



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

Processo nº 13866.000411/2002-37
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº **3301-00.983 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 07 de julho de 2011
Matéria Ressarcimento de IPI
Recorrente NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

Ementa: PROVAS DAS ALEGAÇÕES.

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

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.

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.

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.

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.

Relatório

NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 312/350 contra o acórdão nº 14-17.914, de 12/12/2007, prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, fls. 286/300, que deferiu em parte a solicitação de ressarcimento de crédito presumido de IPI, referente ao 3º trimestre de 2001, 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 homologou as compensações declaradas até o montante do crédito deferido.

A contribuinte solicitou o ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363 de 1996, e a Portaria MF nº 38/97, no valor total de R\$ 85.089,55. Apresentou também, declaração de compensação deste crédito com débitos próprios.

O pedido foi deferido parcialmente em virtude de retificações efetuadas no cálculo do crédito presumido, tendo sido reconhecido o direito creditório de R\$ 8.952,00, com base na informação fiscal de fls. 159/177 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), num total de R\$ 1.583.499,64;

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. *Utilização de insumos não admitidos pela legislação do IPI (cal virgem; condicionador de lama; fosfato, hipoclorito de sódio, optisperse, sal grosso e oxialquilatos em águas), no total de R\$ 62.942,63.*

4. *Glosa de insumos utilizados na industrialização de produtos não exportados (cana de açúcar utilizada na produção de álcool) – no total de R\$ 3.274.789,93.*

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 afrontaria 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 a 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;

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

exame, visto que a própria fórmula do benefício automaticamente já exclui essa parcela;

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

A DRJ deferiu em parte a solicitação cujo acórdão restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

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

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

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

ÔNUS DA PROVA.

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

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 (industrialização).

Solicitação Deferida em Parte

Tempestivamente, em 07/03/2008, a contribuinte protocolizou recurso voluntário de fls. 312/350, apresentando os seguintes argumentos:

a) preliminarmente, nulidade do Despacho Decisório por ausência de motivação. Após ver seu pleito deferido pela DRJ, em relação a inclusão do álcool destinado ao mercado nacional, verificou que o crédito concedido havia sido bem aquém de suas expectativas. Somente, então, com a decisão ora recorrida, pode perceber que a pretexto de efetuar a mudança no critério de rateio dos insumos utilizados nos produtos não acabados e nos produtos acabados e não vendidos, o fisco desconsiderou a totalidade de insumos aplicados na produção de bens destinados ao mercado interno, sem motivação e ao arrepio da lei. Sem motivação, pois, o Despacho Decisório indeferiu parcialmente o crédito pleiteado pelos seguintes motivos: (i) haver desconsiderado as exportações feitas por empresas comerciais exportadoras não constituídas na forma do art. 2º, do Decreto-Lei nº 1.248/72 (o que veio a ser reformado pela DRJ); (ii) desconsideração de insumos, por entender que não exercem uma ação direta sobre o produto em produção; (iii) desconsideração de insumos utilizados na produção de álcool não exportado. Assim sendo, a Recorrente impugnou todos os pontos acima, e deixou de impugnar a mudança no critério de rateio do ATR para o controle de estoques tendo em vista este ser mais benéfico à Recorrente e pela inexistência de qualquer referência à desconsideração de insumos aplicados na produção de bens destinados ao mercado interno. Ao arrepio da lei, pois o art. 2º da Lei nº 9.363/96 não traz qualquer restrição quanto aos insumos que devam ser considerados, inclusive mencionando, expressamente, que deve ser considerado o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Assim, ante a patente nulidade decorrente da falta de motivação na desconsideração, no cálculo do crédito presumido, dos insumos destinados à fabricação de bens destinados ao mercado interno, o que impõe, em última análise, mácula à ampla defesa e contraditório, de rigor que seja tida por nula a decisão, determinando o regresso dos presentes autos à Delegacia de origem para que se manifeste, motivadamente, acerca da glosa em questão, abrindo-se novo prazo para apresentação de manifestação de inconformidade.

