



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

**Processo n°** 13866.000231/00-21  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-001.936 – 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: 01/01/1998 a 31/12/1998

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação retificadora e não da data do pedido de ressarcimento ou do pedido de compensação substituído.

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. BASE DE CÁLCULO. 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.

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. MATÉRIA NÃO RECORRIDA. ACEITAÇÃO TÁCITA.

Computa-se como acatada a decisão proferida em primeira instância administrativa julgadora quando não for espressamente confrontada no recurso.

Os ajustes decorrentes de variações cambiais não devem de ser considerados 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.

#### 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 Designado. 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.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em 27/01/2012, em face do Acórdão 1435.862 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: 01/01/1998 a 31/12/1998*

*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 DO IPI. BASE DE CÁLCULO.*

*A fabricação e a exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT), não dá direito ao crédito presumido instituído para compensar o ônus do PIS e da Cofins.*

*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 (industrialização), acumuladas desde o início do ano até o mês a que se refere o crédito.*

*COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.*

*O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação retificadora e não da data do pedido de ressarcimento ou do pedido de compensação substituído.*

*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 30/11/2000 pedido de ressarcimento de IPI, referente ao período de apuração de jan. a dez. de 1998, no valor de R\$ 65.974,34 (sessenta e cinco mil, novecentos e setenta e quatro reais e trinta e quatro centavos), referente a 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 30/11/2000, pedido de compensação deste crédito com débito próprio de IRPJ (código 2362), referente ao PA de out/2000. Em 18/05/2005 solicita retificação do referido pedido de compensação, para substituir o débito de IRPJ (código 2362) pela CSLL (código 2484), retificando, igualmente, o PA de out/2000 para

nov/2000, consoante documentos de fls. 53 e 54. Em decorrência, apresenta, também, DCTF retificadora (fls. 59 a 62).

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.68 e 69).

A autoridade administrativa, por meio do Despacho Decisório de fls. 224 e 225, reconhece parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 8.912,04, tendo em vistas as retificações procedidas e descritas na informação fiscal de fls. 199/202 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\$ 1.050.800,00;

b) Utilização para efeito de rateio dos insumos aplicados na produção dos produtos exportados e dos aplicados nos produtos não acabados e acabados mas não vendidos, a produção e os saldos mensais em estoque do produto exportado (açúcar);

c) Utilização de insumos não admitidos pela legislação do IPI (cal virgem, condicionador de lama, fosfato, optisperse e sal grosso), no total de R\$ 135.587,04;

d) Glosa das receitas decorrentes de exportações de produtos não tributados – NT (levedura), no total de R\$ 222.461,75;

e) Os custos das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo dos produtos exportados foram apurados conforme demonstrativo de fl. 195.”

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 242/271, instruída com os documentos de fls. 273/350, 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 1435.862 da 8ª Turma da DRJ/POR ora recorrido resume os argumentos de defesa da contribuinte da seguinte forma:

“a) O prazo da Receita Federal manifestar-se quanto ao pleito formulado pela ora manifestante expirou-se em 10/11/2005, portanto, restam tacitamente homologados os créditos presumidos de IPI pleiteados bem como as compensações apresentadas;

b) O parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.363/96, 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;

c) A exclusão das receitas decorrentes de exportações de produtos não tributados – NT (levedura) é indevida, pois o art. 1º da Lei 9.363/96, ao instituir o benefício do crédito presumido de IPI em favor das empresas exportadoras de produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, não restringiu o benefício aos produtos industrializados tributados, não cabendo, portanto, o intérprete fazê-lo;

d) 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. Ressalta que a cal virgem é utilizada diretamente no processo de produção, razão pela qual eu custo não poderia ter sido desconsiderado pelo fisco no cálculo do benefício;

e) Ao calcular o coeficiente a ser aplicado sobre o custo dos insumos, considerou as receitas de exportação acumuladas até o mês em que nasceu o crédito fiscal (no caso, até o mês de junho, já que as receitas de exportação auferidas nos meses subseqüentes foram desconsideradas pela fiscalização) e, ao invés de equacioná-las com as receitas acumuladas até junho daquele ano, o fez com as receitas acumuladas até dezembro de 1998, o que acarretou, à obviedade, na distorção do coeficiente em questão. Nos termos da legislação que cuida da matéria, o total do benefício deve considerar a receita bruta acumulada até o mês do crédito presumido, e não a receita bruta acumulada no ano de 1998, como fez a fiscalização.

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 1.519, de 10 de maio de 2011, fls. 356/358) para que a autoridade administrativa verificasse se as vendas para a empresa Contibrasil Comércio e Exportação Ltda 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. 372/375, no qual restaram constatadas as seguintes conclusões:

a) A Contibrasil é uma empresa desconhecida em seu domicílio tributário. De modo que, tal como se deu no decorrer da fiscalização, a tentativa de diligenciar a

exportadora com vista à produção de provas necessárias ao deslinde do julgamento administrativo restou prejudicada.

- b) A contribuinte foi intimada para apresentar qualquer documento hábil e idôneo que comprovasse o fim específico de exportação (despacho de exportação, registro de exportação, memorando de exportação etc). Todavia, nada foi apresentado;
- c) A nota fiscal nº 7509 (fl. 368) refere-se a complemento de preço relativo à nota fiscal nº 7414, 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;
- d) Portanto, as vendas efetuadas à empresa Contibrasil não serão consideradas com o fim específico de exportação, razão pela qual devem ser mantidas as glosas efetuadas neste processo.

Cientificada do resultado da diligência, a empresa apresentou manifestação de fls. 379/380, instruída com os documentos de fls. 381/425, na qual teceu os seguintes comentários:

a) Esclarece que nota fiscal nº 7509, como bem informou a fiscalização, refere-se à variação cambial do preço constante da nota fiscal nº 7414, o que por si só comprova a exportação realizada;

b) No mais, apresenta diversos documentos que têm por condão comprovar a exportação realizada, esclarecendo que as notas fiscais juntadas são resultado de tal negociação comercial, não havendo, portanto, qualquer razão para a manutenção do entendimento de que tais receitas não decorrem de exportação.

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: utilização para efeito de rateio dos insumos aplicados na produção dos produtos exportados e dos aplicados nos produtos não acabados e acabados mas não vendidos, a produção e os saldos mensais em estoque do produto exportado (açúcar), a qual reputa-se incontroversa;

• **Preliminar arguida sobre Homologação tácita** - sobre a preliminar arguida de homologação tácita face à expiração do prazo, deve-se observar que não há prazo, legalmente estabelecido, para a tácita homologação de pedidos de ressarcimento. O que a legislação aplicável prevê é a homologação tácita, pelo decurso de prazo de cinco anos, contados da data do protocolo, da compensação declarada. A IN SRF 600/2005, citada na manifestação de inconformidade, dispõe no art. 60 que o termo inicial da contagem do prazo de cinco anos para a homologação tácita será a data da apresentação da declaração de

compensação retificadora. A compensação protocolada em 18/05/2005 (fl. 53) retificou o pedido de compensação apresentado em 10/11/2000, por conseguinte, novo prazo quinquenal de homologação tácita iniciou-se 18/05/2005. A ciência do Despacho Decisório foi dada em 13/04/2006 (fl. 233), portanto dentro do quinquênio previsto, inexistindo qualquer homologação tácita da compensação declarada.

• **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. Tal circunstância não restou comprovada no processo, não há qualquer indicação de que os produtos vendidos à empresas comerciais exportadoras 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.

• **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 7509), 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, que 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:

*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 de 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.

• **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.

• **crédito presumido - produção de produtos Não Tributados.** O benefício fiscal concedido pela Lei nº 9.363, de 1996, foi instituído com a finalidade de ressarcimento, às empresas produtoras e exportadoras, das contribuições para o PIS e da Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de MP, PI e ME, para utilização no processo produtivo. Sendo o benefício instituído para a empresa produtora e exportadora, é necessário que o produto exportado tenha sido industrializado pela exportadora e que se encontre dentro do campo de incidência do IPI, condições indispensáveis para gerar direito ao crédito presumido. Tal entendimento, que veio ser definitivamente consagrado nos §§ 1º e 2º do art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 313, de 2003, e nas demais que a sucederam na regulação da matéria, já constava da orientação aprovada pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312, de 3 de agosto de 1998. A IN SRF nº 23/1997, quando se refere ao direito ao crédito resumido, reforça o entendimento que somente os contribuintes do IPI têm direito ao crédito presumido a que se refere a Lei nº 9.363/1996. Cita, também, O Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139 de 22 de abril de 1996, no item 4.11, assim esclarece:

“O contribuinte produtor exportador de produtos com alíquota zero ou isentos tem direito ao crédito, ainda que não tenha débito de IPI. Não tem direito ao crédito presumido o exportador de produtos não tributados pelo IPI (produtos NT), e, produtos que não são industrializados, pois neste caso ele não é contribuinte do IPI”.

Entende-se, por esse posicionamento, que não têm direito ao crédito presumido o exportador de produtos não tributados pelo IPI, pois estes produtos não sofreram processo de industrialização de acordo com a legislação do imposto.

• **Apuração do Crédito Presumido.** Conforme o art. 3º da IN SRF nº 38/97, 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, apurando-se a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, assim como, das matérias primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção, acumuladas até

o mês do crédito presumido. Dessa forma, entende correto o entendimento da manifestante que o total do benefício deve considerar a receita bruta acumulada até o mês do crédito presumido, considerando também que os custos das matérias primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção são acumulados até o mês de apuração do crédito presumido, ou seja, junho de 1998.

Sendo assim, afirma que o cálculo efetuado pelo fisco deve ser alterado, considerando os valores acumulados até junho de 1998, que passa a ser o seguinte:

Total dos insumos aplicados na produção (1)	1.836.381,49
Relação Percentual (rec. exportação / rec. operac.bruta) (2)	5,23%
Base de Cálculo do Crédito Presumido	96.042,75
Percentual do Crédito Presumido	5,37%
Total do Crédito Presumido Acumulado	5.157,50

(1) Custo demonstrado à fl. 79. Este custo foi calculado pela manifestante, sem qualquer exclusão efetuada pela fiscalização. Utilizou-se este valor, maior que o real, apenas para demonstrar que mesmo sem as corretas exclusões feitas pela fiscalização, não há crédito presumido adicional a deferir.

(2) Coeficiente demonstrado à fl. 218.

Refeita a apuração do crédito presumido, chega-se a um crédito presumido apurado no montante de R\$ 5.157,50. Todavia, o contribuinte já teve reconhecido o direito creditório de R\$ 8.912,04, através do Despacho Decisório de fls. 224/225. Sendo assim, não há crédito adicional a favor da contribuinte.

A contribuinte irredignada apresenta, em 27/01/2012, recurso voluntário, cujos argumentos resume-se a seguir:

• **PRELIMINARMENTE- Decadência do direito de analisar o pleito administrativo em comento – Homologação tácita** . Argui que o ilustre julgador *a quo* equivocou-se quando da análise dos autos, posto que protocolou o Pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI e o de compensação em 30/11/2000 e não em 10/11/2000 e 18/05/2005 como fez constar na decisão ora recorrida. E, superado o equívoco, defende que as compensações declaradas em 30/11/2000 acabaram por serem homologadas tacitamente em 30/11/2005, consoante os mesmos fundamentos já utilizados na manifestação de inconformidade;

• **Da comprovação da operação de exportação pela empresa comercial exportadora** – A recorrente trouxe aos autos diversos documentos para comprovar a exportação realizada, a exemplo de correspondências, comprovantes de adiantamentos, propostas do contrato de compra e venda de mercadorias, entre outros, os quais conjuntamente, revelam a negociação comercial entre a recorrente e a comercial exportadora, com o fim de realizar a venda do açúcar na Bolsa de Nova York (NYCSCE) – Contrato 91313, bem como a sua efetiva venda, cuja análise passou ao largo do julgamento da 1ª instância.

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”. Afirma 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 á 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.

• Acerca dos seguintes itens: **Da glosa referente às receitas de exportação decorrentes de produtos classificados como NT e 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.

• ***Apuração do Crédito Presumido***

Neste item, apresenta os mesmos argumentos já utilizados na manifestação de inconformidade e, tendo em vista que a autoridade julgadora de 1ª instância, não obstante ter concordado com os argumentos, ao refazer os cálculos verificou que não há crédito adicional a favor da contribuinte, acrescenta a recorrente, em seus argumentos, que o julgador de 1ª instância não logrou refazer os cálculos de forma idônea já que, para tanto, valeu-se do valor equivocado do total de insumos chegando à errônea conclusão de que não haveria crédito adicional a ser deferido.

Assim, solicita que seja determinado o recálculo do saldo remanescente do crédito de IPI objeto do pleito ora em exame.

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:

### **DA PRELIMINAR**

#### **Decadência do direito de analisar o pleito administrativo em comento – Homologação tácita**

Relativamente à preliminar de homologação tácita, vê-se que a recorrente não contesta a fundamentação de direito levantada pela autoridade julgadora a quo, no sentido de que inexistente prazo, legalmente estabelecido, para a tácita homologação de pedidos de ressarcimento e que o que a legislação aplicável prevê é a homologação tácita, pelo decurso de prazo de cinco anos, contados da data do protocolo, da compensação declarada, sendo que o termo inicial da contagem do prazo de cinco anos para a homologação tácita será a data da

apresentação da declaração de compensação retificadora, nos termos do art. 60 da IN SRF 600/2005.

Contesta unicamente a data da entrega do pedido de ressarcimento e de compensação, alegando equívoco da autoridade a quo e reafirmando que tais pedidos foram protocolados sob nº 13866.000321/00-21 em 30 de novembro de 2000.

Trata-se, pois, de questão fática.

Das análises dos autos constatamos que:

- Em 30/11/2000, por meio deste processo de nº 13866.000321/00-21, a contribuinte apresenta pedido de Ressarcimento de Crédito presumido da que trata a Portaria MF nº 3 8 / 9 7, no valor de R\$ 65.974.34, referente ao PA de 01/01 a 31/12/1998 (fl. 2 e 3), bem como o pedido de compensação do tributo IRPJ, código 2362 do PA 10/2000, em idêntico valor (fl.7);

- Em 02/03/2005- A contribuinte toma ciência do MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 08.1.07.00-2005-00084-2 e do Termo de Início de Fiscalização (fls. 68 a 72);

- Em 18/05/2005 – a contribuinte apresenta petição de fl. 53 denominada “Ref. SUBSTITUIÇÃO DO PEDIDO COMPENSAÇÃO”, na qual solicita a substituição do pedido de compensação inicial pelo o pedido de fl. 54. Retifica, também, a DCTF do 4º trim. 2000 (fls. 59 a 62);

- Em 21/05/2005 a fiscalização, dando continuidade ao procedimento fiscal intima a empresa CB COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE GRÃOS LTDA (fl. 177);

- Em 09/06/2005 – volta a intimar a contribuinte, dando continuidade ao procedimento fiscal (fl. 191);

- Em 15/06/2005 a contribuinte atende ao Termo de Início de Fiscalização (fl.73) e à intimação de 09/06/2005 (fls. 192 a 194);

- Em 13/04/2006 – Toma ciência do Despacho Decisório (fl. 233).

É inconteste que a contribuinte efetivamente apresentou Declaração Retificadora em 18/05/2005, consoante se comprova nos autos, não havendo nenhum equívoco da autoridade julgado *a quo* sobre esse fato.

Vê-se, contudo, que o fez depois do início do procedimento fiscal e, sendo assim, em tese, poder-se-ia alegar a invalidade do ato. Porém, não é o caso.

Sabe-se que o início de procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação à matéria objeto do procedimento fiscal (§1º do art.7º do Decreto nº 70.235/72). Mas, os atos que iniciam o procedimento fiscal possuem validade de 60 dias, prorrogáveis, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, conforme regra estabelecida no §2º do art. 7º do Decreto nº70.235, de 06/03/1972. Decorrendo tal prazo, o sujeito passivo readquire a espontaneidade.

No presente caso, verifica-se que entre a data do início do procedimento fiscal (02/03/2005) e a segunda intimação da fiscalização, denotando a continuidade do procedimento fiscal (21/05/2005) transcorreu-se mais de 60 dias, motivo pelo o qual, em 18/05/2005, quando a contribuinte retificou o seu pedido inicial de compensação, havia sido readquirido a espontaneidade, sendo válido o ato assim efetuado.

Desta forma, 18/05/2005 é o termo inicial para a contagem do prazo de cinco anos para a ocorrência da homologação tácita, que encerrar-se-ia em 18/05/2010. A ciência do Despacho Decisório deu-se em 13/04/2006 (fl. 233), portanto dentro do quinquênio previsto, inexistindo qualquer homologação tácita da compensação declarada.

## **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 1.519 - 8a Turma da DRJ/POR, de 10/05/2011 (fls. 356/358) para que a autoridade administrativa verificasse se as vendas para a empresa Contibrasil Comércio e Exportação Ltda 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.

Contudo, tendo em vista entender que o resultado de diligência solicitada não logrou comprovar o fim específico de exportação, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve a glosa efetuada.

Afirma que a parte que invoca direito resistido deve produzir as provas necessárias do respectivo fato constitutivo e entendeu que as provas trazidas aos autos (fls. 379 a 425), não trazem qualquer indicação de que os produtos vendidos a empresas comerciais exportadoras 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 nº 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° 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 inoccorrência 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](http://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, aí 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 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.

De se ressaltar que os favores fiscais são devidamente regrados 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.

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 notas fiscais classificadas como “venda para futura exportação”, ou, ainda, através dos “memorandos de exportação” e dos demais documentos relacionados às vendas. Trata-se de alegações genéricas.

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).

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.

Porém, de qualquer forma, da análise que se faz, verifica-se que tais documentos (fls. 379 a 425) referem-se à cartas e mensagens eletrônicas informais nas quais constam informações sobre dados para faturamento, sobre proposta de compra e venda do açúcar, minuta de contrato não assinada.

Não se identificou documentos que efetivamente comprovem as vendas que se enquadram nas condições legais de “fim específico de exportação.”

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

#### **Da glosa referente às receitas de exportação decorrentes de produtos classificados como NT**

A lide deste item diz respeito à questão do direito, ou não, a crédito presumido de IPI, como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS nas exportações de produtos que constam da TIPI com a notação NT (não tributados).

Trata-se de uma matéria polêmica, que ao longo dos anos tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência.

Na jurisprudência administrativa verifica-se que ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.

A recorrente colacionou alguns acórdãos do antigo conselho cuja decisão vai ao encontro do seu entendimento.

Contudo, há precedentes mais recentes cujas decisões são exatamente em contrário ao que a recorrente defende.

Por entender ser a melhor exegese aquela que defende a exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, haja vista que da leitura do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora do referido incentivo fiscal, verifica-se que o crédito é destinado, tão somente, às empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora, colaciono a seguir trechos do voto proferido em 31 de janeiro de 2012 no Acórdão 930301.808, da 3ª Turma da CSRF, que teve como relator o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujas razões de decidir adoto e ratifico, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99:

*“A discussão ora em voga diz respeito à questão do direito ou não a crédito presumido de IPI, como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS nas exportações de produtos que constam da TIPI com a notação NT (não tributados).*

*Visando incentivar as exportações de produtos industrializados, de alto valor agregado, a União criou o crédito presumido de IPI como uma forma de ressarcimento das contribuições sociais do PIS e COFINS, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno (nacionais), de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, **utilizados no processo produtivo de bens exportados.***

*É essencial ao deslinde da demanda, determinar se os produtos com a classificação ‘NT’ na TIPI, que trata de produtos em que não há a incidência do IPI, por não serem industrializados e, portanto, não estarem no campo de incidência do imposto, podem se caracterizar como produtos originários de empresa produtora e exportadora descrita no art. 1º da Lei 9.363/96, transcrito abaixo.*

*O benefício fiscal chamado ‘Crédito Presumido de IPI Exportações’ consiste em um crédito adicional de IPI para sociedades industriais que diretamente ou indiretamente exportam seus produtos industrializados ao mercado internacional. Tem como objetivo principal desonerar a cadeia produtiva dos produtos a serem exportados do custo econômico da COFINS e do PIS, conforme podemos notar pelo texto do art. 1º da Lei 9.363/96:*

*‘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 nº 7, de 7 de setembro de 1970 e nº 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’.*

*Com efeito, cabe aos intérpretes das leis, trazer o real e correto significado das normas nela contidas. Se a norma é dúbia cabe aos operadores do direito a sua correta interpretação, conforme as técnicas da ciência da Hermenêutica Jurídica, e não fazer a interpretação de modo aleatório e intuitivo.*

*Uma interpretação literal do art. 1º da referida lei poderia levar à falsa impressão que a empresa produtora e exportadora também abarcaria àquelas que não são contribuintes do imposto. Porém, como já dito, esse seria o resultado de uma interpretação meramente literal.*

*Esse tipo de análise somente pode ser feito quando a lei expressamente determinar.*

*Deve, neste caso, fazer uma interpretação sistemática, que consiste em harmonizar a presente norma de um modo contextualiza com todo o texto da mesma lei e com o arcabouço legal pátrio, principalmente na área tributária.*

*Teremos de fazer a nossa análise em conjunto com toda a legislação que rege o IPI. Em um estudo da lei incentivadora, nos artigos posteriores ao 1º, o legislador já deixa mais claro que a delimitação do benefício se daria somente em relação aos produtos industrializados.*

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

*Se o benefício fosse estendido a todas as empresas produtoras exportadoras, sem a delimitação de ser contribuinte do imposto algumas questões ficariam sem uma solução prevista na lei, como por exemplo, como se daria a escrituração dos créditos para a futura compensação? Não existe previsão de livro registro de apuração do IPI para não contribuintes*

*Todos sabemos que a apuração do imposto a pagar ou dos créditos devem ser escriturados no referido livro.*

*Está claro, dessa forma, que houve uma certa impropriedade na linguagem legislativa contida no art. 1º da Lei 9.363/96 e cabe a nós, desse tribunal administrativo, elucidar e resolver o presente caso concreto ora apresentado a essa corte.*

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

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

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

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

*Para corroborar e elucidar todo o exposto, por ser de uma precisão ímpar trago o Presidente Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº 202.16.066:*

*‘A questão envolvendo o direito de crédito presumido de IPI no tocante às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados na confecção de produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (Não Tributado) destinados à exportação, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.*

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

*Isso ocorre porque, as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do artigo 3º da Lei 4.502/1964, considera-se estabelecimento*

*produtor todo aquêle que industrializar produtos sujeitos ao impôsto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.*

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

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

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

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

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

*Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é a mudança trazida pela Medida Provisória nº 1.50816, consistente na inclusão de diversos produtos no campo de incidência do IPI, a exemplo dos frangos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos exportadores, que puderam, então, usufruir do crédito presumido de IPI nas exportações desses produtos.*

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

*Também, colaciono parte do voto do Conselheiro Gilson Rosemburg Filho, em voto recentemente proferido neste plenário:*

*‘Por outra parte, é cediço que os produtos classificados na TIPI como “NT” não estão incluídos no campo de incidência do IPI.*

*Logo, quem fabrica tais produtos, mesmo sob uma das operações de industrialização previstas no Regulamento do IPI (no caso, as operações dispostas no art. 3º, caput e incisos, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/1982 – RIPI/82), não é considerado, à luz da legislação de regência desse imposto, como estabelecimento industrial. Isso porque, de acordo como o art. 8º do RIPI/82 (abaixo transcrito), estabelecimento industrial é o que industrializa produtos sujeitos à incidência do IPI, ou seja, é aquele estabelecimento que executa qualquer das operações definidas na legislação do imposto como “de industrialização”, da qual, cumulativamente, resulte um produto ‘tributado’, ainda que de alíquota zero ou isento. Ao contrário, não é estabelecimento industrial para fins de IPI aquele que elabora produtos classificados na TIPI como não tributado (NT), bem como quem realiza operação excluída do conceito de industrialização dado pelo RIPI.*

*‘Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no artigo 3º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, art. 3º).’*

*Neste diapasão, Raimundo Clóvis do Valle Cabral em ‘Tudo sobre o IPI’, 4ª edição, São Paulo, Ed. Aduaneiras, págs. 54/55 e 57, assim assevera:*

*‘Estabelecimento Industrial é o que industrializa produtos sujeitos à incidência do imposto, ou seja, aquele que executa operações definidas na legislação do IPI como de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento/reacondicionamento e renovação/recondicionamento) e da qual resulte um produto tributado, ainda que de alíquota zero, ou isento. Tem por base legal o artigo 3º da Lei nº 4.502, de 1964, alterado pelo artigo 12 do DL nº 34/66, que tem o seguinte texto: ‘Considera-se estabelecimento industrial todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto’(art. 8º). As expressões ‘fábrica’ e ‘fabricante’ são equivalentes a ‘estabelecimento industrial’, como definido acima (art. 487II).*

*Se o produto por ele industrializado corresponde uma alíquota positiva (diferente de zero) estará ele obrigado a destacar o imposto na nota fiscal emitida, observando as demais obrigações concernentes à escrituração fiscal e ao recolhimento do imposto, assumindo o real papel de contribuinte – sujeito passivo de obrigação principal, salvo se optante pela inscrição no Simples (art. 20I, 23II e 107).*

*Se o produto industrializado estiver sujeito à alíquota zero, ou for isento, embora não haja imposto a ser destacado nem recolhido, ele estará obrigado a emitir nota fiscal e proceder às demais obrigações relativas à escrituração fiscal prevista no Ripi, pois está definido como sujeito passivo de obrigações acessórias (art. 21).*

*Contrario sensu, chega-se à conclusão de não ser estabelecimento industrial, para fins do IPI, aquele que elabora produtos classificados na Tipi como NT (não tributados), bem assim os resultantes de operações excluídas do conceito de industrialização pelo artigo 5º do RIPI.'*

*O texto reproduzido acima traduz a essência da expressão "NT" aposta na TIPI ao lado dos produtos excluídos do campo de incidência do IPI, qual seja: o estabelecimento que dá saída a produtos não tributados, não se classifica, nessas operações, para fins de incidência do imposto, como estabelecimento industrial, ou seja, como contribuinte do IPI. E o aproveitamento de créditos do IPI está intimamente ligado ao conceito do que seja estabelecimento industrial para a legislação desse imposto, no sentido de que não ser um estabelecimento de tal espécie implica o não reconhecimento da existência de créditos ou débitos de IPI, impossibilitando o aproveitamento dos primeiros (dos créditos) ou o surgimento da obrigação tributária principal decorrente dos segundos (dos débitos).*

*Nessa linha, merece citar, especificamente no tocante ao crédito presumido do IPI objeto de análise no presente processo, o preceito do art. 1º combinado com o do parágrafo único do art. 3º, ambos da Lei nº 9.363/96:*

*"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (...).*

*Art. 3º (...).*

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação (...) do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento (...) dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, (...)."*

*Lógico que "produção" conforma-se na atividade do "produtor". E, nos termos da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, matriz legal de grande parte da legislação do IPI, "estabelecimento produtor" é aquele que industrializa produtos sujeitos ao imposto. Estabelece o art. 3º da aludida lei:*

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

*Considerando-se, então, que o art. 1º da Lei nº 9.363/96 autoriza a fruição do crédito presumido do IPI ao "estabelecimento produtor e exportador", e que o art. 3º da Lei 4.502/64 é a matriz do Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados, não resta dúvida quanto à total impossibilidade de existência e, conseqüentemente, de aproveitamento de crédito do IPI para os estabelecimentos cujos produtos fabricados são classificados como "NT" na TIPI.*

*Pelos fundamentos expostos, é possível arrolar as seguintes conclusões:*

*O estabelecimento industrial é aquele que industrializa produtos sujeitos a incidência do imposto, ou seja, aquele que executa as*

*operações definidas na legislação do IPI como de industrialização e da qual resulta um produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento. Portanto, os produtos exportados que não se encontram no campo de incidência do IPI, por constar da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI;*

*A legislação que trata do específico benefício do crédito presumido do IPI determina que as “mercadorias” devam decorrer de “estabelecimento produtor”, o qual, à luz da legislação do IPI, é somente o que industrializa produtos tributados por essa exação.’*

(...);

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

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

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

A RFB, também, posiciona-se nesse sentido, conforme se constata das orientações postas no sítio da Receita Federal do Brasil, junto à internet ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)), na parte referente a Perguntas e Respostas sobre IPI, pergunta 09, a qual registra:

*“009 No caso de a empresa exportar produtos tributados e produtos não tributados – NT, deverá ser excluído da receita de exportação o valor referente às exportações de produtos NT, para fins de apuração do crédito presumido do IPI ?*

*Sim, os produtos NT, estando fora do campo de incidência do tributo, não geram direito ao crédito presumido. Porém, no caso de exportações de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, os produtos, permanecendo no campo de incidência, do imposto geram direito ao crédito presumido do IPI.”*

Diante das razões acima postas e das argumentações constantes no Acórdão 930301.808, da 3ª Turma da CSRF, adotadas e ratificadas por esta relatora, conforme trechos transcritos acima, pode-se concluir que o benefício fiscal instituído pelo o art. 1º da Lei nº 9.363/96 só alcança as empresas produtoras, assim entendidas em conformidade com o

conceito dado pela legislação do IPI (regra estabelecida no art. 3º da mesma lei), a qual considera estabelecimento industrial, *stricto sensu*, aquele que executa operações próprias das indústrias (transformação, beneficiamento, montagem, recondicionamento e acondicionamento ou reacondicionamento) e cuja produção resulta produto tributado pelo IPI, ainda que de alíquota zero ou isento. Isso acontece porque a saída de mercadorias do estabelecimento produtor é fato gerador do IPI e não há se falar em fato gerador do tributo diante de produtos não tributáveis (NT). Portanto, a despeito da existência de eventual procedimento ensejador de industrialização, para os efeitos fiscais tributários, não ocorre industrialização quando os elementos produzidos são indicados na Tabela de Incidência do IPI/TIPI como produtos NT.

Dessa forma, não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido do IPI, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos não tributados.

### **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, optisperse 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 expreso, 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*

*“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, etc). Em resposta à intimação, a contribuinte esclarece a finalidade e o local de utilização dos referidos insumos (fls. 192 a 194).

INSUMO	FINALIDADE	LOCAL DE APLICAÇÃO	MOTIVO DA GLOSA
--------	------------	--------------------	-----------------

Cal Virgem 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 inocorrência 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 DIRETO 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 autoridade 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 ressaltado pela autoridade julgadora a quo, de acordo com o art. 3º da IN SRF nº 38/97, 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, apurando-se a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, assim como, das matérias primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção, acumuladas até o mês do crédito presumido.

Por tal motivo, a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu correto o entendimento da manifestante no sentido de que o total do benefício deve considerar a receita bruta acumulada até o mês do crédito presumido, considerando também que os custos das matérias primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção são os acumulados até o mês de apuração do crédito presumido, ou seja, junho de 1998.

Ao refazer o cálculo efetuado pelo fisco, considerou os valores acumulados até junho de 1998, que passaram a ser o seguinte:

Total dos insumos aplicados na produção (1)	1.836.381,49
Relação Percentual (rec. exportação / rec. operac.bruta) (2)	5,23%
<b>Base de Cálculo do Crédito Presumido</b>	<b>96.042,75</b>

Percentual do Crédito Presumido	5,37%
Total do Crédito Presumido Acumulado	5.157,50

(1)-Custo demonstrado à fl. 79. Este custo foi calculado pela manifestante, sem qualquer exclusão efetuada pela fiscalização. Utilizou-se este valor, maior que o real, apenas para demonstrar que mesmo sem as corretas exclusões feitas pela fiscalização, não há crédito presumido adicional a deferir.

(2)-Coeficiente demonstrado à fl. 218.

Refeita a apuração do crédito presumido, chegou-se a um crédito presumido apurado no montante de R\$ 5.157,50. Todavia, a contribuinte já teve reconhecido o direito creditório de R\$ 8.912,04, através do Despacho Decisório de fls. 224/225. Sendo assim, concluiu que não há crédito adicional a favor da contribuinte.

O único novo argumento da recorrente neste item diz respeito ao fato de que a autoridade julgadora *a quo* teria se utilizado do total de insumos, motivo pelo o qual, alega, chegou-se à errônea conclusão de que não haveria crédito adicional a ser deferido.

De fato, a própria autoridade julgadora de 1ª instância reconheceu que estaria utilizando nos cálculos o total dos insumos aplicados na produção de acordo com o que foi utilizado pela contribuinte, sem considerar as exclusões efetuadas pela fiscalização, apenas, ressaltou, para demonstrar que, mesmo assim, não há crédito presumido adicional a deferir.

Isso porque, a base de cálculo do crédito presumido é apurada a partir da incidência da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta sobre o valor do total dos insumos aplicados na produção, nos termos da legislação do IPI. Assim, quanto maior for o valor do total dos insumos considerados, maior será a base de cálculo do crédito presumido e, conseqüentemente, maior será o crédito presumido apurado. Portanto, o fato de a autoridade julgadora ter se utilizado de um valor de insumos maior que o real, só favoreceu a recorrente.

Mesmo assim, chegou-se a um valor de crédito presumido inferior ao que já havia lhe sido reconhecido pela autoridade administrativa, mediante o Despacho Decisório de fls. 224/225, motivo pelo o qual, de fato, não há crédito presumido adicional a deferir.

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**

Não obstante alegue a recorrente, de forma genérica, que a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto não mereça prosperar, verifica-se que a recorrente não mais questionou expressamente, em seu recurso voluntário (fls.451 a 484), a questão relativa à variação cambial, acatando, dessa forma, tacitamente, o que foi decidido pela autoridade julgadora *a quo*.

### **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 (O processo nº 13866.000410/200292 abrange o período de 01/10/2000 a 31/12/2000 e o processo nº 13866.000412/200281 abrange o período de 01/10/2001 a 31/12/2001), 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 indeferir a preliminar de homologação tácita arguida, e no mérito, 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 IPI 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 integram 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