



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 13971.720012/2005-31  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** **3301-007.210 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de novembro de 2019  
**Recorrente** BUNGE ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO MATERIAL. OMISSÃO.**

Verificada contradição e omissão no acórdão embargado, cumpre acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para corrigir o lapso manifesto na ementa e suprir as omissões referentes à apreciação do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Candido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante Despacho s/n° – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, que admitiu os embargos em pauta (fls. 759/761):

*Trata-se de embargos de declaração opostos em tempo hábil pelo contribuinte em face do Acórdão n.º 3301-005.330, de 23 de outubro de 2018, sob o pressuposto regimental da omissão e da existência de erro material no Acórdão.*

*Segundo a embargante, existe erro material no Acórdão porque no "assunto" constou "Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativa a Títulos ou Valores Imobiliários" quando o processo versa sobre Crédito Presumido de IPI.*

*Segundo a embargante, houve omissão no Acórdão, pois a decisão só analisou um dos tópicos recorridos, olvidando-se de analisar os outros sete itens.*

*Segundo a embargante, houve omissão no único item abordado pelo Acórdão, pois deixou de buscar a verdade material, limitando-se a afirmar que "cabe ao contribuinte comprovar seu crédito".*

*É a síntese do necessário.*

*O art. 66 do RICARF estabelece que os erros materiais eventualmente verificados na decisão deverão ser saneados mediante a prolação de novo Acórdão.*

*De fato está demonstrado a existência do erro material alegado, pois toda a ementa diz textualmente que o assunto tratado neste processo se refere ao crédito presumido de IPI, mas no campo assunto foi selecionado como título o IOF.*

*Portanto, o erro material deve ser corrigido mediante a prolação de outro Acórdão.*

*Relativamente às omissões alegadas, o art. 65 do RICARF<sup>1</sup> estabelece que cabem embargos de declaração nos casos em que se constatar no julgado omissão, obscuridade, contradição entre as premissas e sua conclusão ou omissão de ponto sobre o qual o colegiado deveria ter se manifestado.*

*Ensina Humberto Theodoro Junior que os Embargos de Declaração têm como pressuposto de admissibilidade a existência de obscuridade, contradição ou omissão na sentença produzida. E que, em qualquer caso, a substância da sentença será mantida, uma vez que tais embargos não visam a reforma do acórdão ou da sentença. Admite-se a hipótese de alguma alteração no conteúdo do julgado, sem, entretanto, ocasionar um novo julgamento da causa, haja vista não ser esta a função desse remédio recursal.*

*A leitura dos embargos de declaração do contribuinte revela que não foram analisados os seguinte sete tópicos indicados nos embargos:*

- 1. DCP – Linha 22 – Utilizados na produção no mês Compras com direito ao crédito no mês (1) Glosas dos bens que não constituem MP, PI ou ME (Item 46 a 55)*
- 2. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês MP, PI e ME considerados na apuração dos “Utilizados na produção” (Item 56 a 80)*
- 3. DCP – Linha 22 – Utilizados na produção no mês - Ajuste dos arquivos “Compras Totais”, “Estoque Final” e “Revendas” (Item 81 a 87)*
- 4. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês Compras com direito ao crédito no mês (2) Glosas das aquisições sem incidência da Cofins (aquisições de Pessoas Físicas e Cooperativas – não incidência de PIS e COFINS) (Item 129 a 138)*
- 5. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês Compras com direito ao crédito no mês (3) Glosa por não comprovação das aquisições (Item 139 a 142)*
- 6. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês (Item 143 a 153)*
- 7. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês – Óleo de soja degomado (Item 154 a 160)*

*O voto condutor somente analisou o tópico que foi objeto da diligência e, quanto a esta parte, negou provimento com base na distribuição do ônus da prova.*

*Não houve omissão alguma em relação à busca da verdade material, pois vige no CARF entendimento segundo o qual diligências e perícias não se prestam para suprir o ônus da prova que incumbe às partes. No caso concreto, já houve diligência e mesmo assim foi necessário decidir a questão com base na distribuição do ônus da prova.*

