



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

**Processo n°** 10675.001746/00-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-006.327 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de março de 2019  
**Matéria** Ressarcimento - IPI  
**Recorrente** CARGILL AGRÍCOLA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI 9.363/96. MATÉRIA-PRIMA. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. RECURSO REPETITIVO DO STJ. SÚMULA 494/STJ. RICARF. POSSIBILIDADE.

No âmbito da lei nº 9.363/96, é possível apurar crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS/Cofins nas aquisições de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes dessa contribuições. Inteligência do recurso repetitivo do STJ (Recurso Especial nº 993.164/MG), aplicado ao caso, nos termos do Regimento Interno do CARF.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. APROVEITAMENTO. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP. 1.075.508/SC.

Conforme definido no artigo 3º da Lei nº 9.363/96, os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicáveis na apuração do crédito presumido previsto nessa Lei nº 9.363/96 são os mesmos daqueles definidos na legislação do IPI. O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o seu Regimento Interno.

IPI. CREDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO CENTRALIZADA E DETERMINAÇÃO DO COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. CONCILIAÇÃO ENTRE O ART. 15, II, DA LEI 9779/99 E O ART. 2º DA

LEI 9363/96. RECEITA OPERACIONAL BRUTA DO PRODUTOR EXPORTADOR. A apuração centralizada na matriz, prevista no art. 15, II, da Lei nº. 9.779/99, é uma exigência de controle fiscal que não pretendeu nem poderia acarretar a redução do coeficiente de exportação, cuja apuração permanece sob a regência do art. 2º da Lei nº 9.363/96, o qual dispõe que a receita de exportação deve ser confrontada com a receita operacional bruta do produtor exportador. Na apuração do coeficiente de exportação, o valor da receita operacional bruta deve restringir-se aos estabelecimentos produtores exportadores dos quais se extraiu a receita de exportação, não se devendo incluir a receita de outros estabelecimentos que não realizam a atividade de produtor exportador.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO PELA SELIC.

É legítima a incidência de correção monetária desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento contra o qual houve a oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI, 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).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter as exclusões/glosas/ajustes da base de cálculo do crédito presumido relativas à matéria-prima adquirida de pessoas físicas e cooperativas; (ii) por maioria de votos, para garantir que o coeficiente de exportação seja apurado considerando a receita operacional bruta apenas em relação aos estabelecimentos produtores exportadores e, (iii) para estabelecer a incidência da Taxa Selic a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra (relator), Pedro Sousa Bispo e Marcos Antônio Borges (suplente convocado), que negavam provimento quanto a apuração do coeficiente de exportação e os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra (relator) e Marcos Antônio Borges (suplente convocado) quanto ao momento da incidência da taxa Selic. Designada a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz e

Marcos Antônio Borges (Suplente convocado). Ausente o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges.

## Relatório

Versa os autos, conforme pode ser verificado no Despacho de 22/09/2014 à fl. 122 (repetido à fl. 1.123 do PAF nº 13877.000159/00-11), que este PAF foi **juntado por apensação** ao processo nº **13877.000159/00-11** (matriz). Desta forma, deve ser aplicado ao caso o resultado do julgamento proferido no processo matriz.

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade da Recorrente, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO  
DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.*

*Se o administrado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.*

*Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoa não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins não integram O cálculo do crédito presumido.*

*Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com energia elétrica e combustível.*

*RECEITA OPERACIONAL BRUTA. CONCEITO. APURAÇÃO  
CENTRALIZADA.*

*Na apuração centralizada, a receita operacional bruta a ser considerada no cálculo do crédito presumido deve incluir as receitas de todos os estabelecimentos da empresa (pessoa jurídica), mesmo aqueles não produtores -exportadores, ou seja, inclusive os comerciais.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC.  
POSSIBILIDADE.*

*Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI*

*Manifestação de Inconformidade**Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido*

O processo trata sobre Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que excluiu do cálculo do crédito presumido, apurado pela Lei nº 9.363/96 e Portaria MF nº 38/97, as parcelas referentes às aquisições de pessoas físicas; gastos com energia elétrica, combustíveis, lenha e telefonia e alterou o montante da receita operacional bruta, considerada nos cálculos, para a soma das receitas de todos os estabelecimentos da empresa, por ser o crédito apurado de forma centralizada pela matriz.

A Recorrente foi regularmente cientificada e alegou, em síntese, que são ilegais as restrições feitas por meio de Instruções Normativas, relativas às exclusões em questão, conforme sua análise da legislação e o entendimento dos tribunais e acórdãos do Conselho de Contribuintes citados.

Quanto as alterações (majoração) efetuadas no montante da Receita Operacional Bruta, preliminarmente alegou cerceamento de seu direito de defesa e no mérito que foi considerada a receita operacional bruta de todos os estabelecimentos da recorrente, inclusive aqueles que não realizam atividade de exportação, e que tal entendimento encontra-se equivocado, já que o artigo 2º da Lei nº 9.363/96, ao fixar as diretrizes do incentivo fiscal dispôs que a base de cálculo do incentivo será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de insumos, “do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador”.

