do crédito presumido de IPI, vez que se trata de complemento do preço.

Não possui razão a recorrente. Para demonstrar a improcedência da argumentação da recorrente, traz-se o voto do relator, Conselheiro Mauricio Taveira e Silva, no Acórdão 330100.921 proferido, em 02/05/2011, no Processo 13866.000410/2002-92, com o qual corroboro e adoto:

“De se registrar que o art. 3º da Lei nº 9.363/96 assim dispõe:

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.

Assim, acerca da matéria deve ser considerada a lei que rege o PIS e a Cofins, Lei nº 9.718/98, a qual registra em seu art. 9º, o que segue:

Art.9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da Contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso. (grifei)

Nesta mesma linha se manifestou a administração tributária, por meio do “Perguntas e Respostas”, sobre IPI, obtido na internet, conforme anteriormente mencionado, disposto como segue:

007 Para fins de cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS/Pasep e Cofins, a empresa produtora e exportadora deve emitir nota fiscal para registrar a variação cambial ocorrida entre a data de saída dos produtos do estabelecimento industrial e a data do efetivo embarque do produto? Esta variação cambial compõe a receita de exportação para efeito de cálculo do referido crédito?

Não para ambas as questões. O valor da nota fiscal em reais é o preço da operação no momento da ocorrência do fato gerador, não devendo compor a receita de exportação a eventual variação cambial.

008 Empresa considera, para fins de registro contábil, como valor de receita de exportação o apurado na data de efetivo embarque do produto.

Nesta situação, por estar levando em conta a variação cambial, haverá divergência entre o valor de receita de exportação, registrado contabilmente, e o registrado com base nas notas fiscais emitidas na saída dos produtos do estabelecimento. Qual o valor de exportação que deverá ser utilizado para cálculo do crédito presumido?

O valor em Reais registrado nas notas fiscais emitidas nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial. A receita de exportação será o correspondente ao somatório anual dos valores escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI, código 7.101, excluídas as saídas para exportação que não foram efetivamente realizadas e acrescido das saídas para comercial 5 exportadora com o fim específico de exportação.

Assim, os valores a serem utilizados devem ser os que constaram das notas fiscais emitidas na saída dos produtos do estabelecimento. Quaisquer variações posteriores do preço decorrentes de variações cambiais representam receitas ou despesas financeiras não se confundindo com o valor da operação”.

Portanto, correta a exclusão das variações cambiais ativas e passivas na apuração do incentivo, tanto na receita operacional bruta como na receita de exportação.

Outras considerações

Por ser oportuno, cabe ressaltar que em sessão ocorrida em 02/05/2011, os membros da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção decidiram, por unanimidade, em julgar improcedentes os recursos voluntários, nos termos do voto do relator, conselheiro, Mauricio Taveira e Silva, por meio dos Acórdãos nº 3301000.922 e 330100.921 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, preferidas, respectivamente, nos processos nº 13866.000412/200281 e 13866.000410/200292, nos quais se discutiam matérias idênticas à constante na presente lide, haja vista serem decorrentes do mesmo procedimento fiscal, alterando-se unicamente os períodos de apuração ali envolvidos, ambos do interesse da mesma contribuinte, ora recorrente, conforme idêntica ementa a seguir transcrita, cujo entendimento é o mesmo defendido neste voto:

“Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

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

VARIAÇÕES CAMBIAIS.

Os ajustes decorrentes de variações cambiais não devem de ser considerados no cálculo do crédito presumido de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMO NÃO ADMITIDO NO CÁLCULO.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei no 9.363/96 os insumos que, embora consumidos na produção, não entrem em contato direto com o produto fabricado, não se enquadrando, portanto, no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, caracterizando-se como custo indireto incorrido na produção.

CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.

A produção e a exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT), por se encontrarem fora do campo de incidência do IPI, não podem ser considerados produtos industrializados. Por conseguinte, não podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido.

PROVAS DAS ALEGAÇÕES.

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.

CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

A apuração do crédito presumido é feita a partir do total acumulado, desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito. O resultado do crédito presumido do mês corresponderá ao total do crédito presumido acumulado desde o início do ano até o mês da apuração, diminuído dos valores obtidos e utilizados nos meses anteriores.

Recurso Voluntário Negado.”

CONCLUSÃO

Tendo em conta a análise e fundamentos efetuados acima, conduzo o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Maria da Conceição Arnaldo Jacó

Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco

Inicialmente, esclareça-se que, no caso do IPI, o aproveitamento de créditos fica restrito aos insumos classificados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Matéria-prima é o insumo que dá origem ao produto; produto intermediário, um produto obtido no meio do processo de fabricação; material de embalagem, aquele utilizado no acondicionamento do produto.

Enquanto que, relativamente ao material de embalagem, a única controvérsia resume-se à diferenciação do Ripi entre embalagens para transporte e de apresentação, em relação aos produtos intermediários é que se formou uma grande discussão.

Como o Regulamento dispõe que, para ser considerado produto intermediário, não precisa haver incorporação do bem ao produto acabado, desde que o bem também não se destine ao ativo permanente, abriu-se margem à interpretação de que seriam essas as únicas condições para caracterização do conceito.

Entretanto, a Receita Federal emitiu o entendimento, pelo Parecer CST n. 65, de 1979, de que seria necessário o consumo imediato e direto

Nesse contexto, importa ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (Resp nº 1.075.508) decidiu que os materiais que são consumidos no processo industrial, ainda que não integrem o produto final, geram direito ao crédito presumido de IPI, nos seguintes termos:

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; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (destaquei)

Como se deduz do trecho destacado acima, somente os insumos incorporados ao produto final ou que se desgastam no processo de industrialização é que geram direito de crédito.

Em seu voto, o Ministro relator destacou o seguinte:

[...]

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram ao produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

[...]

*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.*

[...]

Conforme esclarecido acima, somente geram direito a crédito de IPI os insumos que - além de não se destinarem ao ativo permanente - ou se incorporem ao produto fabricado ou cujo desgaste ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização.

Nesse contexto, dos produtos relacionados como insumos pela Interessada, somente a cal virgem, utilizada na água de lavagem de cana (mesas alimentadoras), para manter o PH elevado, inibindo assim a proliferação de bactérias, caracteriza-se como produto intermediário, pois faz parte do processo de preparação de transformação da cana-de-açúcar e nele se consome, até mesmo por contato direto com a própria cana-de-açúcar, alterando suas características.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito de crédito em relação à cal virgem.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

CÓPIA