



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

Processo n° 13971.720023/2005-11
Recurso n° 155.445 Voluntário
Acórdão n° **2803-00.060 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 4 de maio de 2009
Matéria IPI - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente K&F EXPORTAÇÕES LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO / SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

VALOR DAS VENDAS PARA O EXTERIOR DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS. RELAÇÃO PERCENTUAL.

Exclui-se da Receita Operacional Bruta o valor das vendas ao exterior de mercadorias adquiridas no mercado interno e exportadas, sem sofrer qualquer etapa de industrialização no estabelecimento industrial-exportador e, portanto, sem receber a agregação de qualquer insumos, porque a relação percentual REX/ROB visa a estimar o montante dos insumos efetivamente empregados nos produtos exportados.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CONTRATAÇÕES DE SERVIÇOS.

Em sede de benefício fiscal, causa de exclusão do crédito tributário, toca ao requerente a prova, mediante documentação hábil e idônea, do preenchimento das condições e da satisfação dos requisitos previstos em lei para a sua concessão.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Turma Especial** da SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF, por unanimidade de votos: I) em dar provimento parcial ao recurso, apenas para reconhecer que, para fins de estabelecimento da relação percentual existente entre as receitas de exportação e as receitas operacionais brutas, seja excluído do numerador e do denominador da fração o valor das receitas de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros; e II) quanto às demais matérias, em negar provimento ao recurso.

Processo nº 13971.720023/2005-11
Acórdão n.º 2803-00.060

S2-TE03
Fl. 395



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Presidente



ALEXANDRE KERN
Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Luís Guilherme Queiroz Vivácqua e Andréia Dantas Lacerda Moneta.

Relatório

Cuida-se de recurso (fls. 372 a 376) interposto pelo recorrente acima qualificado, contra o Acórdão nº 14-18.236, de 25 de janeiro de 2008, da DRJ/RPO, fls. 360 a 362, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA.

As receitas decorrentes da revenda de produtos adquiridos de terceiros, destinados à exportação, integram a receita bruta operacional.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

As aquisições de insumos e prestações de serviços não comprovadas pela requerente devem ser excluídas da apuração do benefício fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. DEDUÇÃO DO IPI DEVIDO.

Do valor de crédito presumido calculado somente pode ser deduzido o IPI devido, apurado periodicamente no Livro Registro de Apuração de IPI. Se a auditoria entende que houve falta de destaque do IPI em operações da contribuinte, deve primeiramente efetuar o lançamento do imposto, para então abater o imposto lançado com o crédito presumido.

Solicitação Deferida em parte

Após dissertar sobre a evolução da legislação e resumir dos fatos relacionados com o julgamento, em primeira instância administrativa, de sua Manifestação de

Inconformidade contra o indeferimento de seu pedido de ressarcimento do benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, sob o regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276, de 11 de janeiro de 2001, o Recorrente, em síntese, requer reforma da decisão de psiso com as seguintes razões recursais:

- a) De que os valores oriundos das revendas destinadas ao mercado externo devem ser excluídos da receita operacional bruta, uma vez que já foram diminuídas do total das vendas para o mercado externo, para fins de cálculo do benefício previsto na Lei nº 10.276, de 2001;
- b) De que a falta de apresentação da primeira via da nota fiscal referente a compras de insumos não é motivo suficiente para a glosa da referida aquisição, uma vez que foi apresentada a terceira via da mesma, a qual apresenta as mesmas informações da primeira, e porque as entradas dos insumos estão devidamente escrituradas no Livro Registro de Entradas e no Livro Diário, e;
- c) De que os documentos apresentados para a comprovação da contratação de serviços de industrialização por encomenda são hábeis e idôneos para tal fim, conforme disposto no Parecer nº 10, de 1976, e que os pagamentos desses serviços estão devidamente registrados no Livro Diário.

Conclui, requerendo provimento ao seu recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE KERN, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 372 a 376 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-RPO nº 14-18.236, de 25 de janeiro de 2008.

Possibilidade de exclusão da Receita Operacional Bruta - ROB do valor das vendas ao exterior de produto prontos, adquiridos no mercado interno, para revenda.

O recorrente reclama que a glosa na Receita de Exportação - REx do valor das receitas de revendas de mercadorias destinadas ao mercado externo, procedida pelo Fisco, seja empreendida, da mesma forma, sobre a ROB, para o fim de restabelecer a relação percentual ($\frac{REx}{ROB}$), aplicada sobre o valor das aquisições de insumos que dão direito ao crédito, para fim de determinação da base de cálculo do benefício.

Revise-se a legislação de regência: a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, aplicável ao regime por expressa disposição da Lei nº 10.276, de 2001 (§ 5º do art. 1º), assim estipula (§ 15 do art. 3º, negrito na transcrição):

§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais;

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

À luz do inc. I do § 15, acima transcrita, nada haveria a reparar no ajuste procedido pela Fiscalização da DRF em Blumenau: tratando-se do produto da venda de bens em conta própria, não haveria razão para excluir o valor das vendas ao exterior de mercadorias adquiridas para tal fim (i. é, sem sofrer etapa de industrialização no estabelecimento do exportador) do montante da ROB.

A questão merece, no entanto, um olhar mais detido.

O benefício fiscal tem natureza “indenizatória”, de reposição de perdas, em uma única palavra: ressarcimento. Não é à toa que essa finalidade consta logo na ementa da Lei nº 9.363, de 1996, e da Lei nº 10.276, de 2001.

Essa nuance, no entanto, não é determinante da solução do presente litígio. O que se deve ter em mente é que o benefício visa ao ressarcimento. E o ressarcimento pretendido é justamente do valor do PIS/Pasep e da Cofins, que gravaram as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. Para determinação do valor do crédito, apura-se uma base de cálculo, mediante a aplicação, sobre o valor das referidas aquisições de MP, PI e ME, de um percentual obtido da relação existente entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador ($\frac{RE_x}{ROB}$).

Não se pode perder de vista que, com essa relação percentual, o que se busca é determinar quanto do volume total de insumos adquiridos está aplicado nos produtos exportados. Presume-se que, da quantidade total de insumos adquiridos para aplicação na industrialização, o resultado da razão ($\frac{RE_x}{ROB}$) terá sido aplicado nos produtos exportados.

A exclusão da REx do valor das receitas de revendas de mercadorias destinadas ao mercado externo é lógica, e o requerente, ora Recorrente, dela não recorre. Se o benefício visa a ressarcir as contribuições que gravaram as exportações de produtos nacionais, industrializados e exportados, obviamente que não está a se referir a produtos (mercadorias) que não tenham sofrido qualquer etapa de industrialização no estabelecimento do exportador.

Todavia, como se trata de verificar a quantidade de insumos aplicada nos produtos exportados – e é esse o objetivo da relação percentual – também é lógico que se extraia da ROB (o denominador da relação percentual) o valor das receitas oriundas da revenda de mercadorias, já que nelas não foi aplicado qualquer insumo adquirido pelo estabelecimento industrial-exportador.

Esse entendimento, aliás, é o que vem predominando nos julgamentos deste Segundo Conselho de Contribuintes, a teor, por exemplo, dos Acórdãos n.ºs. 203-12.688, de 7/05/2008, e n.º 202-17.264, de 26/08/2006.

Assim, em relação ao percentual que define a base de cálculo do benefício, voto para que sejam excluídas também do denominador (receita operacional bruta), o montante das receitas de vendas para o exterior de mercadorias adquiridas, no mercado interno, para revenda.

Exclusões do valor das aquisições de insumos e das contratações de serviços de industrialização por encomenda que não estão lastreados em documentação hábil.