Acaso não acatada a preliminar suscitada, a interessada apresenta as seguintes razões de mérito: b) erro de cálculo da decisão recorrida que, embora tenha decidido pela inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI dos insumos aplicados em mercadorias destinadas ao mercado nacional no 3º trimestre de 2001, também desconsiderou os insumos aplicados em meses anteriores na produção de bens destinados ao mercado interno, sem qualquer justificativa. Com efeito, a própria metodologia de cálculo, ao determinar que para se chegar à base de cálculo do crédito presumido de IPI a ser ressarcido deve-se multiplicar a totalidade dos insumos aplicados na produção pela relação percentual entre as receitas de exportação e a receita operacional bruta do trimestre, já sensibiliza o quanto dos insumos foi aplicado na produção de produtos destinados à exportação, de modo que desconsiderar os insumos aplicados em trimestres anteriores na produção de bens destinados ao mercado interno é mitigar o direito de crédito sem qualquer base legal e fundamento lógico;

c) a título de esclarecimento é oportuno deixar claro que mesmo se estas aquisições não fossem oneradas pelas contribuições ao PIS/Cofins ou ainda se os insumos fossem aplicados em mercadorias não-tributadas (NT), a Recorrente faria jus ao crédito presumido de IPI. Essa é a vontade da lei, visto que o art. 1º da Lei nº 9.363/96 não restringiu o benefício não cabendo, portanto, ao intérprete fazê-lo;

d) 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, únicas

passíveis de penalização, nos estritos termos da própria legislação, devendo nesse caso serem concedidos os créditos presumidos de IPI decorrentes das vendas realizada para as empresas comerciais exportadoras;

e) indevida a exclusão dos insumos supostamente inadmitidos pela legislação do IPI, tendo em vista que a cal virgem, o hipoclorito de sódio, sal grosso, condicionador de lama, fosfato, optisperse e oxialgulatos, todos utilizados e consumidos ao longo do processo de industrialização da Recorrente, constituem indubitavelmente produtos intermediários. Ressalte-se que a cal virgem é responsável pela manutenção do PH da água da lavagem da cana, sendo, portanto, utilizada diretamente no processo de produção;

f) 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:

(i) seja conhecido o presente Recurso Voluntário, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário relacionado à compensação vinculada ao direito creditório em discussão, nos termos do art. 151, III, do CTN e art. 74 da Lei 9.430/96;

(ii) preliminarmente, seja tido por NULA não só a decisão lançada como também o procedimento fiscal, na medida em que desconsiderou, para fins de aferimento da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os insumos acumulados em trimestres anteriores destinados à fabricação de produtos não destinados à exportação sem qualquer motivação em qualquer momento do processo administrativo, bem como sem qualquer demonstrativo de cálculo aberto, cerceando o direito de defesa da Recorrente, para que ao final seja proferida nova decisão pela DRJ, conferindo-se à ora Recorrente prazo para apresentação de nova manifestação de inconformidade, na preservação do direito de defesa: ou, caso assim não entendam V.Sas,

(iii) no mérito, seja REFORMADO o Acórdão 14-17.914 — 2ª Turma da DRJ/RPO, para assegurar o direito à consideração, no cômputo do crédito presumido de IPI da Recorrente, de todos os valores glosados no procedimento de fiscalização, especialmente, daqueles relativos as vendas realizadas às empresas comerciais exportadoras, tendo em vista que estas cumpriram o fim específico de exportação, às aquisições de insumos destinados ao fabrico de mercadorias destinados ao mercado interno, bem como de todos os insumos integralmente consumidos no processo de industrialização, tendo em vista que o procedimento adotado pelas autoridades fiscais e chancelado pelo acórdão recorrido não encontra amparo legal, negando eficácia aos enunciados postos na Lei nº 9.363/96, conforme fartamente demonstrado acima, tudo como medida de Direito e de Justiça.

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 3º trimestre de 2001, 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.