*Com esses fundamentos, valho-me do art. 65, § 3º, do RICARF para rejeitar para rejeitar em caráter definitivo os embargos de declaração, em face da inexistência da omissão apontada quanto ao tópico do recurso voluntário que foi analisado.*

*Quanto às demais alegações, acolho o pedido de retificação de erro material existente no campo "assunto", bem como os embargos de declaração em relação à omissão na apreciação dos demais tópicos do recurso voluntário.*

*Restitua-se o processo à Conselheira Liziane Angelotti Meira, a fim de que indique o processo para a pauta de julgamento com proposta de saneamento dos vícios apontados.*

Ainda, foi aceita a alegação de que os seguintes tópicos não foram analisados:

- 1. DCP – Linha 22 – Utilizados na produção no mês Compras com direito ao crédito no mês (1) Glosas dos bens que não constituem MP, PI ou ME (Item 46 a 55)*
- 2. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês MP, PI e ME considerados na apuração dos “Utilizados na produção” (Item 56 a 80)*
- 3. DCP – Linha 22 – Utilizados na produção no mês - Ajuste dos arquivos “Compras Totais”, “Estoque Final” e “Revendas” (Item 81 a 87)*
- 4. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês Compras com direito ao crédito no mês (2) Glosas das aquisições sem incidência da Cofins (aquisições de Pessoas Físicas e Cooperativas – não incidência de PIS e COFINS) (Item 129 a 138)*
- 5. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês Compras com direito ao crédito no mês (3) Glosa por não comprovação das aquisições (Item 139 a 142)*
- 6. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês (Item 143 a 153)*
- 7. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês – Óleo de soja degomado (Item 154 a 160)*

Contudo, a conclusão da decisão embargada foi por adotar o entendimento da decisão de piso sob o argumento de que cumpria à Recorrente demonstrar seu direito e esta não se desincumbiu de seu ônus. Nesse contexto, os embargos foram parcialmente admitidos para saneamento dos vícios indicados.

## **Voto**

Conselheira Liziane Angelotti Meira

Realmente, conforme indicou a embargante, existe erro material no Acórdão porque no "assunto" constou "Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativa a Títulos ou Valores Imobiliários" quando o processo versa sobre Crédito Presumido de IPI. Portanto, necessário corrigir o assunto, passando o assunto da ementa do Acórdão a ter a seguinte redação:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Segundo a Recorrente, a decisão embargada teria deixado de se manifestar sobre os pontos que indica, pois somente teria se atido às questões constantes especificamente do relatório de diligência. De fato, a relatora não se debruçou sobre cada um dos pontos, mas

afirmou que as informações constantes da diligência não foram suficientes para embasar o pleito da Recorrente e que esta não trouxera a prova de suas alegações. Nesse contexto, o voto na decisão embargada foi manter integralmente o entendimento da decisão da DRJ.

De todo modo, vamos retomar cada um dos pontos que a Embargante indicou como omitidos e reproduzir a decisão da DRJ, a qual entendemos que deve ser aplicada.

**1. DCP – Linha 22 – Utilizados na produção no mês Compras com direito ao crédito no mês (1) Glosas dos bens que não constituem MP, PI ou ME (Item 46 a 55)**

Neste item, tendo em conta que a Recorrente não logrou comprovar suas alegações, adotamos integralmente o entendimento constante da decisão de piso, o qual reproduzimos:

**2. Glosas dos bens que não constituem MP, PI ou ME (Item 46 a 55).**

*No concernente aos insumos relacionados pela interessada (combustíveis, produtos para tratamento de água e bens de manutenção), impende consignar que a legislação que rege a matéria para o efeito de cálculo do crédito presumido não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, mas especificamente à matéria-prima, ao produto intermediário e ao material de embalagem (os quais são também insumos). Logo, para se considerar que tais produtos ensejam o crédito presumido, estes terão que se enquadrar em algum daqueles insumos citados.*

