



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.002864/2004-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.346 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente PESQUEIRA MAGUARY LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. ADMISSÃO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STJ (REsp nº 993.164/MG), proferida na sistemática do art. 543C do antigo CPC (Recursos Repetitivos), no sentido da inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI na exportação (Lei nº 9.363/96) das aquisições de não contribuintes PIS/Cofins, como as pessoas físicas e cooperativas, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º, do RICARF).

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. LEI Nº 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA. SÚMULA CARF Nº 19. Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 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.

PER/DCOMP. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA DO FISCO. TERMO INICIAL. 360 DIAS.

É cabível a atualização monetária no pedido de ressarcimento pela aplicação da tese jurídica deduzida no REsp 1035847/RS em sede de recursos repetitivos, de reprodução obrigatória pelos conselheiros do CARF por força regimental, no sentido de que "É devida a correção monetária sobre o valor referente a créditos de IPI admitidos extemporaneamente pelo Fisco".

No mesmo sentido é o entendimento constante no REsp 993.164/MG, também proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos, complementado pela orientação da Segunda Turma do STJ no sentido de que "a demora na

apreciação dos pedidos administrativos de ressarcimento é equiparável à resistência ilegítima do Fisco, o que atrai a correção monetária” (AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 335.762/SP).

Contudo, em face do posicionamento firmado por este CARF no enunciado da Súmula CARF nº 154, com esteio no REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, é de se considerar o Fisco em mora somente após o “encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07”.

Assim, no ressarcimento de crédito presumido de IPI, há a incidência da atualização pela Selic no direito creditório reconhecido no Despacho Decisório a partir do término do prazo de 360 dias do protocolo do pedido até a data da sua efetiva concretização, com seu recebimento em pecúnia ou com o encontro de contas na compensação, conforme seja o caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para admitir a inclusão na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos adquiridos de pessoas físicas, devendo ser aplicada a atualização monetária pela Taxa Selic sobre os créditos reconhecidos, a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da apresentação do pedido de ressarcimento, aplicando-se o disposto no art. 24 da Lei 11.457/2007, independentemente da data em que foi protocolizado o pedido, até a data da sua efetiva concretização, com seu recebimento em pecúnia ou com o encontro de contas na compensação, conforme seja o caso.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3402-009.346 - 3ª Sejl/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10280.002864/2004-52

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 01-18.865 (e-fls. 385-397), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional, não aproveitando a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão respectiva.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/04/2003

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUENTES.

Incabível o ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins em relação a insumos adquiridos de pessoas que não suportaram o pagamento dessas contribuições. Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo do benefício fiscal as aquisições que não sofreram incidência das contribuições ao PIS e à Cofins.

IPI. DIREITO AO CRÉDITO. AÇÃO DIRETAMENTE EXERCIDA SOBRE O PRODUTO.

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 ser incluídos no ativo permanente.

JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO.

Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.' QUANTUM RECONHECIDO DE CRÉDITO.

A declaração de compensação depende da existência de um crédito, razão pela qual deve ser homologada na exata medida do direito creditório reconhecido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor de R\$ 1.186.351,26 (fl. 01), referente ao 3º trimestre de 2003, com fundamento no art. 10 da Lei nº 9.363, de 1996. Também constam do presente processo declarações de compensação.

O Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém - DRF/BEL, após procedimento fiscal que visou à comprovação e aferição dos valores pleiteados pela contribuinte, manifestou-se pelo reconhecimento parcial de sua pretensão, após análise das notas fiscais apresentadas, constante do Relatório Fiscal de fls. 32/34, concluindo que:

a) **COMPRAS COM DIREITO A CRÉDITO PRESUMIDO:** foram aceitas, como geradoras de crédito, as compras relacionadas nas planilhas "AQUISIÇÕES COM DIREITO AO CRÉDITO. PRESUMIDO DO IPI (RESSARCIMENTO DA COFINS) - ANO CALENDÁRIO 2003", por terem sido, na fase anterior, tributadas pela COFINS e por se enquadrarem no conceito de insumo, portanto geradores de crédito. As notas fiscais referentes as compras desses insumos, correspondem, basicamente, a: materiais de embalagem (caixas, sacos, fitas, etiquetas etc.); metabissulfito de sódio e tripolifosfato de sódio (aditivos alimentares); serviços de beneficiamento.

b) **COMPRAS SEM DIREITO A CRÉDITO PRESUMIDO:**

b.1) Compras de camarão: notas fiscais que trazem, no seu corpo, uma das seguintes informações: "remessa com o fim específico de exportação", "mercadoria exclusiva para exportação - isento de PIS e COFINS", "mercadoria destinada com fins específicos de exportação", "venda com fim específico de exportação", "remessa para exportação", etc., visto que os fornecedores julgaram-se isentos e não calcularam nem recolheram a COFINS sobre as vendas;

b.2) Compras de insumos efetuadas junto a pessoas físicas: as vendas efetuadas por pessoas físicas não são atingidas pela COFINS e, portanto, não geram crédito para o adquirente;

b.3) Aquisições que não se enquadram, no conceito de insumo, como, por exemplo, óleo diesel marítimo, óleos lubrificantes, materiais destinados ao preparo (armação) de barcos para a pesca (cabos, redes, etc.), gases refrigerantes, energia elétrica, hipoclorito de sódio (desinfetante), iscas (cabeças de peixes), materiais e instrumentos de limpeza, etc.

c) Da análise empreendida, foi apurado, relativamente ao 3º Trimestre de 2003, o crédito presumido no valor de R\$ 110.134,75 (fls. 34 e, 64/65).

Em 23/06/2010, por intermédio do Despacho Decisório de fl. 66, a DRF/BEL reconheceu parcialmente o pedido de ressarcimento em tela, em um valor de R\$ 110.134,75, homologando até o limite do crédito deferido a PER/DCOMP nº 15707.04527.300605.1.3.01-3510.

A interessada tomou ciência do referido Despacho Decisório em 25/06/2010 (AR de fl. 67v) e apresentou, tempestivamente, a manifestação de inconformidade de fls.68/193, na qual alegou em síntese:

a) O crédito presumido de **IPI** para ressarcimento do PIS/Cofins, instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, destina-se a incentivar as exportações, desonerando-as de tributos.

Por sua vez, a apuração de tal crédito é de fácil interpretação e aplicação.

b) É de fundamental importância que se conheça, mesmo que superficialmente, o seu processo produtivo, principalmente por se tratar de atividade com características de agroindústria do ramo alimentício. Assim, para obtenção do seu produto final (pescado congelado), a matéria-prima utilizada é o pescado: fresco ("in natura") do grupo 0306.20.00 da NCM, oriundo de produção própria (captura) e da aquisição junto a terceiros - pessoas físicas ou jurídicas, que atuam na pesca marítima ou no cultivo de pescado.

c) Pelo relato sintetizado, parte da produção da manifestante passa por dois processos produtivos distintos: (i) a captura do pescado e (ii) o beneficiamento do pescado capturado, sendo que o processo de captura se dá através da utilização de embarcações especiais frigorificadas.

d) A operação de captura, por definição legal, trata-se de atividade industrial, nos termos do art. 18 do Decreto-Lei nº 221/1967. A Secretaria Especial de Aquicultura e Pesca da Presidência da República já se manifestou nesse sentido.

e) As aquisições de camarão a que se refere o d. Fiscal são aquisições de camarão "in natura" (vide notas anexas), isto é, camarão que foram despescados, tipo que nunca foi exportado pela Manifestante.

f) As aquisições de camarão "in natura" adquiridos pela contribuinte são aquisições de matéria prima básica do produto por ela fabricado e comercializado, portanto, de acordo com a Lei nº 9.363/96, tais aquisições são base para o crédito presumido do IPI.

g) Não basta constar na nota fiscal qualquer tipo de expressão informando que a mercadoria vendida tem "fim específico de exportação", para que o fornecedor do produto a ser exportado se beneficie dos incentivos de exportação, como é o caso da isenção de tributos. É imprescindível, para tal benefício, a comprovação da exportação — cópia da RE, do SD, do BL, além do Memorando de Exportação, documentos estes não juntado aos autos. Afirma a autoridade fiscal, ainda, que as vendas realizadas pelos fornecedores desse insumo não foram tributadas pela Cofins/PIS e, portanto, não são passíveis de ressarcimento. Ocorre que, quanto a tal fato, a contribuinte não tem como se manifestar, já que não possui poder de fiscalização. Entretanto, de acordo com a legislação em vigor à época, independentemente do fornecedor ter recolhido ou não PIS/Cofins, o direito não lhe pode ser negado.

h) Não há na Lei nº 9.363/1996 qualquer restrição quanto ao tipo de fornecedor das MP, PI ou ME, a qual, pelo contrário, é explícita quando afirma que a base de cálculo será "sobre o valor total das aquisições". Se quisesse restringir o benefício quanto àquele que forneceu os insumos, o legislador teria sido explícito. Em sua defesa, transcreve julgados administrativos e judiciais.

i) A lagosta e o camarão fresco (não congelado) são produtos industrializados, devidamente tipificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Na medida em que esses crustáceos, uma vez capturados, sem qualquer outro processo industrial, ainda frescos; são produtos industrializados, resta evidente que os custos desses produtos correspondem àqueles insumos utilizados para

a sua captura. Assim, resta evidente que os materiais (insumos diretos) da pesca marítima são aqueles aplicados na captura do pescado, ou seja, as linhas 'de pesca, as redes, cabos, munzuds, óleo diesel etc, que são alocados a cada viagem da embarcação e que foram consumidos durante o processo industrial da captura do pescado, como, inclusive, posicionou-se o Ministério da Pesca (Secretaria Especial de Aquicultura e Pesca- da Presidência da República), através do Ofício 224/2006, em atendimento à consulta da Manifestante.

j) É importante considerar que a fiscalização Tao fez uma única glosa de documentos fiscais ou apontou qualquer falha nos controles internos de estoques e produção ou mesmo qualquer inconsistência nos registros fiscais e contábeis da manifestante.

Por último, Requereu que a decisão da unidade de origem seja reformada, deferindo-se em sua totalidade o crédito pleiteado, atualizado pela taxa Selic, bem como que sejam homologadas as compensações vinculados ao presente processo.

A Contribuinte foi intimada da decisão pela via postal em data de 25/10/2010 (Aviso de Recebimento de e-fls. 400), apresentando o Recurso Voluntário por meio de protocolo físico em 25/10/2010, pelo qual pediu:

i) que a decisão da DRJ-Belém seja reformada, no sentido de dar deferimento total ao Pedido de Ressarcimento do Crédito Presumido de IPI para Ressarcimento do PIS/Cofins;

ii) que sejam homologadas as compensações de débitos, relativas a este processo;

iii) que o ressarcimento do Crédito Presumido seja realizado, devidamente atualizado pelo índice obtido pela variação da Taxa Selic, entre a data do protocolo deste Processo e a data do efetivo ressarcimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2. Objeto do presente litígio

Conforme relatório, o presente litígio versa sobre pedido de ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, no valor de R\$ 1.186.351,26, referente ao 3º trimestre de 2003, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno,

de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, previsto pelo art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996.

As aquisições que se fazem controversas no presente litígio, em suma, são as seguintes:

- (i) aquisições de matérias-primas junto a pessoas físicas;
- (ii) aquisições de matérias-primas junto a pessoas jurídicas, em que os fornecedores identificaram em suas notas fiscais de venda a expressão "mercadorias com fim específico de exportação", ou algo neste sentido;
- (iii) aquisições de materiais que, a juízo da fiscalização, que não se enquadram como matéria-prima (MP), produtos intermediários (PI) ou material de embalagem (ME), para fins do que prevê a Lei nº 9.363/96.