Conforme relatado anteriormente, a contribuinte entende deva ser reconhecida a nulidade do Despacho Decisório por ausência de motivação. Após ver seu pleito deferido pela DRJ, em relação a inclusão do álcool destinado ao mercado nacional, verificou que o crédito concedido havia sido bem aquém de suas expectativas. Somente, então, com a decisão ora recorrida, pôde perceber que a pretexto de efetuar a mudança no critério de rateio dos insumos utilizados nos produtos não acabados e nos produtos acabados e não vendidos, o fisco desconsiderou a totalidade de insumos aplicados na produção de bens destinados ao mercado interno, sem motivação e ao arrepio da lei. Sem motivação, pois, o Despacho Decisório indeferiu parcialmente o crédito pleiteado pelos seguintes motivos: (i) haver desconsiderado as exportações feitas por empresas comerciais exportadoras não constituídas na forma do art. 2º, do Decreto-Lei nº 1.248/72 (o que veio a ser reformado pela DRJ); (ii) desconsideração de insumos, por entender que não exercem uma ação direta sobre o produto em produção; (iii) desconsideração de insumos utilizados na produção de álcool não exportado. Assim sendo, a Recorrente impugnou todos os pontos acima, e deixou de impugnar a mudança no critério de rateio do ATR para o controle de estoques tendo em vista este ser mais benéfico à Recorrente e pela inexistência de qualquer referência à desconsideração de insumos aplicados na produção de bens destinados ao mercado interno. Ao arrepio da lei, pois o art. 2º da Lei nº 9.363/96 não traz qualquer restrição quanto aos insumos que devam ser considerados, inclusive mencionando, expressamente, que deve ser considerado o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Nessa toada a interessada requer seja tido por nulo o despacho decisório como também o procedimento fiscal, na medida em que desconsiderou, para fins de aferimento da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os insumos acumulados em trimestres anteriores destinados à fabricação de produtos não destinados à exportação sem qualquer motivação em qualquer momento do processo administrativo, bem como sem qualquer demonstrativo de cálculo aberto, cerceando o direito de defesa da Recorrente, para que ao final

seja proferida nova decisão pela DRJ, conferindo-se à ora Recorrente prazo para apresentação de nova manifestação de inconformidade, na preservação do direito de defesa.

Não procede a alegação da contribuinte, conforme se demonstrará.

Compulsando os autos verifica-se à fl. 151 o “Demonstrativo do Custo das Mat. Primas, Prod. Interm. e Material de Bem. Utilizados na Exportação – 3º Trimestre de 2001”, elaborado pelo fisco.

Por sua vez, estes documentos embasaram o Despacho Decisório de fls. 189/193, o qual registra:

Consta das fls. 159 a 177, relatório do auditor fiscal responsável pela diligência apurando que o contribuinte faz jus parcialmente ao valor pleiteado e opinando pelo deferimento Parcial do Pedido de Ressarcimento.

Já a decisão recorrida tratou do tema nos seguintes termos:

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

O Fisco procedeu à glosa de insumos utilizados na industrialização de produtos não exportados (cana de açúcar utilizada na produção de álcool), no total de R\$ 3.274.789,93, sob o argumento de que estes insumos não foram utilizados na produção destinada ao mercado interno e não à exportação.

A empresa argumentou que a exclusão dos insumos utilizados na lavoura de cana-de-açúcar destinadas à fabricação de álcool é indevida, pois a apuração do crédito presumido é o resultado do percentual da receita de exportação sobre o valor total dos insumos adquiridos, justamente para quantificar o custo dos insumos aplicados no montante exportado.

Com relação a este tema, correto o argumento da contribuinte. Para esclarecer o assunto, permito-me novamente transcrever os artigos 1º e 2º da Lei nº 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 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. (destacado na transcrição)*

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito depreende-se que a base de cálculo do crédito presumido é determinada pela aplicação do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional sobre o valor total das aquisições destinadas à produção (industrialização). O resultado, portanto, é o valor dos insumos usados nos produtos industrializados e exportados. Sendo assim, somente se admite glosa nas aquisições se estas não corresponderem ao conceito de insumos (matéria prima, material de embalagem e produtos intermediários) dado pela legislação do IPI; se estas aquisições forem desoneradas tanto das contribuições para o PIS e Cofins, como do IPI, ou se forem usadas em produtos não industrializados (não-tributados pelo IPI - NT). Portanto, a simples destinação para o mercado nacional de parte da produção industrial não é motivo de glosa, para efeitos da apuração do crédito presumido.

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

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

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

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

Portanto, diferente do que alega a recorrente, de que os valores considerados foram elaborados sem qualquer demonstrativo de cálculo aberto, tais valores foram explicitados na planilha produzida pelo fisco à fl. 151, “Demonstrativo do Custo das Mat. Primas, Prod. Interm. e Material de Bem. Utilizados na Exportação – 3º Trimestre de 2001”,

bem assim, pela instância *a quo* ao reconhecer a pertinência do argumento da interessada, em relação à indevida exclusão dos insumos utilizados na lavoura de cana-de-açúcar destinadas à fabricação de álcool, reconhecendo o direito creditório adicional, conforme tabela acima.

Todavia, ao invés de a contribuinte, valer-se dos valores registrados, tanto na planilha quanto no quadro, anteriormente citados, apresenta, em fase recursal, não somente nova argumentação, como também, as tabelas constantes das fls. 330/331, as quais não guardam qualquer pertinência com os números registrados nos documentos precitados, elaborados pela administração. De se ressaltar que consoante o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, as alegações e provas devem ser apresentadas em primeira instância, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Ademais, caberia à contribuinte demonstrar, pontual e numericamente, com memória de cálculo relacionada àqueles valores consignados pela administração, suas discordâncias, justificando e apresentando documentos comprobatórios de modo a evidenciar o alegado e não tentar invalidar o procedimento efetuado, apresentando, apenas, a mencionada tabela simplista. Imputar a instância julgadora suprir deficiência da contribuinte é subverter as obrigações no processo administrativo.

Portanto, pelas razões expostas, não procedem as alegações de nulidade, bem assim, o argumento aduzido de erro de cálculo da decisão recorrida que também teria desconsiderado os insumos aplicados em meses anteriores na produção de bens destinados ao mercado interno.

A contribuinte menciona que mesmo aquisições não oneradas pelas contribuições ao PIS/Cofins ou ainda se os insumos fossem aplicados em mercadorias não-tributadas (NT), a Recorrente faria jus ao crédito presumido de IPI, vez que a lei não restringiu o benefício. Ainda que não haja autorização na lei para o ressarcimento referente às aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao Pis e da Cofins no fornecimento ao produtor exportador, de se registrar que 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 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. (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 n.ºs 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 nº 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.

Quanto às vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, a interessada argumenta que, 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, únicas passíveis de penalização, nos estritos termos da própria legislação, devendo nesse caso serem concedidos os créditos presumidos de IPI decorrentes das vendas realizada para as 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 inocorrência da exportação.

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

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

031 Tendo em vista a alínea "a" do inciso V do art. 42 do Ripi/2002, a suspensão do IPI prevista para produtos saídos do estabelecimento industrial com destino à exportação é aplicável

a todas as empresas comerciais que operam no comércio exterior ou somente às Trading Companies?

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

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. Conforme mencionado anteriormente, 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. Repise-se: imputar a instância julgadora suprir deficiência da contribuinte é subverter as obrigações no processo administrativo.

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

A contribuinte argumenta ser indevida a exclusão dos insumos supostamente inadmitidos pela legislação do IPI, tendo em vista que a cal virgem, o hipoclorito de sódio, sal grosso, condicionador de lama, fosfato, optisperse e oxialgulatos, 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. 172, em resposta à intimação de fl. 147, a contribuinte esclarece a finalidade e o local de utilização dos referidos insumos (fls. 148/150). 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. 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 decidiu 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, o hipoclorito de sódio, sal grosso, condicionador de lama, fosfato, optisperse e oxialgulatos, 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.

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

Processo nº 13866.000411/2002-37
Acórdão n.º **3301-00.983**

S3-C3T1
Fl. 440



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por MAURICIO TAVEIRA E SILVA em 19/07/2011 15:33:18.

Documento autenticado digitalmente por MAURICIO TAVEIRA E SILVA em 19/07/2011.

Documento assinado digitalmente por: RODRIGO DA COSTA POSSAS em 21/07/2011 e MAURICIO TAVEIRA E SILVA em 19/07/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 09/12/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP09.1219.13517.Q208

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

39E935AAC1C7F43E6B25282ABC304FEAD09FFBF8