*O parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996, assim dispõe:*

*“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.” (grifo nosso)*

*Por sua vez, a Portaria MF nº 38 e a IN SRF nº 23, ambas de 1997, que regulamentam os dispositivos da Lei 9.363, de 1996, preceituam de modo expresso, no § 16 do art. 3º e parágrafo único do art. 8º, respectivamente, que: “Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI”.*

*Sendo assim, nos termos do disposto no parágrafo único retro, para efeito de crédito do imposto, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 – RIPI/82, no inciso I do seu art. 82, esclarece que se incluem no conceito de matéria-prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.*

*A propósito, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, publicado no Diário Oficial da União na mesma data, elucida a correta interpretação do inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde ao mencionado inciso I do art. 82 do RIPI/82.*

*Pela importância do entendimento ali expendido, cumpre reproduzir as disposições do aludido Parecer:*

*“Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).*

*2 – O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida “ipsis verbis” pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:*

*“Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo*

aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer”.

Como se vê, trata-se de norma não autoaplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 – Diante disto, ressalte-se serem “ex nunc” os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

‘Art. 66 Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditarse (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

4 Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exigese uma série de considerações.

6.1 Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente

conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, **aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização**' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários '**stricto sensu**', geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é **evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.**

10.2 A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediata e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

....." (grifo nosso)

*A leitura do Parecer acima reproduzido demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os insumos consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito. Esclarece, assim, que, dos insumos consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.*

*No mesmo sentido, já se tinha o Parecer Normativo n.º 181, de 1974, que dispunha no seu item 13:*

*“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, as 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, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.”*

*Assim sendo, nos termos dos Pareceres retro citados e em consonância com o inciso I do art. 82 do RIPI/1982, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários “stricto sensu” e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente 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.*

*A relação de insumos da defesa deixa claro que, embora tais produtos não sejam bens do ativo e tenham sido consumidos ou gastos para que se dê o processo industrial, não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação, no produto industrializado.*

*Esse entendimento, inclusive, conta com arrimo no Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, conforme testificam as ementas de Acórdãos a seguir transcritas:*

*“IPI CRÉDITO PRESUMIDO LEI Nº 9.363/96 A energia elétrica utilizada no processo produtivo não dá direito ao creditamento básico do IPI por não se enquadrar no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, pelo que, com base no parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363/96, não dá direito ao ressarcimento previsto no art. 1º da citada Lei. Recurso voluntário a que se nega provimento.”*

*(Acórdão 20173153, 1ª Câmara)*

*“IPI CRÉDITO PRESUMIDO .I) .....; II) ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO A Lei nº 9.363/96 enumera taxativamente as espécies de insumos, cuja aquisição dá direito ao crédito presumido de IPI, são elas: as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. Para a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados somente se caracterizam como tais espécies os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos não sofrem essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário; III) .....*

*(Acórdãos 20212303, 20212305 e 20212306, 2ª Câmara)*

*Com efeito, 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.*

*Portanto, não devem ser aceitos os valores referentes a gastos com energia elétrica, combustível, lenha, produtos para tratamento de água e bens de manutenção e de consumo, no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, uma vez que esses itens não se incluem no conceito de MP, PI ou ME, consumidos no processo de industrialização, únicos insumos admitidos pela lei, restando mantido o despacho decisório, também nessa parte.*

### **2. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês MP, PI e ME considerados na apuração dos “Utilizados na produção” (Item 56 a 80)**

Neste item, também porque a Recorrente não comprovou suas alegações (nas palavras da decisão de piso: “nada de concreto foi realmente apresentado ou comprovado a seu favor.”), adotamos integralmente as conclusões constantes da decisão da DRJ, as quais reproduzimos:

#### *3. Utilizados na produção no mês MP, PI e ME considerados na apuração dos “Utilizados na produção” (Item 56 a 80).*

*A parcela glosada dos bens identificados com indicadores 1 Produto Acabado, 2 Matéria-Prima/ Insumo e 4 Consumo devem ser mantidos, pois não são considerados insumos nos termos da legislação em vigência, conforme explicado no tópico “2. Glosas dos bens que não constituem MP, PI ou ME (Item 46 a 55)”.*

*Transcrevo abaixo os itens 63 e 71 do Parecer Saort n.º 100/2009, fls. 365/366, que descrevem muito bem os motivos das glosas:*

*“63. Compras com direito a crédito. Para a definição do universo de bens caracterizados como MP, PI e ME, a serem admitidos na base de cálculo do crédito, analisando primeiramente as Compras com crédito, os itens com indicador “4”, Consumo, já foram objeto de glosa tendo em vista constituírem-se em produtos utilizados em tratamento de água ou para manutenção. Outras exclusões, devidas àquelas glosas, recaíram em bens com indicador informado “2”, haja vista que, na visão da empresa, os combustíveis, por exemplo, são tidos como “insumo” (indicador “2”: Matéria-Prima/ Insumo).”*

*“71. Quanto à exclusão relativa ao indicador 1, em que a contribuinte os enquadra como “Produto Acabado”, cabe considerar:*

*a) caso eventualmente se refiram a bens de revenda, a exclusão decorre de não se tratarem de MP, PI ou ME; b) caso se tratem de bens produzidos pela empresa, sejam eles produtos intermediários a serem utilizados como insumos em etapas produtivas posteriores ou mesmo produtos acabados, para comercialização, a exclusão se justifica pelo fato de que as MP e PI agregados a eles será objeto do creditamento presumido do IPI no próprio período, no caso de uma MP que tenha sido adquirida e utilizada no mesmo mês, ou terá tido crédito em período anterior.”*

*Quanto às alegações da interessada neste tópico, nada de concreto foi realmente apresentado ou comprovado a seu favor. Cumpre dizer que os ajustes constantes neste tópico decorrem de glosas de insumos que não constituem aquisições MP, PI e ME, cujas glosas são procedentes como já exposto no item precedente.*

### **3. DCP – Linha 22 – Utilizados na produção no mês - Ajuste dos arquivos “Compras Totais”, “Estoque Final” e “Revendas” (Item 81 a 87)**

Neste item, da mesma forma que nos anteriores, porque a Recorrente não comprovou suas alegações (nas palavras da decisão de piso: “deixou de apresentar qualquer

elemento contábil-escritural que pudesse comprovar a sua afirmação”), adotamos integralmente o entendimento constante da decisão da DRJ, o qual reproduzimos:

*4. Utilizados na produção no mês Ajuste dos arquivos "Compras Totais", "Estoque Final" e "Revendas" (Item 81 a 87).*

*A interessada alega erros de preenchimento em notas fiscais quanto ao correto CFOP a ser utilizado, inclusive com situações que geraram enganos de interpretação por parte do fisco.*

*Todavia, deixou de apresentar qualquer elemento contábil-escritural que pudesse comprovar a sua afirmação. Dessa forma, não creio que a mera afirmação de erro de preenchimento de notas fiscais se presta a desconsiderar os ajustes dos arquivos "Compras Totais", "Estoque Final" e "Revendas", conforme itens 81 a 87 do Parecer Saort nº 100/2009.*

*Caberia a interessada trazer, por ocasião do presente contencioso, justificativas lastreadas em documentos e lançamentos contábeis que identificassem, inequivocamente, os erros cometidos.*

*Nesse sentido, mantém-se os devidos ajustes.*

**4. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês Compras com direito ao crédito no mês (2) Glosas das aquisições sem incidência da Cofins (aquisições de Pessoas Físicas e Cooperativas – não incidência de PIS e COFINS) (Item 129 a 138)**

Neste item, a Recorrente sequer comprova a incidência das contribuições que pleiteia ressarcimento e, também aqui, proponho manter integralmente a decisão *a quo*, que reproduzimos:

*5. Glosas das aquisições sem incidência da Cofins (aquisições de Pessoas Físicas e Cooperativas não incidência de PIS e COFINS) (Item 129 a 138).*

*Em que pesem os argumentos da manifestante, a Medida Provisória MP nº 1.48427, de 22, de novembro, de 1996, convertida na Lei nº 9.363, de 13, de dezembro, de 1996, assim dispõe em seu artigo 1º:*

*“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.”*

*Depreende-se da leitura de tal dispositivo legal que se trata de ressarcimento das Contribuições para o PIS/Pasep/Cofins, incidentes sobre as aquisições, restando claro que, para gozo do benefício, é necessário que tenham incidido tais contribuições sobre as aquisições e, portanto, que tenha ocorrido o fato gerador e o recolhimento das contribuições pelos fornecedores e que, não ocorrendo tal fato, não há o que ressarcir, sob pena de os produtores exportadores, que utilizarem insumos não gravados, usufruírem em dobro do benefício, ou seja, embora não arquem com o ônus das contribuições, venham a receber o ressarcimento, como se tivessem arcado.*

*O entendimento ora exposto está explícito na Instrução Normativa IN/ SRF nº 23, de 1997, que regulamentou o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, no seu art. 2º, parágrafo 2º, assim dispõe:*

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

*§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será*

calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.”

*Para reforçar a tese ora expendida, pode ser invocado o teor do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP n.º 139, de 22 de abril de 1996, com as seguintes letras:*

O valor das matérias-primas adquiridas diretamente de pessoas físicas que não são contribuintes da COFINS e PIS/PASEP não compõe a base de cálculo do crédito presumido, com relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, pois nesse caso não há o que ressarcir.

*Deve-se ressaltar que as contribuições sociais PIS/Pasep/Cofins incidem quando da venda ou faturamento dos produtos, ou seja, se o ato legal em comento se reporta às contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, obviamente se aplica aos insumos que, adquiridos de terceiros, a elas estivessem sujeitos. Ora, não são contribuintes do PIS/Pasep ou da Cofins as pessoas físicas. Não havendo incidência sobre as aquisições, não há o que ressarcir ao adquirente.*

*No mesmo sentido aqui defendido, está o Parecer PGFN/CAT/N.º 3092, de 27 de setembro de 2002, cujo despacho de aprovação do Sr. Ministro da Fazenda, transcrevo a seguir:*

Despacho: Aprovo o Parecer PGFN/CAT/N.º 3092/2002, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, cuja conclusão é no sentido de que o crédito presumido, de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares n.º 7 e n.º 8, de 1970, e n.º 70, de 1991.

*A própria contribuinte, em sua defesa, contradiz sua tese ao afirmar que o incentivo fiscal visou incentivar as exportações com desoneração da tributação e via de consequência, do custo dos produtos brasileiros exportados, devolvendo às empresas produtoras e exportadoras os valores que foram recolhidos à título de contribuições sociais. Fica claro, assim, que o incentivo somente deve-se aplicar a insumos sujeitos ao recolhimento do PIS e da Cofins.*

*Sendo assim, não cabem reparos ao despacho da autoridade administrativa.*

*Cabe acrescentar, ainda, que este órgão julgador não possui competência legal para se manifestar sobre questões de ilegalidade. A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.*

*A atribuição dos julgadores da esfera administrativa está limitada a afastar a aplicação apenas de leis declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF), de forma inequívoca e definitiva, atendendo ainda a determinação do Secretário da Receita Federal.*

**5. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês Compras com direito ao crédito no mês (3) Glosa por não comprovação das aquisições (Item 139 a 142)**

Neste item, da mesma forma, propomos manter a decisão de piso, pois a Recorrente não apresentou parcela importante dos documentos solicitados. Reproduzimos a decisão à qual assentimos:

**6. Glosa por não comprovação das aquisições (Item 139 a 142).**

*Através da Intimação n.º 586/2008, item 7 (fl. 147), foi solicitado o fornecimento de cópia de um total de 133 documentos fiscais (relacionados no Anexo X daquele termo: fls. 167/169). A interessada não entregou cópia de 12 (doze) dos documentos solicitados. Assim, o equivalente a R\$ 1.809.509,55 foi glosado da base de cálculo do crédito presumido por falta de comprovação das operações correspondentes.*

*Na manifestação de inconformidade apresentada, foram apresentadas as notas fiscais de n.ºs 010564, 001596, 000941, 000943, 000654, 024435, 024556, 024672, 024676, 0024680, 124788, cópias às fls. 449/461, não entregues por ocasião da fiscalização, motivo pelo qual serão acatadas neste momento.*

*No entanto, a nota fiscal n.º 000008, data de emissão 31/01/2004, no valor de R\$ 839.303,27, não foi apresentada. Deste modo, a glosa desse valor será mantida.*

*Apenas a título informativo, a nota fiscal de n.º 010596 (fl. 453) emitida por participante pessoa física, não será considerada conforme observação do item 141 do Parecer Saort n.º 100/2009:*

*“Um dos registros foi excluído dessa glosa, haja vista ter sido objeto de glosa precedente, por se tratar de participante Pessoa Física (registro n.º 3.073).”*

#### **6. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês (Item 143 a 153)**

Neste item, propomos, porque a Recorrente não cumpriu seu ônus de prova, o entendimento da decisão da DRJ, o qual reproduzimos:

##### *7. Utilizados na produção no mês (Item 143 a 153).*

*Neste tópico, a interessada reitera que “não tem como ‘admitido’ nenhuma das glosas que lhe foram imputadas”.*

*Cumprir dizer que os ajustes constantes dos itens 143 a 153 devem ser mantidos, pois decorrem de glosas de insumos que não constituem MP, PI e ME, cujas glosas são procedentes como já exposto nos tópicos precedentes do presente voto. Ou seja, antes do termo de início de fiscalização, conforme art. 196 do CTN, o contribuinte pode vir espontaneamente para declarar um montante de tributo devido e não declarado no momento previsto em legislação, constituindo este crédito tributário com o acompanhamento do montante do tributo e juros de mora, mas dispensado das penalidades, nos termos do art. 138 e seu parágrafo único do CTN. Caso o contribuinte apenas recolha em atraso um montante de tributo já declarado e constituído, este contribuinte não fruirá do benefício da denúncia espontânea, pois, não há denúncia, apenas um pagamento a destempo.*

#### **7. DCP - Linha 22 – Utilizados na produção no mês – Óleo de soja degomado (Item 154 a 160)**

Conforme se consignou da decisão da DRJ, “novamente a interessada não apresenta qualquer elemento contábil-escritural que pudesse comprovar a sua afirmação” e, por essa razão, propomos manter integralmente a decisão de piso neste ponto, a qual reproduzimos:

##### *8. Utilizados na produção no mês Óleo de soja degomado (Item 154 a 160).*

*Quanto a alegação que “No Item 155, nas ‘compras totais’, há que se observar que as operações com valores de R\$ 6.033.793,50 e 8.610.000,00 na verdade se refere a mútuo mercantil, e não compra.”, novamente a interessada não apresenta qualquer elemento contábil-escritural que pudesse comprovar a sua afirmação. Dessa forma, não creio que a mera alegação se presta a desconsiderar os ajustes do item 155 do Parecer Saort n.º 100/2009.*

*Nas operação que a interessada alega a existência de transferências de óleo de soja de outros estabelecimentos filiais, importa dizer que conforme exposto no item 43.1 do Parecer Saort n.º 100/2009, “Não cabe considerar as “Transferências”, pois ocorridas internamente à empresa, tendo-se em vista a apuração centralizada do crédito (engloba toda a empresa). Essa, inclusive, a orientação do “Ajuda” constante do programa gerador do DCP”.*

*Desse modo, também neste tópico mantêm-se os devidos ajustes, pois a interessada questiona os ajustes feitos, mas nada comprova a seu favor.*

Diante do exposto, voto no sentido acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para suprir as omissões e contradições, na forma indicada.

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira - Relatora