



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

Processo nº 13866.000410/2002-92
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº **3301-00.921 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 02/05/2011
Matéria Ressarcimento de IPI
Recorrente NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

MAURICIO TAVEIRA E SILVA Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Fábio Luiz Nogueira e Maria Teresa Martínez López. Fez sustentação o advogado Beltrão Lemos Monteiro OAB/ SP nº 236565.

Relatório

NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 544/570 contra o acórdão nº 14-22.535, de 12/03/2009, prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, fls. 516/535, que indeferiu solicitação de ressarcimento de crédito presumido de IPI, referente ao 4º trimestre de 2000, juntamente com declaração de compensação protocolizada em 12/11/2002 (fl. 01), conforme relatado pela instância *a quo*, nos seguintes termos:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela requerente ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal de São José do Rio Preto, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de IPI e conseqüentemente não-homologou as compensações declaradas pela empresa, ao argumento de que no 3º decêndio de 2000 o contribuinte apurou débito de IPI no montante de R\$ 3.860,00 (recolhido em 10/01/2001).

A autoridade administrativa reconheceu direito creditório no montante de R\$ 273,08, em virtude de retificações efetuadas no cálculo do crédito presumido, com base na informação fiscal de fls. 119/138 que, em resumo, passo a relatar:

- 1. 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) – S/A FLUXO – Com.e Assess. Internacional e Gargil Agrícola – S/A.*
- 2. Mudança no critério de rateio dos insumos utilizados nos produtos não acabados e nos produtos acabados e não vendidos: desconsideração do método adotado pela contribuinte “ATR”.*
- 3. Exclusão, na apuração dos insumos, do estoque existente em 31/12/1999, tendo em vista que não houve exportações nos trimestres anteriores, conforme se verificou dos processos 13866.000409/2002-68 e 13866.000408/2002-13.*
- 4. Utilização de insumos não admitidos pela legislação (cal virgem, sal grosso, condicionador de lama, fosfato, entre outros);*
- 5. Inclusão, na receita bruta, de receita de empresa incorporada, conforme previsão da IN 313/03 e Portaria 64/03.*

Regularmente cientificada, a postulante apresentou manifestação de inconformidade 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 afronta os princípios da legalidade e da isonomia.

Em sua defesa, fez as seguintes considerações:

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 à empresa comercial exportadora, adquirente dessas mercadorias, for constituída conforme os requisitos previstos no artigo 2º do Decreto-lei nº 1.248/72;

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;

O débito de Cofins referente ao PA de outubro de 2002, cujo pedido de compensação fora atrelado ao pedido de ressarcimento deverá ter sua exigibilidade suspensa, haja vista a determinação do § 11, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96.

Não há que se falar de aplicação da analogia das regras previstas na IN 313/03 e na Portaria MF 64/03, ao caso em análise, uma vez que tratam de fatos ocorridos em período anterior à criação e vigência dos respectivos normativos. Em 03/07/2000, a empresa IBIRTÉ Agropecuária incorporou a empresa Usina Nardini Ltda., advindo daí todos os reflexos da operação, inclusive nos livros fiscais e contábeis da contribuinte. Após a operação de incorporação a manifestante acumulou créditos presumidos de IPI.

A autoridade fiscal jamais poderia aplicar as regras previstas na IN 313/03 e na Portaria 64/03 de modo a fundamentar a glosa dos créditos presumidos de IPI, eis que os fatos ensejadores dão crédito assim como o protocolo do pedido de ressarcimento são posteriores à vigência das referidas normas complementares restando evidente a ofensa do princípio da irretroatividade e da segurança jurídica.

A manifestante procedeu exatamente como determina a Portaria 64/03, ao considerar apenas a sua receita bruta acumulada, pois foi a incorporadora e não a incorporada, devendo a glosa ser cancelada.

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 e considerando o deferimento parcial dos processos referentes ao crédito presumido dos trimestres anteriores (nºs 13866.000409/2002-68 e 13866.000408/2002-13) os autos foram baixados em diligência para que a autoridade administrativa :

verificasse o reflexo dos acórdãos prolatados por esta delegacia nos processos 13866.000409/2002-68 e 13866.000408/2002-13 sobre a apuração do crédito presumido do trimestre em questão, demonstrasse, de forma clara, a apuração do valor total de insumos considerados aplicados na produção (acumulados), considerando que a apuração se refere ao último trimestre do ano;

Especificasse qual o valor dos insumos (MP, ME, PE) aplicados na produção de álcool e, Verificasse se as vendas para as empresas S/A Fluxo e Assessoria Internacional e Cargil Agrícola 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 do Termo de Verificação e Intimação Fiscal de fls. 383 a 386, no qual restaram constatadas as seguintes conclusões:

A empresa Cargil Agrícola apresentou comprovantes de exportação referentes ao açúcar adquirido junto à empresa Nardini Agroindustrial com respaldo na NF. 33.488, mas afirmou que a NF 33.704 não corresponde a um negócio jurídico efetuado com aquela empresa. Contudo, não foram apresentados “Demonstrativos de Exportações”, nos termos do artigo 12 da IN 23/97;

A empresa FLUXO S/A apresentou comprovantes de exportação referentes ao açúcar adquirido junto à empresa Nardini Agroindustrial, contudo, não foram apresentados “Demonstrativos de Exportações”, nos termos do artigo 12 da IN 23/97. E as NF 31.843; 38677 e 39475 referem-se a “complementos de preço”.

A apuração do crédito presumido foi refeita, chegando-se a um crédito apurado no montante de R\$ 17.948,57 para o 4º trimestre. Todavia, verificou-se que o contribuinte já se utilizou deste crédito nos pedidos anteriores: R\$ 25.991,41 no 2º Trimestre de 2000 e R\$ 14.998,57 no 3º trimestre de 2000, sendo indevido o crédito compensado/a ressarcir neste trimestre.

Cientificada do resultado da diligência, a empresa apresentou manifestação de fls. 403 a 413, na qual teceu os seguintes comentários:

A empresa cumpriu a determinação prevista no artigo 2º, § 1º, II, da IN 23/97, sendo seu direito ao crédito do IPI decorrente das vendas efetuadas às empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação;

A mesma legislação determina a responsabilização exclusiva da empresa comercial exportadora por eventual não exportação do produto a esse fim destinado, sendo esta, inclusive, responsável pelo valor equivalente ao crédito presumido atribuído à empresa produtora, restando claro que a Nardini, tendo demonstrado de forma cabal o atendimento dos requisitos a que estava sujeita para o gozo do benefício, não pode ser responsabilizada por eventual falha de apresentação de documentação por parte das empresas comerciais exportadoras.

Os documentos trazidos pelas empresas mostram que houve a efetiva exportação das mercadorias.

A afirmação de que a NF 33.704 não corresponde a um negócio jurídico efetuado com a Nardini é correta, na medida em que corresponde a um negócio jurídico realizado com a comercial exportadora SATCO TRADING S/A, CNPJ 01.811.229/0002-50. No entanto, este equívoco não exclui o crédito com a peticionária, na medida em que o negócio realizado com a SATCO refere-se a vendas realizadas para esta mesma empresa, com o fim específico de exportação;

A variação cambial do preço do produto exportado deve integrar a base de cálculo do crédito presumido por se tratarem de ajuste do valor pactuado;

Os créditos compensados nos processos administrativos 13866.000409/2002-68 e 13866.000408/2002-13, se referem a uma parte dos créditos acumulados no ano-base de 2000, restando para o 4º trimestre, saldo acumulado no valor de R\$ 9.022,10, que deve ser prontamente ressarcido (compensado);

No cálculo, o auditor fiscal desconsiderou os insumos aplicados na produção de álcool que totalizam R\$ 7.842.928,49, ou seja, rateou os insumos adquiridos para produção do açúcar e do álcool. Ao realizar essa segregação, acabou por contrariar os próprios fundamentos da legislação em vigor.

Após o encaminhamento à DRF de origem, o processo retornou a esta delegacia para solucionar a divergência entre a solução contida na ementa "solicitação indeferida" e o voto explicitado no acórdão "deferir a solicitação"

A DRJ indeferiu a solicitação cujo acórdão restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

ACÓRDÃO REVISOR.

Este acórdão revisa o Acórdão nº 14-20.752/2008, que continha conflito entre a solução proposta na ementa e a contida no Acórdão.

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.

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. BASE DE CÁLCULO.

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.

Solicitação Indeferida

Tempestivamente, em 10/06/2009, a contribuinte protocolizou recurso voluntário de fls. 544/570, repisando seus argumentos de defesa anteriormente apresentados, nos seguintes termos: a) uma vez comprovada a exportação dos bens, cuja receita de exportação foi utilizada no cômputo do crédito presumido, não é mais justificável imputar à Recorrente eventual ônus de demonstração do "fim específico de exportação", haja vista que a finalidade é a exportação e esta foi efetivada, conforme aceito pela própria Fiscalização. Ademais, 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, bem como da ampla documentação apresentada pelas próprias empresas comerciais exportadoras; b) ilegítima exclusão das variações cambiais no cálculo do crédito presumido de IPI, vez que trata-se de complemento do preço; c) na mesma toada, indevida a exclusão dos insumos supostamente inadmitidos pela legislação do IPI, tendo em vista que a cal virgem, os oxialgulatos em águas, o hipoclorito de sódio, o fosfato e o Optisperse (fosfato), todos utilizados e consumidos ao longo do processo de industrialização da Recorrente, constituem indubitavelmente produtos intermediários; d) ilegítimo o entendimento do fiscal relativo à incorporação ocorrida pois, pretende-se aplicar a fatos ocorridos em 2002, normativos editados somente em 2003 (IN SRF nº 313/03 e Portaria MF nº 64/03). Por outro lado, ainda assim, apurou a Receita Operacional Bruta para fins do cálculo do Crédito Presumido de IPI em consonância com os critérios fixados na Portaria MF nº 64/03; e) indevida a exclusão no cálculo do crédito presumido de IPI dos produtos classificados como "NT"; f) incorreto o entendimento da administração tributária de insuficiência de crédito presumido relativo ao 4º trimestre de 2000, sob a alegação de que o valor apurado já teria sido utilizado em trimestres anteriores pela Recorrente. Registre-se tratar de pedido de ressarcimento relativo ao crédito acumulado somente no 4º trimestre de 2000 e não de pedido de ressarcimento acumulado de todo o ano-calendário de 2000. Ademais, o cálculo da Fiscalização foi efetivado em descompasso com a legislação vigente, eis que rateou os insumos adquiridos para produção do açúcar e do álcool de forma infundada; g) suspensão da exigibilidade dos débitos compensados, atrelados a este pedido de ressarcimento, consoante art. 74, § 11 da Lei nº 9.430/96, c/c art. 151, III do CTN.

Por fim, requer o deferimento do pedido de ressarcimento e a homologação da respectiva compensação, cancelando-se a cobrança em curso.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MAURICIO TAVEIRA E SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual, dele se conhece.

O presente processo refere-se a glosa em ressarcimento de crédito presumido de IPI, referente ao 4º trimestre de 2000, bem assim, a não homologação da compensação declarada, protocolizada em 12/11/2002 (fl. 01). Nessa toada, conforme aduziu a recorrente, com supedâneo no art. 49 da MP nº 66 de 29/08/02, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/02, que incluiu o § 2º ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, e ainda, com base neste mesmo diploma legal, art. 74, § 11, c/c art. 33 do Decreto nº 70.235/72 e art. 151, III do CTN, os débitos declarados objetos desta compensação encontram-se com a exigibilidade suspensa, em decorrência do recurso apresentado, até o julgamento definitivo do presente processo administrativo.

Quanto às vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, a interessada argumenta que, uma vez comprovada a exportação dos bens, cuja receita de exportação foi utilizada no cálculo do crédito presumido, não é mais justificável imputar à Recorrente eventual ônus de demonstração do “fim específico de exportação”, haja vista que a finalidade é a exportação e esta foi efetivada, conforme aceito pela própria Fiscalização. Ademais, 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, bem como da ampla documentação apresentada pelas próprias empresas comerciais exportadoras.

Não assiste razão à interessada, conforme se demonstrará. Embora seja uma matéria sobre a qual são travadas discussões, assim como a instância *a quo*, também considero 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*”, uma vez que estas são espécie do gênero empresa comercial exportadora.

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), 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 Rpi/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.

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.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do benefício fiscal do crédito presumido de IPI, criado pela Lei nº 9.363/96, o qual assim consigna no parágrafo único do seu art. 1º:

*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. (destaquei)*

Por sua vez, assim dispõe o § 2º do art. 39, da Lei nº 9.532/97:

§ 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. (grifei)

De se registrar que, houvesse intenção do legislador, a expressão “com o fim específico de exportação para o exterior” teria sido acrescida de algo como: “ou a comprovação da efetiva exportação.” Porém, nesta outra hipótese, a exequibilidade de controle do benefício fiscal ficaria prejudicada pelo envolvimento de mais de uma empresa na comprovação do feito. Nessa toada, ao elaborar a lei, fora definida a obrigação do produtor em vender para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior. 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.

Portanto, repise-se, cabe ao produtor exportador cumprir a determinação legal, ao vender o produto para empresa comercial exportadora, de demonstrar ter cumprido a exigência de: “com o fim específico de exportação para o exterior”, sendo totalmente irrelevante ter ou não ocorrido a exportação. 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.

A interessada 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, bem como da ampla documentação apresentada pelas próprias empresas comerciais exportadoras. Porém, 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). Contudo, além que não constar no processo qualquer evidência do cumprimento das precitadas exigências, a interessada apenas argumenta e menciona a existência de material suficiente nos autos a comprovar suas alegações. De se registrar serem incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem. 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.

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

A contribuinte argumenta ser indevida a exclusão dos insumos supostamente inadmitidos pela legislação do IPI, tendo em vista que a cal virgem, os oxialgulatos em águas, o hipoclorito de sódio, o fosfato e o Optisperse (fosfato), todos utilizados e consumidos ao longo do processo de industrialização da Recorrente, constituem indubitavelmente produtos intermediários.

A Lei nº 9.363/96, instituidora do crédito presumido de IPI, assim consigna em seu parágrafo único do 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.
(Grifei)

Assim, passa-se a análise dos preceitos relativos ao IPI. Nessa toada, quanto a essa glosa, 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 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 que a possibilidade de creditamento decorre de insumos utilizados na industrialização de produtos tributados, incluindo-se os insumos que, não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de 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.(grifei)

De acordo com a Informação Fiscal, à fl. 131, em resposta à intimação de fl. 99, a contribuinte esclarece a finalidade e o local de utilização dos referidos insumos (fls. 100/102). Em razão da inoccorrência de ação direta exercida sobre o produto em fabricação,

mas apenas um contato indireto, tais insumos foram desconsiderados no cálculo do crédito presumido. De se registrar que a interessada não trouxe aos autos qualquer elemento de prova visando demonstrar a ocorrência de contato direto destes insumos com os produtos fabricados.

Portanto, bem decidi a recorrida quanto à glosa efetuada, pois, conforme se depreende do item 13 do PN CST nº 181/74, não há previsão de utilização do benefício em relação à cal virgem, aos oxialgulatos em águas, ao hipoclorito de sódio, ao fosfato e ao Optisperse (fosfato), 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.

A contribuinte insurge-se, ainda, contra a exclusão no cálculo do crédito presumido de IPI dos produtos classificados como "NT". Alega que o auditor fiscal desconsiderou os insumos aplicados na produção de álcool. Assim, o cálculo fora efetivado em descompasso com a legislação vigente, eis que rateou os insumos adquiridos para produção do açúcar e do álcool de forma infundada. Consoante a decisão recorrida, o álcool hidratado carburante e álcool anidro carburante, classificados na TIPI na posição 2207.10.00 - NT, estão fora do campo de incidência do IPI, não podendo ser considerados produtos industrializados e, por conseguinte, excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

De fato, conforme se demonstrará, os produtos não tributados pelo IPI, que constam na TIPI como "NT", não dão direito ao crédito presumido.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96, consigna:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. (grifei)

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.

Assim, é necessário que a empresa seja "produtora e exportadora", para que se faça jus ao benefício, relativo às aquisições de "matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo."

Na mesma toada, assim dispõe a Lei nº 9.363/96 em seu art. 4º, *in verbis*:

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente. (grifei)

Cabe, ainda, transcrever o art. 4º da Portaria MF nº 38/97, que dispõe sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido e consigna:

Art. 4º O crédito presumido será utilizado pelo estabelecimento produtor exportador para compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno, relativo a períodos de apuração subsequentes ao mês a que se referir o crédito. (grifei)

Acerca do tema assim versam os arts. 1º e 2º, § 1º da IN SRF nº 23/97:

Art. 1º O 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, será apurado e utilizado de conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.

Direito ao Crédito Presumido

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

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

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

(...) (grifei)

No mesmo passo o § 1º do art. 17 da IN SRF nº 313/2003 registra que:

§ 1º Não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos não-tributados e produtos adquiridos de terceiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pela pessoa jurídica produtora.

Portanto, conforme se depreende de uma exegese sistêmica, a empresa produtora tem que ser contribuinte do IPI. De forma clara, a IN SRF nº 23/97 faz menção ao direito ao crédito presumido, inclusive quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero. Acaso houvesse interesse de estender o benefício aos produtos NT, obrigatoriamente deveria tê-los mencionado, pois, em se tratando de benefício fiscal, sua interpretação deverá ser restritiva e, portanto, a determinação precisa do seu significado enseja uma interpretação literal.

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.

Sobre o tema, assim leciona o mestre Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, (in *Tudo sobre IPI*, 5ª edição, 2003, p.25/27), tecendo os comentários abaixo:

O IPI não incide sobre os produtos constantes de códigos da Tipi seguidos da expressão "NT", que significa "não-tributado".

(...)

A Tabela de incidência do IPI – Tipi, que tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul, é uma relação ordenada e codificada de todas as coisas existentes, objeto de comercialização (mercadorias), seguidas das correspondentes alíquotas de incidência ou da expressão “NT”. Deve-se observar que na Tipi estão incluídas todas as coisas existentes, sejam produtos naturais (animais, vegetais e minerais) ou elaborados, ainda que não expressamente discriminados.

(...)

c) NT – que significa não tributado. Os produtos discriminados em códigos da Tipi aos quais corresponda a sigla NT não estão incluídos no campo de incidência do IPI, nada importando que tais produtos possam ser considerados, para outros efeitos não relacionados com o IPI, como produtos industrializados.

Da mesma obra merecem ser transcritos os dois excertos abaixo:

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 e produtos adquiridos de terceiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pela pessoa jurídica exportadora, integrando, entretanto, a receita operacional bruta (IN nºs 313/2003 e 315/2003). (p. 233)

(...)

Empresa fabricante de produtos classificados como "NT" na Tipi não é estabelecimento industrial nos termos do art. 8º, não sendo caracterizado como contribuinte do citado imposto. Nestas condições, fazem jus ao crédito presumido do IPI de que trata a Lei n. 9.363/1996 somente as empresas que derem saída a produtos tributados, ainda que sob alíquota zero, incluindo-se, entre estes, carnes de bovinos e de suínos (Decisão nº 362/98 da 8ª RF). (p.233/234)

No mesmo diapasão a administração tributária se manifestou através do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP n.º 139, de 22 de abril de 1996, no item 4.11, conforme abaixo:

"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."

De se registrar que tal situação não se verifica em relação aos produtos com alíquota zero, por se tratar de situação distinta, vez que os produtos classificados como NT estão fora do alcance do IPI, por inexistir industrialização.

Portanto, também em relação a este tema, não há reparos a fazer na decisão recorrida.

A contribuinte aduz ser ilegítimo o entendimento do fiscal relativo à incorporação ocorrida pois, pretende-se aplicar a fatos ocorridos em 2002, normativos editados somente em 2003 (Portaria MF nº 64/03 e IN SRF nº 313/03). Por outro lado, ainda assim, apurou a Receita Operacional Bruta para fins do cálculo do crédito presumido de IPI em consonância com os critérios fixados na Portaria MF nº 64/03.

De fato, a lei tributária tem de observar o princípio da irretroatividade previsto no art. 150, III, “a”. Por outro lado art. 106, I, do CTN, em caráter excepcional, admite a aplicação retroativa de lei meramente interpretativa. De se ressaltar que as normas editadas posteriormente aos fatos, Portaria MF nº 64/03 e IN SRF nº 313/03, são normas interpretativas e subsumem-se à mesma Lei nº 9.363/96, anteriormente normatizada pela Portaria MF nº 38/97 e IN SRF nº 23/97. As normas editadas posteriormente passaram a tratar de tema que não se encontrava regrado, qual seja, o modo de se apurar o crédito presumido na ocorrência de cisão, fusão e incorporação. Portanto, não se trata de novo critério, mas somente o estabelecimento de critérios já usados e ainda não regradados. Destarte, assim como a instância *a quo*, “não vejo porque o entendimento exposto em tais atos normativos quanto à apuração do crédito nos casos em que ocorreram incorporação, não possam ser aplicados nos casos anteriores à expedição destes.”

Ademais, a própria contribuinte alega ter apurado seu crédito em consonância com o disposto na Portaria MF nº 64/03, utilizado a receita operacional bruta acumulada da incorporadora. Alega, ainda, que o fisco extrapolou ao considerar a soma das receitas operacionais brutas da incorporada e da incorporadora.