Informou, ainda, que para afastar eventuais distorções no cálculo do crédito presumido utilizou-se somente dos valores referentes às aquisições para a industrialização, fato que o obriga a também somente considerar as receitas provenientes dos estabelecimentos produtores.

Encerrou requerendo a concessão do que foi originalmente pedido, acrescido da taxa SELIC, conforme princípios constitucionais e julgados que cita.

No entanto, o julgador de 1ª instância não acolheu as razões de defesa da Recorrente, sob os seguintes fundamentos principais:

a) que as pessoas físicas não são contribuintes de PIS e COFINS, espécies tributárias cujas bases de cálculo consistem na receita bruta, de qualquer natureza, auferida pelas pessoas jurídicas, e, por conseguinte, as compras de insumos de produtores rurais não podem ser utilizadas para efeito de determinação da base de cálculo do estímulo fiscal em causa;

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

Com efeito, o valor correspondente ao consumo destes materiais (combustíveis, lenha, água, telefonia, energia elétrica) deve ser considerado como gasto geral de fabricação, ou custo indireto, incorrido na produção, sendo, via de regra, atribuído aos produtos por meio de rateio, como também os são outros custos incorridos, tais como inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, seguros e administração da fábrica.

c) correto o valor considerado como **receita operacional bruta** pela Fiscalização. Mesmo com a alteração do conceito de receita bruta em abril de 2003, com a edição da IN SRF nº 315/2003, resta confirmado que a receita a ser considerada é a da pessoa jurídica (matriz e filiais) e não somente a dos estabelecimentos produtores e exportadores, incluindo também dos estabelecimentos produtores que somente vendem para o mercado interno, mas excluídas as vendas de mercadorias adquiridas por terceiros:

d) quanto à **atualização de seu crédito pela taxa Selic**, há que se destacar que, no caso dos autos, o crédito que o sujeito passivo não se originou de nenhum indébito tributário e sim de ressarcimento de crédito presumido de IPI, que consiste em um benefício fiscal. É evidente que se o legislador quisesse abonar acréscimo de correção monetária e juros Selic também para o ressarcimento em questão, teria incluído esse instituto, expressamente, na redação do citado art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, exatamente como fez no caso da Lei nº 8.748, de 1993.

Cientificada dessa decisão em **13/07/2011** (fl. 311), a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em **18/07/2011** (fl. 317), mediante o qual repisou as alegações da manifestação de inconformidade e acrescentou outras, sob os seguintes tópicos (fls. 317/348):

i) considerando o posicionamento unânime que predomina em âmbito dos Tribunais Administrativos e Judiciais, é de se concluir que não merece prosperar a glosa fiscal referente **às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas**, devendo ser integralmente reformada a decisão recorrida neste tocante, para restar integralmente reconhecidos os créditos presumidos de IPI requeridos a tal título;

ii) os créditos referentes aos gastos com energia elétrica, água, combustíveis, telefonia e lenha foram glosados pela fiscalização, em função do entendimento de que não se constituem em MP, PI ou ME, e de que não se integram ao produto final, nem são consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta nele exercida. Tal entendimento, contudo, não pode ser aplicado, já que, na condição de produtos intermediários, legitimam o creditamento pretendido;

iii) a fiscalização elaborou seu Termo de Informação Fiscal majorando, sem qualquer justificativa, a relação percentual Receita de Exportação/Receita Bruta Total, para apuração da base de cálculo do crédito presumido apurada. Da análise dos documentos acostados aos presentes autos, verifica-se que a fiscalização considerou, para fins de apuração do crédito presumido, a receita operacional bruta de todos os estabelecimentos da Recorrente, inclusive daqueles que não realizam atividades de exportação. Porém, tal entendimento encontra-se equivocado e merece reforma por este E. Conselho, devendo ser mantido o valor da receita operacional bruta apresentado pela Recorrente, cujo critério adotado encontra respaldo em toda a legislação que rege a apuração do crédito presumido do IPI; e

iv) já que os débitos dos contribuintes para com a União são acrescidos da taxa Selic, é a presente para requerer seja reconhecido o direito da Recorrente ao ressarcimento de seus **créditos presumidos de IPI com o acréscimo de juros Selic**, desde a data de seu protocolo do pedido.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator

### ***Da Admissibilidade do Recurso***

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do Recurso Voluntário.

### ***Dos processos apensados***

Preliminarmente, cabe destacar que quando do Despacho Decisório (item 2, fl. 248), restou consignado pela Fiscalização que, "(...) O pedido de ressarcimento através dos processos supra mencionados de nº **13877.000159/00-11** e o nº 13811.002374/00-11 (apensado ao primeiro), **10675.001746/00-25** (apensado ao primeiro), 13520.000251/00-11 (apensado ao primeiro) e 10140.001992/00-33 (apensado ao primeiro), referem-se ao 2º trimestre de 2000 e soma a quantia de R\$ 4.545.609,48".

Verifica-se à fl. 122 do PAF nº **10675.001746/00-25**, o seguinte Despacho (repetido à fl. 1.123 do PAF sob análise):

*"TERMO DE APENSAÇÃO (2) Nessa data, este processo foi juntado por apensação ao processo nº 13877.000159/00-11 - DATA DE EMISSÃO : 22/09/2014".*

Portanto estes autos tratam-se de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI, referente ao 2º trimestre de 2000, com base na Lei 9.363/96 e Portaria MF nº 38/97, **incluindo análise de todos processos acima apensados (inclusive este)**, em que o Fisco reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado no pedido.

### ***Mérito - 1. Dos insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS (Pessoas Físicas e Cooperativas).***

Aduz a Recorrente que considerando o posicionamento que predomina em âmbito dos Tribunais Administrativos e Judiciais, é de se concluir que não merece prosperar a glosa fiscal referente **às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas**, devendo ser integralmente reformada a decisão recorrida, para restar integralmente reconhecidos os créditos presumidos de IPI requeridos a tal título.

Quanto à possibilidade de se incluir as aquisições de insumos de pessoas físicas no cálculo do **crédito presumido apurado em conformidade com a Lei nº 9.363/96**, é consabido que o tema foi objeto de recurso repetitivo do STJ (REsp nº 993.164/MG), que consolidou jurisprudência em prol do pleito dos contribuintes, como se verifica da ementa abaixo:

*A Primeira Seção do STJ, ao julgar o Recurso Especial n.º 993.164/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 17.12.10, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008, decidiu que o crédito presumido de IPI, criado pela Lei 9.363/96, abrange as aquisições de insumos realizadas a pessoas físicas, não contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS.*

*(REsp 1.241.856/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2013, DJe 09/04/2013)*

Esta orientação foi consolidada na Súmula 494/STJ, de seguinte teor:

*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.*

O REsp nº 993.164/MG, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que é, portanto, vinculante nos julgamentos deste Conselho Administrativo por força do seu Regimento Interno, tem a seguinte ementa:

*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. (...)*

*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.*

*(...)*

*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:*

*(...)*

*§ 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: (...)).*

*8. Consequentemente, 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: (...)).*

*(...)*

*17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008" (REsp 993164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, unânime, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010).*

Por força do art. 62, §2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça para o caso dos autos deve ser reproduzido por este Conselho, sendo reconhecido o direito ao crédito presumido de IPI com relação às aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS pessoas físicas e cooperativas.

Dessa forma devem ser revertidas as glosas, reconhecendo-se o direito creditório correspondente.

## ***2. Dos Insumos que não se alteram em função de ação exercida sobre a fabricação do produto exportado***

*Alega a Recorrente que "(...) Os créditos referentes aos gastos com energia elétrica, água, combustíveis, telefonia e lenha foram glosados pela fiscalização, em função do entendimento de que não se constituem em MP, PI ou ME, e de que não se integram ao produto final, nem são consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta nele exercida".*

Afirma que tal entendimento, contudo, não pode ser aplicado, já que, na condição de **produtos intermediários**, legitimam o creditamento pretendido.

Pois bem. No que concerne à natureza dos gastos com **combustíveis, lenha, telefonia, água, e energia elétrica**, impende consignar que a legislação que rege a matéria para 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. Logo, para se considerar que tais gastos ensejam o direito ao crédito presumido, estes terão que se enquadrar em algum daqueles insumos citados.

Conforme definido no artigo 3º da Lei nº 9.363/96, abaixo transcrito, os conceitos de MP, PI e ME aplicáveis na apuração do crédito presumido previsto nessa Lei nº 9.363/96 são os mesmos daqueles definidos na legislação do IPI:

*Lei 9.363/96:*

*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. (Grifei)*

Com efeito, o art. 147, I do RIPI/98<sup>1</sup>, vigente à época dos fatos geradores, dispõe que os estabelecimentos industriais e os equiparados podem creditar-se do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Também os Pareceres Normativos CST nº 65/79 e nº 181/74, que são atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos do art. 100, I do CTN, auxiliam na determinação do sentido e alcance das normas legais e do regulamento acerca de quais insumos ensejam aproveitamento de créditos do IPI.

Não obstante a técnica da não cumulatividade do IPI tenha amparo no art. 153, §3º da Constituição Federal, esse dispositivo, por si só, não assegura o direito ao crédito do IPI sobre os produtos adquiridos, havendo a necessidade de lei, regulamento e normas complementares (art. 100 do CTN) que tragam as condições e as formas para que esse crédito possa ser aproveitado pelo contribuinte.

Assim, em consonância à lei, ao regulamento do IPI e aos atos normativos acima mencionados, o aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, assim considerado como o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização, bem como que não estejam compreendidos no ativo permanente da empresa.

Nesse mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra contida no art. 62, §2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O RE nº 1.075.508/SC (2008/01532905), representativo de controvérsias, traz a seguinte ementa:

*EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENCIAL DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.*

*1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral*

<sup>1</sup> Dispõem no mesmo sentido os arts. 66, I do RIPI/79; 82, I do RIPI/82; e 164, I do RIPI/2002.

*durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgrRg no REsp 1.082.522/SP, Rel.Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; (...))*

*2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.*

*3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos 'que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.*

*4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Nesta esteira, em julgamento anterior deste Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3302-002.475, da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária desta 3ª Seção de Julgamento, cuja ementa segue abaixo, foi adotado o entendimento do referido Recurso Especial:

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

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003*

**CRÉDITOS DE IPI. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR E DERIVADOS.**

*O conceito de insumo para industrialização, não é largo o bastante para abranger os insumos utilizados no cultivo de cana-de-açúcar.*

*O cultivo da cana-de-açúcar é processo de produção típico da agricultura, e não da atividade industrial.*

**PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE IPI. RECURSO REPETITIVO STJ.**

*Os produtos intermediários que geram direito de crédito de IPI, nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles que são consumidos ou sofrem desgaste de forma imediata e integral no processo produtivo, sendo incabível quanto aos valores do IPI pagos quando da aquisição de máquinas, equipamentos, suas partes e peças, combustível empregado em máquinas e equipamentos, bem como quando da aquisição de produtos cujo desgaste se dê apenas de forma indireta.*

*Recurso Voluntário Negado*

No caso sob análise, a fiscalização glosou o crédito relativos aos insumos que integram a planilha de custo de produção dos produtos exportados pela empresa, os gastos com **energia elétrica, água, combustíveis, lenha, telefonia e outros** (demonstrativos de fls. 219/224), os quais não se encontram relacionados como passíveis de inclusão na base de cálculo do crédito presumido, conforme disposto no art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 23, de 13 de março de 1997, que foi objeto de glosa.

Desta forma, cabe frisar que somente os insumos conceituados como tal, pela legislação do IPI, podem ser computados nos cálculos desse benefício fiscal. Observe-se que a referida conceituação não compreende todos os insumos utilizados na produção, genericamente, mas, especificamente, MP, PI e ME.

Neste sentido, a Portaria MF nº 64, de 2003, expedida com fulcro no § único do art. 3º c/c o art. 6º da Lei nº 9.363 de 1996, assim dispôs no § 11 do art. 3º:

*“Os conceitos de produção, matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação do IPI”.*

Assim, para que o insumo seja incluído no cálculo do crédito presumido, deve, forçosamente, subsumir-se a esses conceitos.

Como dito, para efeito de crédito do IPI, tanto os Regulamentos do Imposto sobre Produtos Industrializados anteriores, quanto o aprovado pelo Decreto nº 4.544, de de 2002 - RIPI/2002 (art. 164, I), esclarecem que se incluem no conceito de matéria prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente. É entendimento que “consumo” decorre de contato físico, uma ação diretamente exercido pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele, conforme o PN CST nº 65/79.

Nos termos do Parecer Normativo acima citado e em consonância com o inciso I do art. 82 do RIPI/ 1982, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários “stricto-sensu” e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens - desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente - que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de **ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação**, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

Para fins de crédito de IPI na exportação, as aquisições de outros insumos que não sejam matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, que não tenham sido adquiridos no mercado interno, ou não reste nos autos comprovação de que integram o processo produtivo devem ser excluídos dos cálculos do crédito presumido em obediência aos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96.

Deste modo, excluem-se os combustíveis, lubrificantes, água, telefonia, a energia elétrica e a lenha.

Portanto, somente as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, previstos pela legislação tributária instituidora do crédito presumido podem ser computados na composição da base de cálculo do incentivo fiscal.

Finalizando, apenas na hipótese de opção pela sistemática de regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276/2001, é possível a inclusão dos valores relativos a combustíveis e energia elétrica na base de cálculo do crédito presumido, diferente no caso em apreço, no qual o contribuinte optou pela forma de cálculo prevista na Lei nº 9.363/96.

Como se vê, o entendimento da fiscalização está em consonância com o conceito de insumo para fins de creditamento do IPI exposto acima neste Voto.

### **3. Da alegada majoração da relação percentual Receita de Exportação x Receita Bruta Total**

Aduz a Recorrente que "(...) a fiscalização elaborou seu Termo de Informação Fiscal majorando, sem qualquer justificativa, a relação percentual Receita de Exportação/Receita Bruta Total, para apuração da base de cálculo do crédito presumido apurada".

Ressalta em seu recurso que da análise dos documentos acostados aos autos, a fiscalização considerou, para fins de apuração do crédito presumido, a receita operacional bruta de todos os estabelecimentos da Recorrente, inclusive daqueles que não realizam atividades de exportação. Que tal entendimento encontra-se equivocado e merece reforma, devendo ser mantido o valor da receita operacional bruta apresentado, cujo critério adotado encontra respaldo em toda a legislação que rege a apuração do crédito presumido do IPI.

Importante frisar que há que se aplicar o entendimento da legislação aplicável à época do fato já que, conforme os documentos dos autos, a apuração do crédito refere-se ao **ano-calendário de 2001**.

Sobre a receita de exportação e a receita operacional bruta assim dispõe a Lei nº 9.363/96:

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

(...)

*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**.*

*Art.6º 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. (Grifei)*

Em decorrência do disposto no artigo 6º acima transcrito, a IN 23, de 1997, veio disciplinar os requisitos e forma de apuração do benefício, juntamente com a Portaria MF

nº 38, de 1997 que, quanto ao conceito de receita operacional bruta, contém idênticos comandos. Tal entendimento foi mantido pelo art. 21 da IN/SRF nº 69, de 2001:

*Art. 21. Para efeitos desta Instrução Normativa, 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 produtos industrializados nacionais;*

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

Como bem pontuado pela decisão de piso, da leitura do artigo 2º da Lei nº 9363/96, não nos permite o entendimento que a receita bruta será computada somente pelas vendas do estabelecimento produtor - exportador, como deseja a Recorrente, já que tal dispositivo se destina a apuração por estabelecimento e não à apuração centralizada do benefício. Na apuração centralizada, resta evidente, considerando o conceito de receita operacional bruta adotado pelas IN/SRF nº 23/97 e IN/SRF nº 69/2001, que a receita a ser considerada deve incluir as receitas operacionais brutas de todos os estabelecimentos da empresa (PJ), mesmo aqueles não produtores-exportadores, ou seja, inclusive os comerciais.

Mesmo com a alteração do conceito de receita bruta em abril de 2003, com a edição da IN SRF nº 315, de 2003, em seu art. 21, resta confirmado que a receita a ser considerada é a da pessoa jurídica (matriz e filiais) e não somente a dos estabelecimentos produtores e exportadores, incluindo também dos estabelecimentos produtores que somente vendem para o mercado interno, mas excluídas as vendas de mercadorias adquiridas por terceiros. Veja-se:

*Art. 21. Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:*

*I - receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo;*

*II - receita bruta de exportação. o produto da venda de produtos industrializados nacionais para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;*

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

Essa alteração, no entanto, deve respeitar a vigência do Ato normativo que se dá segundo o inciso III do artigo 47, do referido diploma legal:

*Art. 47. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*

*I - a partir de 19 de outubro de 2002, com relação aos arts. 22 e 40.*

*II - a partir de 19 de dezembro de 2002, com relação aos arts. 36 a 39;*

*III - a partir de 26 de março de 2003, com relação ao art. 21, inciso I.*

*IV - a partir de sua publicação, quanto aos demais artigos. (Grifei)*

Posto isto, correto o valor considerado como receita operacional bruta pelo Fisco, mantendo-se integralmente os termos e fundamentos da decisão recorrida.

#### **4. Da Incidência da taxa Selic sobre o ressarcimento de crédito presumido de IPI**

No acórdão recorrido, entendeu-se pela impossibilidade de incidência da taxa Selic sobre o crédito presumido de IPI a ser ressarcido.

Com relação à atualização do ressarcimento de crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, pela taxa Selic, é cediço que o Superior Tribunal de Justiça posicionou-se no sentido de ser cabível a correção monetária, por meio do julgamento do Recurso Especial nº 1.035.847/RS, pela sistemática dos recursos repetitivos do art. 543C do Código de Processo Civil de 1973 (correspondente ao art. 1.036 do Novo CPC).

No entanto há que se ressaltar que concerne à incidência da Taxa Selic sobre os créditos pleiteados, entende-se que o parágrafo 4º do art. 39 da Lei n. 9.250/95, inseriu no seu comando a incidência da Selic somente sobre valores oriundos de indébitos passíveis de restituição ou compensação, não contemplando valores oriundos de ressarcimento de tributo presumidamente calculado, cujo direito somente se concretiza depois de reconhecido pela autoridade administrativa fiscal, nos termos da lei.

Portanto, o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 é aplicável à **restituição** do indébito (pagamento indevido ou a maior) e **não ao ressarcimento**, que é do que trata a Lei nº 9.363/96. Ao contrário do que muitos defendem, o ressarcimento não é "espécie do gênero restituição". São dois institutos completamente distintos (pois senão, não faria qualquer sentido a discussão em tela sobre a atualização monetária, pois expressamente prevista em lei para a repetição do indébito).

Neste diapasão, quanto a atualização do valor do direito creditório, utilizo-me para o deslinde da questão sob discussão, do Voto Vencedor do Ilustre *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, no Acórdão nº 9303-005.425, de 25/07/2017, da 3ª Turma da CSRF:

"A questão da atualização monetária, pela Taxa Selic, nos pedidos de ressarcimento de IPI, tem rendido inúmeras discussões, tanto na esfera administrativa como judicial. A verdade é que não há previsão legal para o seu reconhecimento na análise dos pedidos administrativos. Vê-se que no âmbito das turmas de julgamento do CARF, tem se reconhecido sua incidência em decorrência da aplicação do que foi decidido pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no âmbito dos **REsp nº 1.035.847/RS e no REsp nº 993.164**.

Ambos julgados estabeleceram que é devida a incidência da correção monetária, pela aplicação da Taxa Selic, aos pedidos de ressarcimento de IPI cujo deferimento foi postergado em face de oposição ilegítima por parte do Fisco. Portanto, sem dúvida, o reconhecimento da incidência da aplicação da Taxa Selic nos processos de ressarcimento decorrem de uma construção jurisprudencial e não por disposição expressa da Lei. Vê-se que o STJ nos dois julgados acima citados reconhecem expressamente a falta de previsão legal a autorizar tal incidência. Vejamos o que dispôs referidos julgados:

#### **REsp nº 1.035.847/RS:**

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO*

*POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.*

**1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.**

**2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.**

**3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.**

**4. Conseqüentemente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, postergase o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualiza-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.**

**5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.**

**REsp nº 993.164:**

*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 nº 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF23/97,ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal. (...)**

**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 543C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe03.08.2009).**

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, DJe03.05.2010).*

(...)

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 STJ08/2008.**

Conclui-se que a oposição ilegítima por parte do Fisco, ao aproveitamento de referidos créditos, permite que seja reconhecida a incidência da correção monetária pela aplicação da Taxa Selic. Porém da leitura que se faz, para a incidência da correção que se pretende, **há que existir necessariamente o ato de oposição estatal** que foi reconhecido como ilegítimo.

No âmbito do processo administrativo de pedidos de ressarcimento tem se que estes atos administrativos só se tornam ilegítimos caso seu entendimento seja revertido pelas instâncias administrativas de julgamento. **Portanto somente sobre a parcela do pedido de ressarcimento que foi inicialmente indeferida e depois revertida é que é possível o reconhecimento da incidência da Taxa Selic.** Tudo isso por força do efeito vinculante das decisões do STJ acima citadas e transcritas. (Grifei).

Porém resta uma **discussão quanto ao prazo inicial** da incidência da Taxa Selic. No CARF a grande maioria das decisões dividem-se em duas vertentes. A primeira que a aplicação da correção daria-se somente **a partir da edição do Despacho Decisório**, pela autoridade administrativa da DRF de origem, que teria denegado parte ou integralmente o pedido. A justificativa desta primeira tese seria no sentido de que só a partir daí é que teria nascido o ato ilegítimo a permitir a aplicação dos repetitivos do STJ. A segunda vertente é reconhecer a aplicação da correção monetária desde a **data do protocolo** do pedido, hipótese que até então estava sendo adotada por este relator e pela própria CSRF.

Entretanto, refletindo melhor sobre a matéria, penso que não existe base legal e nem comando vinculante de nossos tribunais a autorizar nenhuma dessas duas hipóteses, sobretudo a segunda, referente à incidência da correção monetária desde a data do protocolo do pedido. Essa hipótese permite uma correção monetária integral que nunca foi permitida do ponto de vista legal e, smj, nem pela interpretação dos referidos julgados.

Entendo que a melhor interpretação está vinculada ao que dispôs o próprio STJ, também em sede de recurso repetitivo, no REsp nº 1.138.206, abaixo transcrito com destaques:

*TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72.ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.*

*1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação."*

*2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: .....)*

*3. O processo administrativo tributário encontrase regulado pelo Decreto 70.235/72 Lei do Processo Administrativo Fiscal, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.*

*4. Ad argumentandum tantum, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do thema judicandum, in verbis:*

*Art. 7º. (...)*

*5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, litteris:*

*"Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."*

*6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.*

*7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).*

*O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, 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.*

*Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

Nesse mesmo sentido, verifica-se que foi o decidido nos seguintes julgados do STJ: AgRg no REsp 1.400.909/SC, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2015, DJe 05/02/2016 e AgInt no REsp 1.585.275/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2016, DJe 14/10/2016.

Da leitura das decisões acima, conclui-se que o STJ determinou a aplicação do art. 24 da Lei nº 11.457/2007 aos processos administrativos fiscais, inclusive aos requerimentos efetuados antes de sua vigência. Assim, manifestou-se de forma vinculante que o prazo razoável para duração do processo administrativo, para que a autoridade administrativa de origem desse uma solução aos pedidos de restituição, **ressarcimento e afins seria de 360 dias**.

Ora, se a administração tem o prazo de 360 dias para solucionar os processos administrativos de ressarcimento, e não há previsão legal para incidência da correção monetária sobre referidos pedidos, a conclusão inequívoca transmitida por esses julgados é que não há possibilidade de incidência da correção monetária neste interregno, uma vez que este seria o prazo razoável determinado na lei.

Importante ressaltar que referido julgado não dispõe absolutamente nada sobre incidência de correção monetária ou aplicação da taxa Selic nos processos de ressarcimento. Portanto, como não há previsão legal para incidência da taxa Selic nos processos de ressarcimento, o seu reconhecimento em sede dos julgados administrativos deve ser erigido a partir da interpretação do que se construiu nos julgados do STJ com efeitos vinculantes.

Portanto, para reconhecimento da incidência da taxa Selic nos processos de ressarcimento de IPI, devemos partir de duas premissas: 1) existe ato administrativo que indeferiu de forma ilegítima parcial ou integralmente o pedido? e 2) o trânsito em julgado da decisão administrativa ultrapassou os 360 dias? A resposta positiva para as duas premissas importa em reconhecer a incidência da taxa Selic somente para os créditos indeferidos de forma ilegítima, cujo termo inicial da incidência da correção somente poderá ser contado a partir dos 360 dias do protocolo do pedido.

Esta conclusão coaduna-se com a aplicação do princípio da igualdade. Veja que se o processo for deferido em 359 dias, o contribuinte não receberá qualquer ajuste monetário e caso seja deferido em 361 dias haveria incidência integral desta correção. Parece-me um casuísmo não pretendido, a justificar a interpretação de que esta correção monetária só seria aplicada a partir de 360 dias do protocolo do pedido e, desde que exista um ato administrativo que teria sido considerado ilegítimo, assim considerado aquele cujo entendimento foi revertido pelas instâncias administrativas de julgamento.

Assim, no presente processo, tendo entendido a turma de julgamento, a despeito de voto contrário deste julgador, que é possível o aproveitamento de crédito presumido de IPI sobre os serviços de industrialização por encomenda, sobre esta parcela

---

permite-se a incidência da taxa Selic a ser aplicada a partir de 360 dias contados do protocolo do pedido de ressarcimento até a sua efetiva utilização (...)"

Com esses fundamentos, **voto para estabelecer a incidência da Taxa Selic somente a partir do prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) da data da protocolização do pedido de ressarcimento, a incidir somente sobre o crédito cujas glosas foram revertidas nas instâncias de julgamento.**

### ***5. Dispositivo***

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para, **(i)** reverter as exclusões/glosas/ajustes da base de cálculo do crédito presumido relativas à matéria-prima adquirida de pessoas físicas e cooperativas e **(ii)** estabelecer a incidência da Taxa Selic somente a partir do prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) da data da protocolização do pedido de ressarcimento, a incidir somente sobre o crédito cujas glosas foram revertidas nas instâncias de julgamento.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra

## Voto Vencedor

Thais De Laurentiis Galkowicz, Redatora designada.

Com a devida vênia, ousou divergir do Ilustre Relator no que tange: *i*) à determinação do coeficiente de exportação (majoração da relação percentual receita de exportação x receita bruta total) e *ii*) ao termo inicial de incidência da taxa Selic sobre o ressarcimento de crédito presumido de IPI, tratados, respectivamente, nos tópicos a seguir.

### **1. Da determinação do coeficiente de exportação: majoração da relação percentual receita de exportação x receita bruta total**

O coeficiente de exportação, estipulado pela Lei n. 9.363/1996 para operacionalizar o crédito presumido de IPI (benefício fiscal criado para estimular as empresas exportadoras), gera inegáveis controvérsias, dando azo a vasta jurisprudência do CARF sobre o tema.

A citada fração (coeficiente de exportação) é determinada pela proporção entre a venda para o mercado externo (nominador) e o total das vendas para o mercado interno e externo dos produtos produzidos, vale dizer, a receita operacional bruta (denominador). Ocorre que, segundo a Recorrente este confronto entre a receita operacional bruta e a receita de exportação deve estar circunscrito aos estabelecimentos que realizam a atividade de produção e exportação.

Disto já se percebe que, dentro do contexto geral do contencioso sobre a matéria, a situação dos presentes autos é bastante particular, tendo sido apreciada por este Conselho em processos nos quais figurava como parte a própria Recorrente (Acórdãos n. 3403-003.468, 3403-003.443, 3403-003.445, 3403-003.446, 3403-003.001).

Em todas essas oportunidades foi ratificado o entendimento da Recorrente, vez que, de fato, é o que melhor se amolda com os dizeres da lei. Vejamos.

O artigo 2º da Lei nº 9.363/96 determina que:

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

*§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.*

*§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido **poderá ser centralizada na matriz.***

*§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

Por sua vez, a Lei nº 9.779/99 limitou a forma de apuração do crédito presumido, que antes era facultativamente feita de forma centralizada pela matriz (artigo 2º, §2º da Lei n. 9.363/96), sendo que essa sistemática unificada passou a ser obrigatória para fins de fruição do benefício. Eis seus dizeres:

*Art. 15. **Serão** efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:*

*(...)*

*II a apuração do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI de que trata a Lei no 9.363, de 13 de dezembro de 1996;*

Pois bem. Vemos que artigo 2º da Lei nº 9.363/96 refere-se expressamente à “receita operacional bruta do produtor exportador”.

A utilização dessa expressão demonstra que, caso a empresa possua diversos estabelecimentos, sendo alguns produtores exportadores e outros não, somente a receita bruta dos primeiros deverá ser levada em conta para fins do cálculo do crédito presumido de IPI. Assim, somente a receita bruta dos estabelecimentos produtores exportadores poderá entrar no denominador da fração do coeficiente de exportação.

Como bem enfatizado pelo Conselheiro Ivan Alegretti no Acórdão 3403-003.443, "a apuração centralizada na matriz, prevista no art. 15, II, da Lei nº 9.779/99, é uma exigência de controle fiscal, que não pretendeu nem poderia acarretar a redução do benefício fiscal, devendo ser harmonizada com o disposto no art. 2º da Lei nº 9.363/96, que é o dispositivo que prevê, especificamente, a forma de cálculo do crédito presumido de IPI. Assim, na apuração do coeficiente de exportação, o valor da receita de exportação deve ser confrontado apenas com o valor da receita operacional bruta operacional dos mesmos estabelecimentos produtores que realizaram exportação, não se podendo computar na receita operacional bruta a receita de outros estabelecimentos."

Entendimento em sentido diverso significaria atribuir à Lei n. 9.779/99 o condão de alterar - e, na realidade, matematicamente diminuir - o valor do benefício fiscal, o que em nenhum momento foi o intuito da legislação, que se ateve a uma simples mudança na forma de apresentação dos requerimentos do benefício fiscal. Este último, por sua vez, permaneceu o mesmo, visando de desonerar a cadeia produtiva do exportador, como forma de incentivar a exportação e tornar os produtos nacionais mais competitivos.

Numa síntese, em respeito à letra e à finalidade ao artigo 2º da Lei n, 9.363/96, para a apuração do crédito presumido de IPI, o confronto da receita de exportação deve acontecer somente em relação à receita operacional bruta dos estabelecimentos produtores exportadores da companhia.

Com esses fundamentos, entendo que, no cálculo do coeficiente de exportação do crédito presumido de IPI (relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta), devem ser excluídos os valores correspondentes às receitas auferidas por estabelecimentos não produtores exportadores da Recorrente.

## **2. Do termo inicial de incidência da taxa Selic sobre o ressarcimento de crédito presumido de IPI**

No que tange ao pedido de reconhecimento do direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI acrescido de juros calculados com base na variação da taxa Selic, trata-se de matéria que foi minuciosamente abordada pela Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne no Acórdão 3402006.254, quando este Colegiado mais uma vez decidiu que sua incidência deve ocorrer desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento.

Por concordar com seus fundamentos, adoto-os como razão de decidir, com fulcro no artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99, transcrevendo-os abaixo:

*Com efeito, ainda que não seja possível a correção a partir da data da geração do crédito por ausência de previsão legal, com o impedimento da utilização do crédito com a emissão do despacho decisório relativo ao pedido de ressarcimento, passou a ser necessária a sua correção desde a data do protocolo do pedido por ter ocorrido uma oposição do fisco ao legítimo aproveitamento do crédito.*

*Este entendimento está em conformidade com o entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.035.847/RS, em sede de recursos repetitivos, que deve ser aplicado por este CARF na forma do art. 62, §2º, do Regimento Interno:*

*"PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. 1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal. 2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil. 3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais. 4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o consequente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro*

*Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008). 5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 1035847/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/06/2009, DJe 03/08/2009)*

*A aplicação analógica deste julgamento tem sido feita de forma reiterada pelo Conselho Superior deste CARF, como se depreende dos julgados já trazidas acima, e dos seguintes julgados apenas a título de exemplo:*

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO PELA SELIC. 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 543C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009). APLICAÇÃO DO ARTIGO 62A DO RICARF. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ. Nos termos do artigo 62A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (...) Recurso Especial da Fazenda Nacional Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte." (CSRF, Processo 10675.001666/200195 Data da Sessão 04/04/2011 Relator Rodrigo Cardozo Miranda. Redator designado Antônio Carlos Atulim. Acórdão n.º 9303001.407 grifei)*

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 19/01/2000 (...) NORMAS REGIMENTAIS. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO DE DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES PROFERIDAS NA SISTEMÁTICA DO ART. 543 DO CPC Dispõe o art. 62A do RICARF baixado pela Portaria MF 256/2009: Art. 62A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. RESSARCIMENTO DE CRÉDITO DE IPI. OPOSIÇÃO INJUSTIFICADA DA ADMINISTRAÇÃO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. Nos termos da decisão proferida pelo STJ no RE 993.164: 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 543C, 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). NORMAS REGIMENTAIS. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS. Não se admite recurso especial cuja divergência não esteja comprovada nos termos do artigo 67 do RICARF baixado pela Portaria MF 256/2009." (CSRF, Processo 13971.001062/0040 Data da Sessão 23/02/2016 Relator Julio Cesar Alves Ramos. Acórdão n.º 9303003.460 grifei)*

*Como se depreende dos julgados acima colacionados, não se cabe falar em correção desde a data da geração do crédito vez que o crédito presumido é um crédito escritural para o qual não há previsão legal de atualização.*

*Uma vez emitido o despacho decisório com a oposição à utilização do crédito presumido, cabível a inclusão da SELIC desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento, para evitar o locupletamento ilícito do fisco.*

*Com todo respeito ao entendimento do I. Conselheiro Relator, a tese por ele sustentada, no sentido de que a incidência da SELIC somente seria cabível a partir do prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) da data da protocolização do pedido de ressarcimento, não possui qualquer respaldo na legislação ou no precedente do Superior Tribunal de Justiça.*

*Com efeito, como visto, o que é relevante identificar é a existência de uma oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, que impeça a utilização do direito de crédito pelo contribuinte. Com a descaracterização do crédito como um crédito escritural, ele deverá ser atualizado. E para evitar o locupletamento ilícito do fisco, essa atualização deve ocorrer desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento, data que marca o momento quando o contribuinte exerceu o seu direito ao crédito, na forma do art. 165, do CTN.*

*É no momento do protocolo do pedido de ressarcimento que o contribuinte exerce o seu direito ao crédito, direito este que foi indevidamente obstado pela Administração Pública por meio da emissão do despacho decisório, que caracterizou a oposição estatal indevida suscetível a autorizar a atualização monetária do crédito posteriormente reconhecido pelas instâncias de julgamento. E essa atualização deve ocorrer desde a data do*

*exercício do direito obstado, repita-se, desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento.*

### **Dispositivo**

Nesses termos, voto por dar provimento em maior extensão ao Recurso voluntário, para: *i)* a exclusão, no cálculo da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, dos valores correspondentes às receitas auferidas por estabelecimentos não produtores exportadores da Recorrente; *ii)* estabelecer a incidência da Taxa Selic sobre os créditos presumidos de IPI a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz