



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.903203/2008-80
ACÓRDÃO	3302-013.992 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRIGORÍFICO RIOSULENSE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO IPI - AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA/COOPERATIVAS.
SÚMULA 494 DO STJ.

A teor da Súmula 494 do STJ o benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

IPI – ENERGIA ELÉTRICA. SÚMULA CARF N. 19.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS NT. SÚMULA CARF N. 124.

A teor da Súmula CARF 124, A produção e a exportação de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como "não-tributados" não geram direito ao crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO

Um dos requisitos essenciais para a fruição do crédito presumido de IPI é ser, nos termos da lei, produtor dos itens destinados ao exterior, não se enquadrando como tal, para efeitos fiscais, o estabelecimento que confecciona mercadorias constantes da TIPI com a notação "NT". O direito ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996, é condicionado a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. ADMISSIBILIDADE. AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO.

Somente os insumos que exerçam ação direta sobre o produto em fabricação, ainda que sem integrar o produto final (produtos intermediários), mas com desgaste no processo industrial, representam aquisições passíveis de integrar a base de cálculo do benefício fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CUSTOS DE FRETE.

O frete integra a base de cálculo do crédito presumido quando cobrado do adquirente, ou seja, quando estiver incluído no preço do produto. Contudo, quando o frete for pago a terceiros e o transporte for efetuado por pessoa jurídica (contribuinte do PIS/Pasep e Cofins), com Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à nota fiscal de aquisição, admite-se que o frete integre a base de cálculo do crédito presumido. O frete só será considerado como integrante do custo de aquisição de insumos (MP, PI e ME), mediante atendimento das condições acima referidas, explicitadas pela Receita Federal do Brasil.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ETAPA RURAL.

A etapa rural, anterior à industrialização propriamente dita, empreendida pela empresa e os respectivos custos são insuscetíveis de integrar a base de cálculo do estímulo fiscal, pois se distinguem de aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme expressamente aludido na legislação.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS FORA DE PRAZO.

Sob pena de preclusão temporal, o momento processual para o oferecimento da Impugnação, ou da Manifestação de Inconformidade, é o marco para apresentação de provas e alegações com o condão de modificar, impedir ou extinguir a pretensão fiscal, consideradas as exceções previstas no estatuto processual tributário.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário, deixando de apreciá-lo no capítulo em que a contribuinte concorda com a decisão recorrida quanto à desconsideração das transferências entre estabelecimentos como entradas e saídas. Na parte conhecida, também por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para que as entradas de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas integrem o cálculo do crédito presumido de IPI por ela pleiteado, salvo as aquisições de produtos não tributados (NT), bem como para que as saídas

correspondentes à devolução das mercadorias adquiridas de pessoas físicas e cooperativas sejam abatidas das compras com direito a crédito, com a mesma ressalva sobre os produtos NT. Julgamento iniciado em outubro de 2021.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green – Redatora *ad hoc*

Participaram do julgamento os conselheiros José Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Júnior, Denise Madalena Green, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se crédito básico (Lei 9.779/99) no período do 4º trimestre de 2003 crédito presumido (Leis 9.363/96 e Lei 10.276/01) de Impostos sobre Produtos Industrializados – IPI no período de 01/2001 a 12/2002 de Frigorífico

O processo teve início com uma Declaração de Compensação que resultou em um Procedimento de Fiscalização iniciado em 13.10.2008 e que culminou em um ‘Relatório de Auditoria Fiscal’ de e-fls. 106 e seguintes.

O Relatório de Auditoria Fiscal é referente aos Pedidos de Ressarcimento/Declarações de Compensação (PEIUDCOMP) números 06630122423I0304.I.3.0I-9596 e 07422.40584.29I004.I.3.0I-5528, efetuados eletronicamente, relativos aos créditos do IPI dos períodos de apuração do 4º trimestre de 2003 e do 3º trimestre de 2004, respectivamente.

Resumidamente, os motivos expostos para o deferimento parcial do crédito foram:

Conforme exposto na fundamentação dos critérios relacionados no título “V. DOS CRITÉRIOS DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO” do relatório fiscal, verificou-se que o valor do crédito presumido informado pela empresa traz incluso em seu cálculo operações sem direito ao crédito, tais como: 1) aquisições de pessoa físicas e cooperativas; 2) compra de mercadorias para revenda; 3) aquisições do mercado externo; 4) compra de material para uso ou consumo; 5) aquisições de serviço de transporte por estabelecimento industrial; 6) compra de energia elétrica; 7) inclusão no valor referente a receita operacional bruta operações de revenda de mercadorias; 8) receita com venda de produtos não tributados; e, 9)

não avaliação proporcional dos insumos utilizados indistintamente na fabricação de produtos tributados e produtos não tributados;

Os créditos básicos glosados são referentes a operações que não se destinavam à industrialização, tais como: entrada de mercadoria ou bem recebido para demonstração, compra de bem para o ativo imobilizado e compra de material para uso ou consumo.