Conforme Informação Fiscal de fls. 119/135, em 03/07/2000, empresa Ibité Agropecuária Ltda. incorporou a empresa Usina Nardini Ltda. e transformou-se na Nardini Agroindustrial Ltda., com o mesmo CNPJ da antiga Ibité Agropecuária. Cabe ressaltar que a Ibité Agropecuária Ltda, por ser empresa agrícola, até a data da incorporação não possuía direito a crédito presumido de IPI. Por outro lado, a Nardini Agroindustrial (sucessora) apresentou os processos de 13866.000408/2002-13 e 13866.000409/2002-68, além do presente, referentes ao segundo e terceiro trimestres de 2000. Na sequência, observa-se à fl. 132 da referida Informação que o agente fiscal registra ter se valido, por analogia, das regras previstas na IN nº 313/03 e Portaria MF nº 64/03 e que a interessada não levou em consideração para fins de apurar a Receita Operacional Bruta o art. 11, § 8º da Portaria MF nº 64/03. Assim, passou a “recompor a receita operacional bruta, considerando como tal as receitas da empresa incorporada - USINA NARDINI LTDA (durante o período de janeiro a junho de 2000), bem como da incorporadora - NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA (período de julho a dezembro de 2000).”

Porém, a despeito de a contribuinte alegar ter se valido das regras preconizadas pela Portaria MF nº 64/03, art. 11, § 8º, conforme se depreende das fls. 06 em que a interessada apurou o crédito presumido de IPI em confronto com a fl 133 da Informação

Fiscal, a contribuinte ao efetuar o cálculo do crédito presumido considerou a Receita Operacional Bruta da incorporadora, tão somente a partir de julho de 2000, não levando em consideração as receitas acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, conforme prevê a precitada norma, ou seja, o art.11, § 8º, da Portaria MF nº 64/03.

De se registrar que o fisco não somou as receitas operacionais brutas das empresas incorporada (Usina Nardini) e incorporadora (Ibité Agropecuária), mas, apenas considerou para os meses anteriores à incorporação, de janeiro a junho, a receita da incorporada e de julho a dezembro, da incorporadora (fl. 133).

Portanto, neste caso, não há reparos a fazer à decisão recorrida. Ademais, conforme mencionado anteriormente, caberia à contribuinte demonstrar, pontual e numericamente, com memória de cálculo, suas discordâncias, justificando e apresentado documentos comprobatórios de modo a evidenciar o alegado e não tentar invalidar o trabalho efetuado pelo fisco, em duas oportunidades, a primeira resultando na Informação Fiscal de fls. 119/138 e a segunda, por meio de diligência solicitada pela DRJ, a qual resultou no Termo de Verificação e Intimação Fiscal de fls. 383/386.

A contribuinte aduz ser incorreto o entendimento da administração tributária de insuficiência de crédito presumido relativo ao 4º trimestre de 2000, sob a alegação de que o valor apurado já teria sido utilizado em trimestres anteriores pela Recorrente. Registra tratar-se de pedido de ressarcimento relativo ao crédito acumulado somente no 4º trimestre de 2000 e não de pedido de ressarcimento acumulado de todo o ano-calendário de 2000.

De se registrar que a interessada apresentou os processos 13866.000408/2002-13 e 13866.000409/2002, referentes ao crédito presumido do 2º e 3º trimestres, respectivamente, cujos créditos pleiteados foram deferidos pela DRJ (fls. 453/461 e 463/471). Por outro lado, após a diligência realizada, o fisco apurou crédito presumido de IPI no 4º trimestre de 2000 no valor de R\$17.948,57. Porém, o referido Termo (Fl. 386), registra que a contribuinte já utilizou este crédito nos 2º trim/2000 (R\$25.991,41) e 3º trim/2000 (R\$14.998,57), sendo, portanto, indevido o crédito compensado/restituído neste 4º trimestre de 2000.

Ressalte-se que, em conformidade com o que preceitua a Portaria MF nº 38/97, art. 3º, 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. Portanto, a apuração do crédito presumido é feita de modo acumulado, tendo o crédito presumido do 4º trimestre (R\$ 17.948,57) sido apurado em valor inferior ao deferido nos trimestres anteriores, este já fora consumido. Sendo assim, não há crédito a favor da contribuinte a ser utilizado.

Ademais, há que se registrar que o fiscal diligente, além do precitado Termo de Verificação e Intimação Fiscal, elaborou a planilha de fl. 382, na qual consignou os valores devidamente considerados. Contudo, conforme mencionado anteriormente, a contribuinte tão somente apresenta suas alegações sem trazer aos autos nenhuma planilha acompanhada de documentos comprobatórios, com os valores que entende devam ser considerados. Repise-se, imputar a instância julgadora suprir deficiência da contribuinte é subverter as obrigações no processo administrativo.

Sendo essas as considerações que reputo suficientes e necessárias à resolução da lide, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

MAURICIO TAVEIRA E SILVA