O Recorrente afirma que a falta das primeiras vias das notas fiscais não é motivo suficiente para a glosa das respectivas aquisições, uma vez que foram apresentadas as outras vias das mesmas. Salienta, outrossim, que nas escriturações contábeis e fiscais estão registradas todas as aquisições de insumos. Quanto à falta de comprovação dos pagamentos referentes às aquisições, afirma que não teria como comprová-los, já que foram feitos à vista.

De acordo com o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - RIPI/2002, o documento regulamentar que ampara a operação de compra é a primeira via da nota fiscal, que acompanha o produto¹.

Ademais, as diversas vias das notas fiscais não se substituem em suas respectivas funções².

Em razão da não apresentação da primeira via, a Fiscalização procedeu corretamente ao intimar a empresa a comprovar o pagamento da aquisição/contratação, pois a simples contabilização da operação não comprova que efetivamente houve a entrada dos insumos ou a prestação dos serviços contrados. Na falta da primeira via da nota fiscal, a compra dos insumos deve ser demonstrada através de documentação que comprove o pagamento (cópia de cheque, depósito bancário, etc.), e o seu efetivo ingresso no estabelecimento, mediante a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do

¹ Art. 344. Na saída de produtos para outra Unidade Federada, as vias da Nota Fiscal terão o seguinte destino:

- I - a primeira acompanhará os produtos e será entregue, pelo transportador, ao destinatário;
- II - a segunda permanecerá presa ao bloco, para exibição ao Fisco;
- III - a terceira acompanhará os produtos para fins de controle do Fisco na Unidade Federada de destino;
- IV - a quarta atenderá ao que for previsto na legislação da Unidade Federada do emitente.

Art. 323. Na saída de produtos industrializados de origem nacional, para a Zona Franca de Manaus, as vias da nota fiscal terão o seguinte destino:

- I - a primeira, depois de visada previamente pela repartição do Fisco Estadual do domicílio do contribuinte remetente, acompanhará os produtos e será entregue ao destinatário;
- II - a segunda permanecerá presa ao bloco, para exibição ao Fisco;
- III - a terceira, devidamente visada, acompanhará os produtos e será destinada para fins de controle da Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas;
- IV - a quarta será retida pela repartição estadual, no momento do visto a que alude o inciso I;
- V - a quinta, devidamente visada, acompanhará os produtos até o local de destino, devendo ser entregue com uma via do Conhecimento de Transporte à Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA.

² Art. 349. As diversas vias das notas fiscais não se substituirão em suas respectivas funções e a sua disposição obedecerá ordem seqüencial que as diferencia, vedada a intercalação de vias adicionais.
Parágrafo único. As vias das notas fiscais não poderão ser impressas em papel jornal.

Estoque. O requerente não apresentou documentação comprobatória durante o trabalho de auditoria, nem em sua manifestação de inconformidade.

Cabe recordar um brocardo jurídico que se aplica à situação que está sendo apreciada: “*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*” que significa que “quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse”. Ou seja, não basta questionar graciosamente os argumentos do fisco, deve o interessado rebater de forma coerente e com meios de prova idôneos. Não se desincumbindo do ônus de provar a regularidade de toda e qualquer aquisição registrada em seus livros contábeis/fiscais, comprovação essa de sua exclusiva responsabilidade, ainda mais em se tratando de solicitação de benefício fiscal, o requerente, ora recorrente, não fez prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para concessão do benefício, conforme se exige no art. 179 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) – CTN.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso apenas para reconhecer que, para fins de estabelecimento da relação percentual existente entre as receitas de exportação e as receitas operacionais brutas, seja excluída do numerador e do denominador da fração o valor das receitas das vendas ao exterior de mercadorias adquiridas no mercado interno e que não sofreram qualquer etapa de industrialização no estabelecimento do requerente, ora recorrente, negando-se-lhe provimento quanto às demais matérias.

Sala das Sessões, em 4 de maio de 2009


ALEXANDRE KERN