A Recorrente insurge-se, sinteticamente contra:

- a) Os critérios de cálculo do crédito presumido, pois entende que não deve haver segregação entre os insumos aplicados em produtos exportados.
- b) O desconto, para fins de crédito, de insumos aplicados em produtos não tributados, que não seria aplicável ao crédito presumido.
- c) O desconto das notas canceladas, pois argumenta que já havia realizado o desconto.
- d) Desconto dos valores em duplicidade, por entender que não houve duplicidade
- e) Glosa das transferências entre estabelecimentos, eis que não havia considerados tais valores.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi declarada a homologação tácita das compensações transmitidas antes de 14/07/2004, e mantido o despacho decisório quanto ao direito creditório inicialmente reconhecido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO – IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

PRESSUPOSTO. DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO PRESUMIDO. DCTF. ATÉ O TERCEIRO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE 2002.

Até o terceiro trimestre-calendário de 2002, o crédito presumido do IPI somente poderá ter seu ressarcimento requerido à SRF, bem como ser compensado, após a entrega, pela pessoa jurídica, do demonstrativo de crédito presumido como elemento integrante da DCTF do correspondente trimestre-calendário.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO “NT”.

Um dos requisitos essenciais para a fruição do crédito presumido de IPI é ser, nos termos da lei, produtor dos itens destinados ao exterior, não se enquadrando como tal, para efeitos fiscais, o estabelecimento que confecciona mercadorias constantes da TIPI com a notação “NT”. O direito ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996, e condicionado a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ADMISSIBILIDADE. AÇÃO DIRETO SOBRE O PRODUTO.

Somente os insumos que exerçam ação direta sobre o produto em fabricação, ainda que sem integrar o produto final (produtos intermediários), mas com

desgaste no processo industrial, representam aquisições passíveis de integrar a base de cálculo do benefício fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CUSTOS DE FRETE.

O frete integra a base de cálculo do crédito presumido quando cobrado do adquirente, ou seja, quando estiver incluído no preço do produto. Contudo, quando o frete for pago a terceiros e o transporte for efetuado por pessoa jurídica (contribuinte do PIS/Pasep e Cofins), com Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à nota fiscal de aquisição, admite-se que o frete integre a base de cálculo do crédito presumido. O frete só será considerado como integrante do custo de aquisição de insumos (MP, PI e ME), mediante atendimento das condições acima referidas, explicitadas pela Receita Federal do Brasil.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de não-contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS pois, conforme a legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS.

Somente as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser computados na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal. Incabível considerar como insumo os gastos com energia elétrica e combustíveis.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ETAPA RURAL.

A etapa rural, anterior à industrialização propriamente dita, empreendida pela empresa e os respectivos custos são insuscetíveis de integrar a base de cálculo do estímulo fiscal, pois se distinguem de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme expressamente aludido na legislação.

CREDITAMENTO DE IPI. ESTORNO. POSSIBILIDADE.

O creditamento na escrita fiscal, decorrente do estorno de débito, não é crédito ressarcível, segundo previsão contida no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS FORA DE PRAZO.

Sob pena de preclusão temporal, o momento processual para o oferecimento da impugnação, ou da manifestação de inconformidade, é o marco para apresentação de provas e alegações com o condão de modificar, impedir ou extinguir a pretensão fiscal, consideradas as exceções previstas no estatuto processual tributário.

ÔNUS DA PROVA.

É ônus processual da interessada fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito, assim como, é imprescindível que as alegações contraditórias tenham o devido acompanhamento probatório.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO DE CINCO ANOS PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO.

O prazo para homologação da compensação requerida, posteriormente convertida em declaração de compensação, é de 5 (cinco) anos contado da data de sua protocolização.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual alega, sinteticamente.

1 - CRITÉRIOS DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO.

a) que é ilegal a exclusão da receita bruta dos valores de saída de produtos não tributados da base de cálculo dos créditos presumidos, pugnando pela inclusão, como receitas de exportação, de todas as mercadorias exportadas, inclusive as classificadas na TIPI como NT, pois teriam sido produzidas pelo estabelecimento.

b) que foram excluídas do cálculo do crédito mercadorias consideradas NT mas que sofreram processo de industrialização, como couro e pele.

2 – ITENS INFORMADOS EM DUPLICIDADE – (critério 2)

Alega que os itens tratados como 'em duplicidade' na verdade são distintos, e que este fato poderia ser aferível a partir do 'código do item' e que provou tal fato com a entrega do arquivo digital, e que devem prevalecer os dados das notas fiscais.

3 – TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. (critério 3 do RV)

A Recorrente concorda com a decisão no que diz respeito à desconsideração das transferências entre estabelecimentos como entradas e saídas, todavia aponta erro no que diz respeito a todas as exclusões, especialmente a linha 09 da DCP.

Tal argumento não é um capítulo recursal no sentido técnico.

4- ENTRADAS CUJOS CFOP NÃO CORRESPONDEM A COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. (critério 4)

1 - A Recorrente insurge-se contra a interpretação segundo a qual a aquisição de serviços de transporte não integraria a base de cálculo do crédito.

2 – A Recorrente combate o entendimento segundo o qual a decisão atacada excluiu a energia elétrica do conceito de matéria prima ou produto intermediário no caso do crédito presumido de IPI.

5 – ENTRADAS CUJOS NCM NÃO FORAM INFORMADOS. (Critério 7)

A Recorrente discorda da decisão atacada no que diz respeito à exclusão do cálculo do crédito presumido de todas os registros de entradas que não possuíam a informação do NCM.

Alega que a ausência de NCM não é critério suficiente a ensejar a exclusão do bem da base de cálculo do crédito presumido, especialmente tratando-se de aquisição de matéria prima de produtor rural.

6 – ENTRADAS CUJOS NCM NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMOS. (Critério 8)

a) Combustíveis – A Recorrente ataca o acórdão quanto à interpretação de que os combustíveis não se enquadram no conceito de insumos para fins de integrar a base de cálculo do IPI, seguindo o mesmo raciocínio utilizado em relação à Energia Elétrica.

b) Etapa rural – A Recorrente contesta a glosa sobre as entradas de mercadorias relativas à compra de rações para os animais que serão posteriormente abatidos, naquilo que denomina por etapa rural que por sua vez gera os insumos da etapa industrial.

7 – ENTRADAS PROVENIENTES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. (Critérios 9 e 10)

A Recorrente rejeita o entendimento segundo o qual foram excluídas da base de cálculo do crédito presumido as aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

8 – ENTRADAS CORRESPONDENTES A DEVOLUÇÕES DE VENDA DE PRODUTOS NT. (Critério 12)

A Recorrente insurge-se contra a decisão no que diz respeito à exclusão das “devoluções de vendas de produção do estabelecimento” relativas a produtos NT que não foram considerados como abatimento na apuração da exportação, entrada providente do mercado externo e receita operacional bruta.

A Recorrente alega que “... uma vez que estas saídas não integram a apuração da exportação direta do mês, tem-se que as devoluções referentes a tais vendas também não devem ser abatidas das receitas, uma vez que não as integrou originalmente”.

O argumento da DRJ foi no sentido de que assim como as saídas de produtos sem informação do NCM não foram consideradas no cálculo das receitas para apuração do crédito, as devoluções sem NCM também não foram consideradas para abatimento das receitas.

9 – SAÍDAS CORRESPONDENTES A DEVOLUÇÃO DE COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO SEM DIREITO AO CRÉDITO. (Critério 15)

A Recorrente alega que este argumento está relacionado com o critério 8 (entradas cujas NCM não se enquadram no conceito de insumos) e o critério 10 (entradas provenientes de pessoas físicas e cooperativas).

10 – SAÍDAS DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (NT)

Alega que para o cálculo do crédito presumido não devem ser excluídas as saídas de produtos não tributados, mas ainda que eventualmente sejam, devem ser excluídas as saídas de produtos não tributados que correspondem a transferências entre estabelecimentos, remessas para integração, devoluções de vendas e outras saídas que não representam vendas nem de produtos ou de mercadorias adquiridas de terceiros, devendo nele constar apenas as vendas de produto NT.

11 – SAÍDAS CUJOS NCM NÃO FORAM INFORMADOS (Critério 17)

A Recorrente insurge-se contra saídas cujos NCM não foram informados, mas que não são vendas, mas sim outras operações como remessa para armazenagem.

12 – SAÍDAS EM GERAL DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO. (Critério 18)

A Recorrente insurge-se contra a distinção estabelecida entre produtos com alíquota na tabela TIPI e os que são NT.

13 – RECÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO.

A Recorrente alega que os seus argumentos, especialmente os de duplicidade são suficientes a ensejar a retificação do recálculo do crédito presumido.

14 – GLOSA DO CRÉDITO PRESUMIDO.

A Recorrente insurge-se contra as glosas do crédito presumido.

15 – GLOSAS DO CRÉDITO BÁSICO.

A Recorrente ataca a decisão da DRJ quanto ao argumento de que o crédito seria *“relativo a entradas de demonstração, compras para o ativo imobilizado e material de uso e consumo, que foram devolvidos com o respectivo débito do imposto”*, ou seja, que não foram empregados na industrialização de produtos tributados, e por esta razão não seria passível de ressarcimento.

A Recorrente alega que tais créditos não foram utilizados para compensação com outros tributos, mas somente para contrapor o débito gerado.

Cumpram-se ainda que o Relatório de Auditoria Fiscal se encontra às e-fls. 106 dos presentes autos digitais.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Denise Madalena Green, Redatora *ad hoc*.

Preliminarmente, ressalto que o mandato do conselheiro original se findou, fato que inviabilizou a formalização do acórdão. Assim sendo, fui designada para redigir o voto condutor. Contudo, o ex-conselheiro foi diligente e deixou a minuta pronta, que reproduzo *ipsis litteris*:

O PROCESSO Nº 13971.903204/2008-24, DE IDÊNTICO TEOR FOI JULGADO POR ESTA TURMA EM COMPOSIÇÃO DIFERENTE NA DATA DE 25/10/2021.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, contudo, deve ser conhecido parcialmente, pois o capítulo “TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE”, pelo motivo de que a recorrente concorda com a decisão no que diz respeito à desconsideração das transferências entre estabelecimentos como entradas e saídas. Portanto, não há sucumbência e interesse recursal.

Quanto aos demais capítulos recursais, identifica-se os pressupostos de admissibilidade, de forma que passo à análise.

2. Mérito.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito das razões recursais, segundo a topologia criada pela própria Recorrente.

Os critérios a que fazem menção este Acórdão dizem respeito à denominação e numeração adotada pelo Relatório de Auditoria Fiscal de e-fls. 115.

1 - CRÉDITO PRESUMIDO NÃO DECLARADO NA DCTF.

A DRJ apontou que a Recorrente não apresentou o demonstrativo de crédito presumido em DCTF, como era exigido à época da apresentação, mas sim em DCP conforme era exigido à época da escrituração do crédito presumido.

A questão reside em saber se para pleitear o crédito presumido a Recorrente estaria obrigada a apresentar DCTF ou apenas a DCP.

Tratando-se de processo por meio do qual a Recorrente pleiteia um direito é dela o ônus de demonstrar a sua liquidez e certeza, em conformidade com as normas vigentes à época do pedido, e não dos fatos, especialmente quando regularmente intimada a fazer, como demonstra a decisão sob exame.

A contribuinte foi intimada através do Termo de Intimação Fiscal nº 01-C08 (fl. 305 do processo 13971002171/2009-84), lavrado em 04/11/2008, a apresentar cópia da DCTF que continham o Demonstrativo do Crédito Presumido dos

períodos de janeiro/2001 a setembro de 2002, juntamente com cópia do respectivo recibo de entrega.

Em 14/11/2008, conforme documento de fl. 308 do processo 13971.002171/2009-84, respondeu que para os períodos supracitados não fora efetuada o preenchimento das fichas de Demonstração do Crédito Presumido nas DCTF, no entanto, foi apresentado o Demonstrativo de Crédito Presumido gerado no programa DCP 1998 - Versão

3.2, em 30 de dezembro de 2003. Acrescenta, ainda, que para atender plenamente a intimação requer a prorrogação do prazo por dez dias úteis, a fim de seja possível proceder a retificação das DCTF, com a inclusão dos demonstrativos de crédito que foram apresentados via DCP.

Entretanto, não constam nos autos as apresentações das DCTF retificadoras mencionadas pela contribuinte.

Assim, tratando-se de norma procedimental, admite-se que a Recorrente deveria ter apresentado os créditos via DCTF e não DCP.

2 - CRITÉRIOS DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO.

a) Argumento de que é ilegal a exclusão da receita bruta dos valores de saída de produtos não tributados da base de cálculo dos créditos presumidos, pugnando pela inclusão, como receitas de exportação, de todas as mercadorias exportadas, inclusive as classificadas na TIPI como NT, pois teriam sido produzidas pelo estabelecimento.

b) que foram excluídas do cálculo do crédito mercadorias consideradas NT mas que sofreram processo de industrialização, como couro e pele.

Tal interpretação encontra óbice na Súmula CARF n. 124:

A produção e a exportação de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como "não-tributados" não geram direito ao crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, por força de Súmula de observância obrigatória é de se negar provimento a este capítulo do Recurso Voluntário.

2 – ITENS INFORMADOS EM DUPLICIDADE – (critério 2)

A Fiscalização aponta que há itens informados em duplicidade, pois haveria informações idênticas e que a Recorrente não empregou os métodos impostos pelas normas para evitar que a informação de mais de um produto igual fosse identificado como duplicidade.

A Fiscalização também afirma haver criado planilha de itens em duplicidade.

A Recorrente por sua vez alega que os itens tratados como 'em duplicidade' na verdade são distintos, e que este fato poderia ser aferível a partir do 'código do item' e que

provou tal fato com a entrega do arquivo digital, e que devem prevalecer os códigos das notas fiscais.

Este capítulo deve ser decidido com base na teoria da distribuição dos ônus da prova no processo administrativo fiscal segundo a qual, sinteticamente, tal como ocorre no CPC, o ônus da prova incumbe a quem alega. No caso concreto a Recorrente alegou a existência do crédito e a fiscalização alegou um fato extintivo ou modificativo do direito. Ocorre que neste caso concreto a fiscalização, no que foi acompanhada pela DRJ, entendeu que a Recorrente havia descumprido a norma que possibilitaria identificar as não duplicidades, mas a Recorrente alegou haver trazido arquivo que permitiria a segregação.

Segundo o acórdão em questão o arquivo foi levado em consideração para a prolação da decisão, todavia não são capazes de refutar a duplicidade.

Assim, a fim de comprovar a certeza e liquidez do ressarcimento requerido e a efetividade do direito ao ressarcimento, a autoridade fiscal solicitou, fundamentada na legislação pertinente, a apresentação de informações e documentos que julgou necessários para subsidiá-la no exame de mérito do processo, através dos Termos de Intimação Fiscal, conforme descrito na página 01 do Relatório de Auditoria Fiscal (fl. 85).

Em atendimento a essas intimações, a impugnante apresentou os arquivos digitais previstos nos itens 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.9.1, 4.9.4 e 4.9.5 do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23/10/2001, gravados em meio óptico ("CompactDisc" - CD), referentes ao período de 10/2001 a 01/2004.

(...)

Com base no exposto acima, cabe a impugnante carrear aos autos as provas que dão lastro ao direito creditório reclamado. É imprescindível que os argumentos carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de toda força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, conseqüentemente, descaracterizar a glosa efetuada.

Cabe a impugnante apresentar as notas fiscais que comprovem que os itens em duplicidade existentes no citado arquivo foram indevidamente identificados pela fiscalização. Cabe lembrar, que os dados foram todos fornecidos pela própria impugnante.

A impugnante não tem a obrigação de produzir as provas, tão só incumbe-lhe o ônus. Contudo, à medida que ele se omite na produção de provas contrárias, compromete suas possibilidades de defesa. Por conseguinte, mantém-se o adotado no presente critério.

Assim, partindo da premissa de que houve dialética acerca das provas, tendo a DRJ afirmado que apenas as notas fiscais poderiam demonstrar a ausência de duplicidade e, finalmente, não tendo a Recorrente trazido a documentação, é de se negar provimento a este capítulo recursal.

3- ENTRADAS CUJOS CFOP NÃO CORRESPONDEM A COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. (critério 5)

A decisão atacada aponta que diversas operações de entrada não se referem a compra para industrialização e que apenas estas seriam aptas a gerar o crédito pretendido, o que corresponde a 65,9938% do total, especialmente frete e energia elétrica.

a) A Recorrente insurge-se contra a interpretação segundo a qual o “custo com frete” ou a aquisição de serviços de transporte não integraria a base de cálculo do crédito.

Todavia a DRJ apontou que a mera aquisição de serviço de transporte não integra o preço do produto se não compuser o preço do produto, e que para tanto deveria estar mencionado no documento fiscal.

Desde a manifestação de inconformidade a Recorrente alega que tratam-se de fretes de produtos, todavia o Acórdão da DRJ informou que foram trazidas apenas duas notas fiscais acompanhadas de conhecimento de frete, insuficientes para provar o alegado, além de que os fretes dos insumos não admitidos no cálculo do crédito presumido do IPI não gerariam créditos.

b) A Recorrente combate a decisão atacada quando da exclusão da compra de energia elétrica do conceito de matéria prima ou produto intermediário no caso do crédito presumido de IPI.

A pretensão da inserção da energia elétrica na base de cálculo do IPI encontra óbice na Súmula CARF n. 19, verbis:

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Por estes motivos voto por negar provimento a este capítulo recursal.

4 – ENTRADAS CUJOS NCM NÃO FORAM INFORMADOS DA FORMA EXIGIDA PELA FISCALIZAÇÃO. (Critério 7)

A Fiscalização alega que para a identificação dos bens e a aferição da sua capacidade de gerar créditos é imprescindível conhecer o NCM, razão pela qual foram desconsideradas as notas fiscais onde ele não é explicitado, no que foi acompanhado pela DRJ.

Alega que as informações prestadas pelo contribuinte não foram suficientes para possibilitar a correta identificação.

Assim tratou a decisão atacada:

Alega a impugnante que existem campos próprios com a descrição exata do produto e com o título de item do insumo, de modo que não procede a alegação de que não tem como identificar as entradas. Apresenta, por amostragem, notas

fiscais (fls. 305/342) nas quais é possível verificar a natureza exata dos produtos adquiridos, ainda que não contenham a informação do NCM.

Pois bem, as notas fiscais apresentadas são todas provenientes de aquisições de pessoa físicas, que conforme análise do "Critério 9. Das entradas provenientes de pessoas físicas", não integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Além do mais, várias das notas fiscais apresentadas são aquisições de "suínos para reprodução", que conforme raciocínio do "Critério 5. Das entradas cujos CFOP não correspondem a compra para industrialização", item "2) Custo com compra de energia elétrica ", não correspondem a compras para industrialização, portanto não integram a base de cálculo do crédito presumido.

Como já exposto anteriormente, cabe a impugnante fazer prova de seu direito creditório. A falta da informação do NCM, impossibilitando a identificação da mercadoria, decorre de informações advindas da própria impugnante.

Se a empresa pretende que seja considerada qualquer alteração na base de cálculo do crédito presumido, deve apresentar documentos contábeis que dê suporte a suas alegações. Não o fazendo, não pode esta autoridade administrativa, aceitar o argumento levantado na impugnação.

A Recorrente discorda da decisão atacada no que diz respeito à exclusão do cálculo do crédito presumido de todas os registros de entradas que não possuíam a informação do NCM e alega que a ausência de NCM não é critério suficiente a ensejar a exclusão do bem da base de cálculo do crédito presumido, especialmente tratando-se de aquisição de matéria prima de produtor rural.

Alega que o NCM não é informação obrigatória.

Em petição extemporânea, protocolizada apenas em 2021, a Recorrente explica como as informações disponibilizadas por ela permitiriam cruzamento de dados suficiente à identificação da natureza da mercadoria, por meio da confrontação dos códigos das mercadorias, especialmente os últimos algarismos, reiterando o pleito de que o processo seja convertido em diligência.

Entende que não haveria empecilho para que a fiscalização realizasse tal confrontação a partir dos dados entregues desde a Manifestação de Inconformidade.

A questão, portanto, é saber se está correta a forma utilizada pela Recorrente para identificar as mercadorias.

Neste momento cumpre destacar que tratando-se de processo para obtenção de crédito, cujo ônus da prova incumbe ao contribuinte, que tramitou de forma não eletrônica, ou seja, mediante minuciosa análise dos diversos elementos de provas, que resultaram em um igualmente minucioso Relatório de Auditoria Fiscal. De um lado encontra-se o princípio da verdade material, de outro a legalidade, que impõe regras para a realização dos atos, sendo

necessário distinguir as formalidades legais, necessárias a outro princípio constitucional, qual seja o da duração razoável do processo, do formalismo exacerbado.

No caso concreto entendo que, especialmente em processo por meio do qual se pretende o exercício de um direito, a Recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar a liquidez e certeza do seu crédito. Verifica-se que mesmo na petição apresentada anos após a interposição do Recurso a Recorrente não foi capaz de apontar de forma clara os bens que entende gerar créditos.

Foram trazidas informações dos critérios por detrás do número das mercadorias, todavia entendo que, repita-se, especialmente em processo por meio do qual se exerce o direito a créditos, não se pode atribuir à fiscalização o ônus de tal cruzamento de dados, ônus este que definitivamente não é dela, e que expressamente mencionou não ser possível realizar o citado cotejo.

Com estes fundamentos nego provimento a este capítulo do Recurso Voluntário.

5 – ENTRADAS CUJOS NCM NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMOS. (Critério 8)

A fiscalização entendeu por denegar os créditos sobre mercadorias que, no seu entendimento, não se subsomem ao conceito de insumos, como combustíveis, alimentos dos animais da etapa rural, bens e máquinas do ativo imobilizado que não se desgastam em contato com os bens em produção. Também foram glosados bens utilizados fora do processo produtivo como guardanapos de papel, luvas plásticas, espojas, palhas de aço, utilizados na limpeza, mas que não entram em contato com o bem a ser produzido.

a) Combustíveis – A Recorrente ataca o acórdão quanto à interpretação de que os combustíveis não se enquadram no conceito de insumos para fins de integrar a base de cálculo do IPI, seguindo o mesmo raciocínio utilizado em relação à Energia Elétrica.

b) Etapa rural – A Recorrente contesta a glosa sobre as entradas de mercadorias relativas à compra de rações para os animais que serão posteriormente abatidos, naquilo que denomina por etapa rural que por sua vez gera os insumos da etapa industrial.

Para fins de apuração de crédito presumido de IPI adota-se o conceito de insumo da legislação própria, e não se admite o insumo do insumo.

O conceito de insumo da legislação do IPI está explicitado no Parecer Normativo CST nº 65/79:

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 o 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, exige-se uma série de considerações.

.....

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 hão 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 “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, 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.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, **não sendo partes nem peças de máquinas**, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (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).

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

11.1. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se deem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIPI/79.

Esta interpretação também é aceita pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se pode aferir da leitura do acórdão abaixo transcrito.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CONCEITO DE INSUMO. PARECER NORMATIVO CST Nº 65/79.

Para a apuração do Crédito Presumido de IPI da Lei nº 9.363/96, utiliza-se do conceito de insumo da legislação do IPI, explicitado no Parecer Normativo CST nº 65/79, que diz que geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, e material de embalagem), quaisquer outros bens, não sendo partes e peças de máquinas, sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

CREDITAMENTO DO IPI. FASE AGRÍCOLA. INADMISSIBILIDADE.

Não geram direito ao crédito de IPI as despesas (ainda que depreciação) havidas na fase agrícola da produção, ou seja, do “insumo de insumo”, mas tão somente no processo industrial, que em uma indústria de celulose, inicia-se quando as toras de madeira são descarregadas no pátio para corte.

Acórdão 9303-011.593, proferido no processo 13770.000709/98-69, em 20 de julho de 2021.

Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento a este capítulo recursal.

6 – ENTRADAS PROVENIENTES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. (Critérios 9 e 10)

A Recorrente insurge-se contra a decisão proferida pela DRJ quanto ao entendimento de que as entradas de insumos de pessoas físicas e cooperativas não seriam aptas a gerar o crédito presumido de IPI por ela pleiteado, o que corresponde a, aproximadamente, um terço das entradas.

Tais entradas foram glosadas única e exclusivamente pelo fato da DRF e da DRJ interpretarem que as entradas provenientes de pessoas físicas e cooperativas não geram os créditos, o que fizeram com arrimo na MP 1.484/96, convertida na Lei n. 9.363/96, art. 1º. Bem como na IN SRF 27/97.

Todavia, entendo que esta interpretação encontra-se superada com o avento da Súmula 494 do STJ, editada em 16.08.2012, após a prolação do acórdão em análise.

CRÉDITO PRESUMIDO IPI - AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA/COOPERATIVAS.

“O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.” (Súmula 494 do STJ).

Por estes motivos, voto por reformar a decisão sob análise no que diz respeito à desconsideração das aquisições dos insumos de pessoas jurídicas e cooperativas na base de cálculo do crédito presumido.

7 – ENTRADAS CORRESPONDENTES A DEVOLUÇÕES DE VENDA DE PRODUTOS NT. (Critério 12), e SAÍDAS DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (NT) (Critério 16)

A Recorrente incluiu na base de cálculo do crédito presumido as saídas de produtos NT, o que foi glosado pela DRF, no que foi acompanhado pela DRJ em Acórdão atacado por meio deste Recurso Voluntário.

Segundo o mesmo raciocínio foi excluída da base de cálculo do crédito presumido o valor da entrada, por devolução, de produtos vendidos.

Entenderam a fiscalização e a DRJ que uma vez que a receita obtida com a venda de produtos NT não deve integrar a apuração da exportação direta no mês, nem a receita operacional bruta, a devolução de tais vendas não deve ser abatida das receitas.

Entenderam ainda que tanto as vendas como as outras saídas de produtos NT não podem integrar a base de cálculo do crédito presumido, conforme retratado no anexo 32.

Alega a impugnante que não há razão para as exclusões apontadas neste critério e nem para o cálculo da proporcionalidade relativa à fabricação de produtos não tributados e tributados, pois não procede a distinção entre produtos que possuam alíquota na tabela TIPI ou que sejam considerados NT, já que tal diferenciação não foi efetivada pela Lei nº 9.363/96. Entretanto, ainda que esse critério seja admitido - o que não se admite, porém se diz apenas para argumentar -, devem ser excluídos do anexo 32 as operações que não correspondam a saídas de produtos não tributados, mas que correspondem a transferências entre estabelecimentos, remessas para integração, devoluções de vendas e outras saídas que não representam vendas de produtos ou de mercadorias adquiridas de terceiros, devendo nele constar apenas vendas de produtos NT.

Conforme análise no tópico "Critérios de cálculo do crédito presumido", exposto no início do presente voto, as questões 'dos produtos não tributados e da proporcionalidade já foram analisadas, na qual os procedimentos adotados pela autoridade fiscal foram considerados corretos.

No que diz respeito a necessidade de exclusões do anexo 32 (fl. 218), solicitadas pela impugnante, devemos ressaltar que a autoridade fiscal elaborou o anexo 32 para representar todas as saídas de produtos NT, independentemente tratarem elas de vendas ou de saídas sob qualquer outro título de produtos NT. Portanto não há necessidade de qualquer exclusão a ser feita no anexo 32.

A Recorrente pretende, alternativamente, a exclusão, do anexo 32, dos valores que correspondem a remessas para integração, devoluções de vendas e outras saídas que não representem vendas nem de produtos ou de mercadorias adquiridas por terceiros, devendo nele constar apenas vendas de produto NT.

Todavia o raciocínio do Acórdão atacado é correto, pois parte da premissa segundo a qual a base de cálculo do crédito presumido é composta tão somente de vendas de produtos tributados, razão pela qual voto no sentido de manter a decisão atacada.

8 – SAÍDAS CORRESPONDENTES A DEVOLUÇÃO DE COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO SEM DIREITO AO CRÉDITO. (Critério 15)

A Recorrente tratou as compras de pessoas físicas e cooperativas como insumos integrantes da base de cálculo do crédito, abatendo as saídas correspondentes a devolução.

A fiscalização entendeu que tais saídas não poderiam ter integrado a base de cálculo do crédito presumido, pois a entrada / compra não deu direito ao crédito, por qualquer dos motivos:

Critério 6 – entradas cujo CFOP indicar serem provenientes do mercado externo.

Critério 8 – entradas cujo NCM não se enquadra no conceito de insumo.

Critério 9 – entradas provenientes de pessoas físicas

Critério 10 – entradas provenientes de cooperativas.

Concluiu a DRJ:

Assim, todas as devoluções de compra para industrialização referentes ao mercado externo, que não se trate de insumo ou que tenham sido provenientes de pessoas físicas ou de cooperativas não foram consideradas como abatimento na apuração de Compras com direito ao crédito no mês (linha 13 do DCP).

A Recorrente insurge-se contra o fato de a fiscalização haver desconsiderado como abatimento na apuração das 'compras com direito ao crédito do mês' todas as devoluções de compras para industrialização referentes ao mercado externo, que foram tidas como não sendo insumo ou que tenham sido provenientes de pessoas físicas ou de cooperativas.

A DRJ, mantendo a coerência com o decidido em relação às entradas de produtos cujas NCM não se enquadram no conceito de insumos e com as entradas de mercadorias provenientes de pessoas físicas e cooperativas, negou provimento a este capítulo da impugnação.

Partindo-se dos entendimentos já anteriormente declarados, especialmente de que as compras de pessoas físicas e cooperativas geram créditos e que as quais não foi possível identificar o NCN não geram, voto por dar parcial provimento a este capítulo recursal para que sejam computadas na conta do crédito presumido as saídas referentes a entradas provenientes de pessoas físicas e cooperativas, pois as operações de entrada são aptas a gerar crédito.

09 – SAÍDAS DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS (NT) (Critério 16)

A fiscalização, no que foi acompanhada pelo Acórdão ora atacado, entendeu que a fabricação dos produtos NT não configura 'produção' e por isso eles não podem ser considerados na base de cálculo dos créditos presumidos.

Por esta razão excluiu-se os produtos NT da base da apuração do crédito presumido.

Esta interpretação está de acordo com a Súmula CARF n. 124:

A produção e a exportação de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como "não-tributados" não geram direito ao crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Na Manifestação de Inconformidade a Recorrente requereu ainda que fossem excluídas do anexo 32, das vendas de produtos NT, as saídas de produtos não tributados que correspondem a transferências entre estabelecimentos, remessas para integração, devoluções de vendas e outras saídas que não representam vendas nem de produtos ou de mercadorias adquiridas de terceiros, devendo nele constar apenas as vendas de produto NT.

A DRJ entendeu que como o anexo 32 é tão somente representativo das saídas NT, não havia necessidade de exclusão.

Entendo que a decisão deve ser mantida eis que efetivamente presta-se tão somente a representar as saídas NT.

10 – SAÍDAS CUJOS NCM NÃO FORAM INFORMADOS (Critério 17)

A Recorrente insurge-se contra saídas cujos NCM não foram informados, mas que não são vendas, mas sim outras operações como remessa para armazenagem.

A DRJ, na decisão atacada, apontou que o valor das saídas de produtos não tributados foi calculado a partir do valor das saídas informadas pelo contribuinte nos critérios 16, 17 e 18 (saídas em geral de produção do estabelecimento)

Assim, a discussão acerca das “saídas em geral de produção do estabelecimento” devem ser realizadas quando da análise do critério 18.

11 – SAÍDAS EM GERAL DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO. (Critério 18)

A Recorrente insurge-se contra a distinção estabelecida entre produtos com alíquota na tabela TIPI e os que são NT, especificamente para fins de computo de saída em geral.

Contudo, superada a questão da impossibilidade jurídica de que os produtos NT integrem a base de cálculo dos créditos, a natureza da saída torna-se irrelevante, eis que o motivo da exclusão dos valores não o motivo da saída, mas sim o fato do produto ser NT.

3. Conclusão:

Forte nos argumentos apresentados pelo ex-conselheiro Raphael Madeira Abad, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de apreciá-lo no capítulo em que a contribuinte concorda com a decisão recorrida quanto à desconsideração das transferências entre estabelecimentos como entradas e saídas. Na parte conhecida, dou provimento parcial ao recurso, para que as entradas de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas integrem o cálculo do crédito presumido de IPI por ela pleiteado, salvo as aquisições de produtos NT, bem como que as saídas correspondentes a devolução das mercadorias adquiridas de pessoas físicas e cooperativas sejam abatidas das compras com direito a crédito, com a mesma ressalva sobre os produtos NT.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green