Passo à análise das glosas efetuadas pela Fiscalização e contestadas pela Contribuinte:

3. Mérito

3.1. Aquisições de matérias-primas junto a pessoas físicas.

A Fiscalização glosou crédito presumido originados de notas fiscais de entrada emitidas pela contribuinte e relativas a aquisições de pescados efetuadas junto a pessoas físicas, as quais igualmente não sofrem, na etapa anterior, incidência das contribuições para o PIS e COFINS.

A DRJ de origem manteve a glosa, concluindo que devem ser excluídos os insumos adquiridos de não-contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido, já que, nos termos do *caput* do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora do incentivo fiscal, o crédito tem como escopo ressarcir as contribuições (PIS e Cofins) incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para utilização no processo produtivo". Para o Ilustre Julgador de primeira instância, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor não sofreram a incidência de contribuição nesta última etapa, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.

Com isso, uma vez que as pessoas físicas não são contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS (art. 2º da lei nº 9.715/1998 e art. 1º da LC nº 70/91), não há que se falar em ressarcimento, sendo indevido o crédito presumido de IPI em análise.

Quanto ao direito a crédito nas aquisições de insumos de pessoas físicas no cálculo do crédito presumido apurado em conformidade com a Lei nº 9.363/96, há decisão vinculante do STJ admitindo tais créditos, representada pelo REsp nº 993.164/MG, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado em 17/12/2010, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, conforme Ementa que abaixo reproduzo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que:

"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 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior."

3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando:

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

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

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

II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§ 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 bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: **ADI 531 AgR**, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e **ADI 365 AgR**, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: **REsp 849287/RS**, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; **AgRg no REsp 913433/ES**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; **REsp 1109034/PR**, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; **REsp 1008021/CE**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; **REsp 767.617/CE**, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; **REsp 617733/CE**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e **REsp 586392/RN**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que:

"Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: **REsp 1035847/RS**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Esta orientação foi consolidada na **Súmula 494/STJ**, com o seguinte Enunciado:

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.

Dessa forma, por força da aplicação § 2º do art.62 do RICARF, devem ser revertidas as glosas relativas à "matéria-prima (cana de açúcar) adquirida de pessoas físicas", com o reconhecimento do direito creditório correspondente.

3.2. Aquisições de matérias-primas junto a pessoas jurídicas, em que os fornecedores identificaram em suas notas fiscais de venda a expressão “mercadorias com fim específico de exportação”.

Argumenta a Recorrente que:

- i) A Fiscalização glosou parte das aquisições de camarão “in natura” (camarão fresco - NCM 0306.23.00), matéria-prima para os produtos industrializados e exportados (camarão congelado inteiros – NCM 0306.13.91 e camarão em partes - NCM 0306.13.99), fornecidas por pessoas jurídicas (criadores de camarão ou empresas de pesca oceânica), fornecimentos estes suportados por notas fiscais de venda que em seu corpo há expressões do tipo “mercadorias com fins específicos de exportação” ou assemelhados;
- ii) Suas exportações foram exclusivamente de camarão congelado, inteiro ou em partes, em especial pelo fato de que o camarão no estado "in natura" deve ser consumido imediatamente, já que a sua qualidade se deteriora ao passar do tempo. Daí a necessidade de um processo industrial para a conservação das características e dos valores proteicos do produto, bem como para classificação quanto ao seu tamanho;

- iii) Os produtos exportados têm classificação fiscal nos códigos NCM's 0306.13.91 (camarão congelado inteiros) e 0306.13.99 (camarão congelado outros).

Com relação à anotação “mercadoria com fim específico de exportação”, assim justificou a Contribuinte:

Não é porque o fornecedor informa na sua nota fiscal que o seu produto é destinado a exportação, que este produto tenha sido exportado. Exportação é um processo subordinado a leis e regras emanadas da Receita Federal e do MDIC. Não é porque o fornecedor indica no corpo da sua nota fiscal que o produto é isento de determinados tributos, que tal afirmação seja a verdadeira. Para a Manifestante é irrelevante se os fornecedores de matérias-primas pagaram ou não os tributos devidos. Tal tarefa é da competência da Receita Federal.

Através do art. 6º da Lei nº 9.363/1996, a definição de receita de exportação foi atribuída ao Ministro da Fazenda, que editou a Portaria MF nº 38/1997, vigente na apuração do crédito em apreço, cujo inciso II do § 15 do art. 3º apresentava a seguinte redação:

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 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; (sem destaque no texto original)

Com relação ao direito creditório em análise, colaciono os fundamentos utilizados pela DRJ de origem, os quais entendo que devem ser mantidos:

No que diz respeito às glosas que alcançaram as notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas, alcançando mercadorias destinadas para o fim específico de exportação, **resulta ainda mais notória a impossibilidade de que tais valores sejam levados à base de cálculo do crédito presumido em tela.**

Esclareça-se que **o art. 1º, Parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996, ao conceder o crédito presumido em tela visou beneficiar as empresas produtoras/exportadoras nas vendas, com o fim específico de exportação, a empresas comerciais exportadoras, e não ao contrário, por óbvio, a estas últimas, as quais não atuam, em relação a tais operações, como estabelecimento industrial.**

Acresça-se que **o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, no que diz respeito às operações realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, assegura ao produtor-vendedor (art. 3º) os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação. Em síntese, as vendas realizadas para empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, correspondem a uma exportação e, nesse sentido, a receita respectiva encontra-se desonerada do PIS/Pasep e da Cofins, sendo que esta única constatação, por si só, bastaria à conclusão de que tais aquisições não se encontram aptas a gerar, à adquirente, o crédito presumido em questão.** Veja-se, neste ponto, que a afirmação da autoridade fiscal, no sentido de que **as vendas realizadas (receitas auferidas) pelos**

fornecedores não foram tributados pela Cofins/PIS, corresponde exatamente a esta verificação, decorrente da legislação que incide na matéria, e não ao fato, como concluiu a interessada, de não haverem sido recolhidos (pagos) os tributos respectivos pelos fornecedores, tese esta que nunca foi aventada, inclusive por despropositada, pela autoridade responsável pela diligência fiscal.

Sustenta a interessada, ainda, que tais aquisições corresponderiam, em verdade, a camarão *in natura* a ser beneficiado. Contudo, como **a contribuinte recepcionou tais produtos, formalmente declarados como prontos e acabados, já para o fim último de exportação, cumpre reconhecer que se trata de argumento que colide com a proibição de venire contra factum proprium. Sob outra ótica, tem-se que, em se tratando de pedido de ressarcimento, o contribuinte, como autor do processo, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito, incidindo de forma irremediável, na espécie, a premissa básica de que argumentos desprovidos de prova devem-se considerar não formulados.** (sem destaques no texto original)

Por outro lado, não cabe o argumento de que “a simples informação no corpo da Nota Fiscal não significa que o produto é isento de tributos”. A Recorrente em nenhum momento demonstrou quaisquer equívocos com relação aos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores e, portanto, não fez a comprovação sobre a qual tem o ônus, na forma prevista pelo artigo 737, inciso I do Código de Processo Civil.

Por este motivo, está correta e deve ser mantida a decisão recorrida neste ponto.

3.3. Aquisições de materiais utilizados como matéria-prima (MP), produtos intermediários (PI) ou material de embalagem (ME), para fins do que prevê a Lei nº 9.363/96.

Foram glosados os créditos originados de insumos que a Fiscalização entendeu não terem sido utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda e que não sofreram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, tais como óleo diesel marítimo, cabos, redes, gases refrigerantes; energia elétrica, hipoclorito de sódio, iscas, materiais e instrumentos de limpeza, etc.

Impera destacar que a Recorrente é uma indústria de pescados, notadamente de camarão e lagosta congelados - NCM 0306.13.00 e 0306.11.00, respectivamente, além de peixes utilizados inclusive para a captura da lagosta, cujas atividades são desenvolvidas em duas unidades frigoríficas, localizadas em Belém/PA (Matriz) e Camocim/CE (Filial).

Em razões recursais, a defesa justifica o processo produtivo da seguinte forma:

- Para obtenção do seu produto final (pescado congelado – Grupo NCM 0306.10.00), a matéria-prima básica utilizada é o congelado) do grupo 0306.20.00 da NCM, como dito anteriormente, oriunda da produção própria (captura própria) e da aquisição desse pescado junto a terceiros - pessoas físicas ou jurídicas, que atuam na pesca marítima ou no cultivo de pescado.
- Nos frigoríficos, a matéria-prima passa pelo processo de beneficiamento (corte, limpeza, classificação, etc.), embalagem primária, congelamento, embalagem secundária e estocagem em câmaras frigoríficas até a sua venda.

- Assim, pelo relato sintetizado acima, parte da produção da Manifestante passa por dois processos produtivos distintos: (i) a captura do pescado e (ii) o beneficiamento do pescado capturado.
- O processo de captura do pescado se dá através da utilização de embarcações de grande porte, com duas unidades frigoríficas a bordo, utilizadas para a pesca do camarão marítimo e para a pesca da lagosta.
- Essas embarcações são armadas para passarem sessenta, noventa dias em alto mar, no processo de procura e pesca do pescado desejado. Assim, em uma linguagem contábil, as embarcações são Centros de Custos, nos quais são alocados os insumos (mão-de-obra, materiais, etc.) necessários para obtenção do produto dessa fase da produção da empresa: o pescado fresco (NCM 0306.20.00).

Para tanto, invoca o artigo 18, do Decreto-Lei nº 221/67, que assim prevê:

Art 18. Para os efeitos deste Decreto-lei define-se como "indústria da pesca", sendo consequentemente declarada "indústria de base ", o exercício de atividades de captura, conservação, beneficiamento, transformação ou industrialização dos seres animais ou vegetais que tenham na água seu meio natural ou mais frequente de vida.

Em suma, a Recorrente busca justificar o direito creditório perseguido destacando duas atividades industriais: *i)* indústria de pesca oceânica e *ii)* indústria de beneficiamento e congelamento de pescados em geral.

A DRJ de origem não acatou os argumentos de defesa, concluindo 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 que a aquisição de tais produtos gerem o direito ao crédito-presumido, estes terão que se enquadrar em algum daqueles insumos citados.

O crédito presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, é devido às empresas produtoras e exportadora de mercadorias nacionais sobre suas aquisições, como prevê o 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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

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.

Por sua vez, a Lei nº 10.276/2001 assim dispõe:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto. (sem destaque no texto original)

Observo que o Parecer Normativo CST nº 65/79 tratou sobre a interpretação acerca dos créditos básicos de IPI, consolidando que geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente que, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo, forem consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Destarte, na análise do presente caso, os produtos não classificados como insumos na forma do PN CST nº 65/79 são: óleo diesel marítimo, utilizados pela Recorrente no seu processo produtivo, bem como energia elétrica, cabos, redes, gases refrigerantes, hipoclorito de sódio, iscas, materiais e instrumentos de limpeza, os quais não são matérias-primas e/ou produtos intermediários que entram em contato direto com o produto final.

Como já mencionado acima, é da Recorrente o ônus da prova de que tais insumos integraram o produto final ou foram consumidos ou se desgastaram em contato físico direto. Todavia, diante da ausência destas provas, resta impossível a averiguação sobre a procedência, certeza e liquidez de tais créditos.

Observo que este Colegiado sempre busca pela aplicação da verdade material para exaurir toda e qualquer dúvida sobre a realidade fática. Todavia, não há como socorrer a parte que permaneceu inerte quanto ao seu ônus da prova.

Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 9303-007.218, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais¹.

¹ ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS
Data do Fato Gerador: 20/04/2007

Com isso, a questão a ser ponderada para julgamento deste litígio, prescinde da legislação incidente sobre o direito creditório pleiteado, uma vez que, ainda que seja reconhecida incidência da legislação invocada sobre o direito creditório, restará óbice para que sejam concedidos tais créditos no caso concreto.

Por sua vez, com relação às aquisições de combustíveis e energia elétrica, cabe observar que eventual consumo no processo produtivo, total ou parcialmente, ocorre de modo indireto, motivo pelo qual não podem ser considerados para fins de crédito do IPI. Neste caso, aplica-se a Súmula Carf nº 19, que assim prevê:

Súmula CARF nº 19: Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 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 tais razões, está correta a decisão de primeira instância ao manter as glosas em referência.

3.4. Correção Monetária

Por fim, requer a Recorrente que seja reconhecido o direito à atualização monetário do crédito que ampara a Recorrente pela aplicação da Taxa Selic.

Como já mencionado acima, versa o caso em análise de pedido de ressarcimento referente a crédito presumido de IPI. Portanto, aplica-se a Súmula CARF nº 154, que assim prevê:

Súmula CARF nº 154

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Ademais, o pedido de ressarcimento foi transmitido em 11/08/2004, sendo proferido o Despacho Decisório somente em 01/02/2007, reconhecendo parcialmente o pedido de ressarcimento em valor de R\$ 15.207,84 e, com isso, homologando apenas as compensações dos débitos relacionados na Tabela 2 da decisão da DRF de origem. Resta configurado, portanto, a oposição estatal passível de acarretar a atualização monetária pela Taxa Selic, na forma sumulada por este Tribunal Administrativo.

Por fundamentação, destaco o v. **Acórdão nº 3402-0007.294**, pelo qual este Colegiado, por unanimidade, acompanhou o voto condutor da Ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, cuja Ementa abaixo reproduzo:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. ANÁLISE. MORA. ATUALIZAÇÃO. CABIMENTO. RECURSOS REPETITIVOS. SÚMULA CARF N. 154.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

É cabível a atualização monetária no pedido de ressarcimento pela aplicação da tese jurídica deduzida no REsp 1035847/RS em sede de recursos repetitivos, de reprodução obrigatória pelos conselheiros do CARF por força regimental, no sentido de que "É devida a correção monetária sobre o valor referente a créditos de IPI admitidos extemporaneamente pelo Fisco".

No mesmo sentido é o entendimento constante no REsp 993.164/MG, também proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos, complementado pela orientação da Segunda Turma do STJ no sentido de que "a demora na apreciação dos pedidos administrativos de ressarcimento é equiparável à resistência ilegítima do Fisco, o que atrai a correção monetária" (AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 335.762/SP).

Contudo, em face do posicionamento firmado por este CARF no enunciado da Súmula CARF nº 154, com esteio no REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, é de se considerar o Fisco em mora somente após o "encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07".

Assim, no ressarcimento de crédito presumido de IPI, há a incidência da atualização pela Selic no direito creditório reconhecido no Despacho Decisório a partir do término do prazo de 360 dias do protocolo do pedido até a data da sua efetiva concretização, com seu recebimento em pecúnia ou com o encontro de contas na compensação, conforme seja o caso.

Por sua vez, com relação ao termo inicial para a incidência da correção, por aplicação do art. 24 da Lei nº 11.457/2007, considera-se o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento.

Destaco igualmente o v. Acórdão nº 9303-009.886, de relatoria do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, proferido pela 3ª Turma da CSRF com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/09/1997

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É condição para o conhecimento do recurso especial do contribuinte, que a matéria, apresentada como divergente, tenha sido objeto de prequestionamento no acórdão recorrido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/09/1997

RESSARCIMENTO DE IPI. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA. POSSIBILIDADE. DATA INICIAL.

No caso de pedido de ressarcimento de IPI, constatada a oposição ilegítima de seu aproveitamento, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias do protocolo do pedido.

Portanto, deve ser dado parcial provimento ao recurso neste ponto.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para admitir a inclusão na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos adquiridos de pessoas físicas, devendo ser aplicada a atualização monetária pela Taxa Selic sobre os créditos reconhecidos, a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da apresentação do pedido de ressarcimento, aplicando-se o disposto no art. 24 da Lei 11.457/2007, independentemente da data em que foi protocolizado o pedido, até a data da sua efetiva concretização, com seu recebimento em pecúnia ou com o encontro de contas na compensação, conforme seja o caso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos