



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

Processo nº 10820.000148/2002-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.040 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de março de 2013
Matéria IPI
Recorrente UNIALCO S/A ÁLCOOL E AÇÚCAR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. IN/SRF 23/97. ILEGALIDADE. RESTRIÇÕES INDEVIDAS. AFRONTA AOS ARTS. 96 E 100 DO CTN.

Incluem-se na base de cálculo do benefício as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem feitas de pessoas físicas e cooperativas de produtores rurais, ainda que não tenham sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS e a COFINS, as aludidas aquisições feitas de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, incidindo em violação ao disposto nos arts. 96, 99 e 100 do CTN. Precedentes.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. LEI Nº 9.363/96. FRETES. VINCULAÇÃO AOS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. APROVEITAMENTO.

Por compor o respectivo custo, deve ser admitido o cômputo dos dispêndios com fretes pagos pelo produtor e exportador na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados no processo produtivo de produtos exportados, na base de cálculo do crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS. Não geram direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, os dispêndios com fretes nas operações de transportes de produtos destinados à exportação, em virtude de envolverem a movimentação de produtos acabados, desbordando do conceito de insumos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. LEI Nº 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA. SÚMULA Nº 19, DO CARF. DESCABIMENTO.

Assentou-se nesse Tribunal que por não se desgastar ou se consumir no contato direto com o produto em fabricação, a energia elétrica e o combustível não compõem a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363/96, nos termos da Súmula nº 19, do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito do crédito presumido dos custos com aquisições de insumos de pessoa física e cooperativa e de gastos com fretes vinculados à aquisições de insumos.

(assinado digitalmente)
Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)
Marcos Roberto da Silva - Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Silvia de Brito Oliveira, Adriana Oliveira e Ribeiro (Suplente), Mônica Elisa de Lima (Suplente), João Carlos Cassuli Junior, Mário César Fracalossi Bais (Suplente) e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente à época).

Relatório

Nos termos do art. 17, III¹, e art. 19, VII², do Regimento Interno do CARF, o Senhor Presidente da 3ª Seção designou-me redator para formalizar o presente acórdão, mediante despacho de fls. 579/580, tendo em vista que o relator originário, ex-Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior, deixou de integrar o Colegiado antes da formalização do acórdão.

Assim, reproduzo, na íntegra, o relatório disponibilizado em meio magnético pelo referido Conselheiro, conforme a seguir:

¹ Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo colegiado e ainda:

(...)

III - designar redator *ad hoc* para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais compõe o colegiado;

(...)

² Art. 19. Aos presidentes das Seções incumbe, ainda:

(...)

VII - praticar atos inerentes à presidência de Câmara vinculada à Seção nas ausências simultâneas do presidente da Câmara e de seu substituto.

Versam os autos sobre Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Portaria MF nº 38/97 e Lei 9.363/96, protocolado mediante formulário em 30/01/2002, no valor de R\$ 737.949,00 (setecentos e trinta e sete mil, novecentos e quarenta e nove reais), correspondente ao ano-calendário de 2001, cumulado com Declaração de Compensação de fls. 4, 23 - retificado a fls. 319 -, 29, 31, 33 e 310.

A Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo houve por bem indeferir o direito creditório por ter sido calculado abrangendo todo o ano-calendário (não trimestralmente), pela inclusão das despesas de frete, energia elétrica e aquisições de insumo de pessoas físicas; por não apresentar a ficha de apuração de crédito presumido, apurar aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo valor das aquisições não apresentando os valores de estoques iniciais e finais, de forma a impossibilitar o recálculo pelo Fisco.

Cientificado do despacho decisório em 09/03/2007, o sujeito passivo apresentou em 13/03/2007 (fls. 381/399) sua Manifestação de Inconformidade. Em julgamento de 1ª instância a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por meio do Acórdão nº. **14-19.647**, assim se manifestou:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. PESSOA FÍSICA

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA E FRETE.

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 frete.

Solicitação Indeferida

Inconformada com a decisão de 1ª instância da qual teve ciência em 19/02/2009, o contribuinte apresentou em 20/03/2009 seu Recurso Voluntário dirigido à este Conselho, argumentando que:

a) **Aquisição de insumos pessoa física:** houve afronta ao princípio da legalidade na medida em que a Autoridade Administrativa glosou o direito ao crédito presumido de IPI sobre toda a aquisição realizada de pessoa física, sem ao menos, indicar a fundamentação legal para tanto; e que o entendimento dado à Instrução Normativa SRF 23/97 (que extrapola a Lei 9.363/96), segundo a jurisprudência administrativa e a doutrina é o de que “a legislação de regência não exclui da base de cálculo do crédito presumido, aquisições de insumos produzidos por pessoas físicas e cooperativa”.

b) **Insumos por aquisição de energia elétrica:** 1) A Medida Provisória nº 2.202/01, convertida na Lei nº 10.276/01 incluiu na base de cálculo do crédito presumido de IPI a energia elétrica, afastando qualquer situação de incerteza que

ainda pudesse persistir. 2) O revogado art. 74, § 1º do CTN equiparava expressamente a energia elétrica a produto industrializado, sinalizando claramente a possibilidade dos contribuintes deste tributo se creditarem deste insumo indispensável à produção industrial, o que seria uma referência histórico-legislativa de suma importância para o deslinde da presente questão.

c) **Insumos - frete:** pelo fato do contribuinte ter arcado com o frete incidente nas duas operações: entrada de insumos e saída de produto acabado, a luz da legislação vigente, faria jus ao efetivo direito de crédito presumido de IPI nos exatos termos em que procedeu.

d) **Suspensão da exigibilidade tributária:** Requereu suspensão da exigibilidade tributária quanto aos atos decorrentes do pedido de ressarcimento, intimamente relacionados com os respectivos pleitos administrativos de aproveitamento via do instituto da compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal.

Ao final, o contribuinte requer provimento ao Recurso Voluntário, para que seja tornado sem efeito a glosa ao sobredito pleito de ressarcimento, a fim de prosseguir com a análise o pedido de ressarcimento de crédito de IPI, conferindo ao recurso, os efeitos de suspensão de exigibilidade tributária, e à final, seja reconhecido o direito líquido e certo da Contribuinte ao crédito tributário em questão.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 3 (três) Volumes, numerado até a folha 554 (quinhentos e cinquenta e quatro), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Ressalta-se que em razão do processo ter sido materializado na forma eletrônica, todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico, cujas imagens foram disponibilizadas ao Conselheiro via e-Processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Redator *ad hoc*

A teor do relatório acima reproduzido, também adoto aqui, na íntegra, o voto do Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior, que assim dispõe:

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade e tempestividade, portanto, dele tomo conhecimento, passando a análise dos fatos articulados pela recorrente.

Consoante se denota da análise dos autos a Recorrente almeja o ressarcimento de Crédito Presumido de IPI como Ressarcimento das Contribuições ao PIS e à

COFINS, nos termos da Lei nº 9.363/96, relativo ao ano calendário 2001, o qual vem sendo indeferido pela Administração Tributária por ausência de apresentação de documentação hábil a possibilitar o recálculo do crédito pelo Fisco, e também por ter sido incluído no direito creditório pleiteado pela Recorrente despesas de frete, energia elétrica e aquisições de insumos de pessoas físicas.

I. Questão Formal:

No que diz respeito a forma de apuração do crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996, é possível inferir que o crédito presumido destina-se a ressarcir o produtor das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes nas aquisições, no mercado interno, de insumos, ou seja, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, cuja produção terá como destino o mercado externo, de modo que, para a determinação do valor do crédito, apura-se uma base de cálculo a partir da aplicação, sobre o valor total das referidas aquisições de insumos, de um percentual obtido a partir da relação existente entre a Receita de Exportação e a Receita Operacional Bruta do produtor exportador.

Não se pode olvidar que, com essa relação percentual, o que se busca é determinar quanto do volume total de insumos adquiridos está aplicado nos produtos exportados.

No entanto, no caso apreço a Fiscalização aduz que a Recorrente não logrou êxito ao comprovar o valor total das referidas aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, por ausência de apresentação dos valores de estoques finais e iniciais de cada mês, o que acarretou na falta de subsídios para o recálculo do crédito presumido.

Não obstante, conforme se infere dos autos, a Recorrente apresentou à fls. 36/59 seus registros de apuração do IPI (entrada/saída) do ano calendário de 2001, relatório de crédito presumido de PIS/COFINS, relação de notas fiscais e diversos documentos hábeis a comprovar a entrada de insumos em seu estabelecimento. Do mesmo modo, o contribuinte trouxe farta relação de Notas Fiscais de exportação, cujas operações não são negadas ou questionadas pela Administração.

Quanto à falta de informação na ficha de apuração do crédito presumido constante da DCTF, ou ainda, dos saldos de estoques inicial ou final das apurações, ou mesmo da periodicidade pleiteada, a análise literal da Lei nº 9.363/96 dá conta de que nenhum desses elementos é erigido à condição “*sine qua non*” para usufruto do direito ao pleito do crédito, desde que haja elementos seguros para se o calcular. Diferentemente seria o caso de ter pleiteado créditos de modo descentralizado, para o que há norma legal expressa, contida na Lei nº 9.779/99, para que seja centralizado na matriz, o que, no entanto, não é o caso dos autos.

Assim sendo, considerando que no caso em concreto está cabalmente comprovado que o contribuinte é estabelecimento produtor (elemento subjetivo), tendo adquirido no mercado nacional insumos (MP, PI e ME) sujeitos à incidência das contribuições ao PIS e à COFINS (afora a discussão dos insumos de pessoa física – oportunamente abordados), empregando-os em produtos comprovadamente destinados ao mercado externo (elementos objetivos), fará jus ao crédito presumido, cujo cálculo aritmético, evidentemente, deverá pautar-se pela aferição das Notas Fiscais de aquisição de insumos e pelas Notas de Exportação, assim como pelos Controles de Produção.

Deverá ainda ser efetivado o requerimento de modo centralizado na matriz, pois, como se disse, tal requisito consta expressamente da Lei. Porém, quando a outros requisitos formais, não exigidos expressamente na legislação, *e que não impeçam que se efetue o cálculo do crédito de modo seguro e preciso*, poderão ser relativizados, desde que se consiga obter o valor dos créditos de outro modo, respaldado na contabilidade e respectivos documentos nela registrados, constantes dos autos ou complementados à vista de intimação fiscal para esse desiderato, que propiciem elementos para se calcular o valor total das aquisições de MP, PI e ME e para se apurar as receitas operacional bruta e de exportação. Consequentemente, a partir de tais elementos, será possível se aferir se estarão cumpridas as demais regras para se atingir o valor do incentivo.

II. No mérito: glosa de dispêndios no cálculo do Crédito Presumido de IPI como Ressarcimento de Pis e de Cofins:

Superada a questão formal, que, portanto, fica a cargo de execução pela Autoridade Preparadora, necessário passar a abordagem das glosas de dispêndios com insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas, fretes em operações de compra de insumos ou de entrega dos produtos exportadores, e com energia elétrica, pelo que passo a abordagem de cada item, separadamente.

II.a. Créditos sobre insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas de produtores:

Analisando o teor dos autos, constata-se que a Recorrente volta-se contra o indeferimento procedido pela Administração tributária, de computar na base de cálculo do crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS, os dispêndios da aquisição de insumos feitos pela Recorrente junto à produtores rurais pessoas físicas e/ou cooperativas. Sustenta a Recorrente haver direito ao referido cômputo, enquanto que a decisão recorrida fundamenta o indeferimento do direito ao crédito no fato de que referidos fornecedores de insumos não sofrem a incidência das contribuições em comento, e, portanto, nos termos da Lei, não propiciariam o cálculo do crédito em questão.

Sobre a questão, cabe relembrar a Lei nº 9.363/96 foi estabelecida com o intuito de desonerar o produtor exportador, criando um regime de apuração de créditos de IPI que permitiam a utilização de crédito presumido de PIS e COFINS nas aquisições de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagens de produtores rurais e cooperativas. Não trouxe vedação expressa, do que se pode afirmar permitir esse cômputo, a priori, pois que, é indubitável que os produtores rurais pessoas físicas ou as cooperativas de produtores rurais, ao adquirirem os insumos agrícolas (sementes, fertilizantes, adubos, sacarias, imobilizados etc.), pagam embutidos no custos de tais insumos, as citadas contribuições, e, como tal, repassam “via preço”, esses custos para o preço dos produtos agrícolas, de modo que, financeiramente as contribuição ao PIS e à COFINS gravam o custo de tais insumos agrícolas, ainda que adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas.

Em seu art. 6º, a Lei supracitada determinou que *“o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções normativas 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”*.

Nos termos do art. 6º, da Lei nº 9.363/96, o então Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 23/97 que, em seu art. 2º, restringiu a

dedução do crédito presumido do IPI, 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 e à COFINS.

Todavia, como é bem sabido, a validade das Instruções Normativas, que são atos normativos secundários, necessitam de estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam, sob pena de estarem viciados de ilegalidade no momento em que tentarem sobrepujar a legislação hierarquicamente superior.

Desta forma, restou evidente que, ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições de matéria prima e de insumos de fornecedores não sujeitos à tributação pelo PIS e pela COFINS, no tocante específico aos produtos oriundos de atividade rural, a Instrução Normativa nº 23/97 tornou-se ilegal, extrapolando a regra prevista no art. 1º da Lei nº 9.363/96, bem como o próprio objetivo colimado pela norma.

De nenhuma forma um ato normativo secundário poderá inovar no ordenamento jurídico, restringindo a aplicação de benefício instituído por Lei.

Este também é o entendimento majoritário de nossos Tribunais, tendo, inclusive, sido julgado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, sob o regime dos Recursos Repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil), como vemos abaixo:

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. 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 e 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**).

[...]

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. (STJ - **REsp nº 993.164-MG**, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe de 17/12/2010)

Temos ainda a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - REMESSA EX OFFICIO: ABRANGÊNCIA – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE

PESSOA FÍSICA – LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 – LEGALIDADE.

(...)

4. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.

5. Entendimento que se baseia nas seguintes premissas: a) 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; b) o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais; c) a base cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes.

6. Regra que tentou resgatar exigência prevista na MP 674/94 quanto à apresentação das guias de recolhimentos das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, diante de sua caducidade, não foi renovada pela MP 948/95 e nem na Lei 9.363/96.

7. Precedente da Segunda Turma no REsp 586.392/RN.

8. Recurso especial provido em parte. (STJ - REsp. nº 529.758-SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 20/02/2006).

Da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, se extraem os seguintes julgados:

Processo e 10980.000495/2001-23

Recurso nº 201-133.287 Especial do Contribuinte

Matéria RESSARCIMENTO DE IPI

Acórdão nº 02-02.883

Sessão de 28 de janeiro de 2008

Recorrente IMCOPA IMPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/09/2000 a 31/12/2000

Ementa:

Integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor referente ao crédito relativo aos insumos adquiridos de cooperativas e pessoas físicas.

Energia elétrica e combustíveis não são matérias-primas ou produtos intermediários e, portanto, não devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido regido pelas regras da Lei nº 9.363/96.

Recurso especial provido quanto a matéria "aquisições de não contribuintes" e quanto à "não incidência de juros a taxa Selic sobre o crédito pleiteado".

Recurso especial negado quanto às aquisições combustíveis e energia elétrica.

Assim, há de ser considerado o crédito presumido oriundos da aquisição de matérias primas e insumos de produtores rurais pessoas físicas, nos termos da Lei nº 9.363/96, sob pena de afronta aos arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Ademais, nos termos do art. 62-A, do Regimento Interno do CARF, havendo Recurso Repetitivo acerca da matéria em discussão, deve ser reproduzida nos autos, seguindo-se o entendimento solidificado pelo Poder Judiciário, somo soa ocorrer no caso em análise.

Assim, nesse particular merece provimento o recurso voluntário, para admitir o cômputo na base de cálculo do crédito presumido, dos gastos com insumos adquiridos de pessoas físicas e/ou cooperativas.

II.b. Cômputo dos gastos com Fretes na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI como Ressarcimento de Pis e Cofins:

No tocante aos gastos com frete, pretende a Recorrente que sejam computados na base de cálculo do crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições ao Pis e à COFINS, porque entende que, por serem arcados por ela, exportadora, os mesmos oneram sua atividade, ora para compor o custo dos insumos adquiridos, ora por compor o custo dos produtos exportados. Consequentemente, considerando que as empresas prestadoras de serviços de transporte que lhe cobra o frete são contribuintes das citadas contribuições, acabam refletindo no custo do frete, e, em última análise, onerando o produto exportado, de modo que o direito ao cômputo dos gastos com frete no cálculo do incentivo realiza o próprio objetivo do crédito presumido.

No que diz respeito a esse tema, tenho que a questão do frete deve ser dividida em duas nuances, a saber: a) fretes nas operações de compras de insumos (MP, PI e ME); e, b) fretes na entrega dos produtos acabados a serem exportados (diretamente no porto ou recinto alfandegado, ou via comercial exportadora ou “trading”).

E, nesse sentido, entendo que o direito ao cômputo dos dispêndios com o frete, quando comprovadamente suportados pelo produtor e exportador, acabam compondo o custo da matéria-prima, produto intermediário ou do material de embalagem empregado na produção do produto exportado. Segundo as normas contábeis, tais dispêndios oneram o custo de tais insumos, e, consequentemente, devem ser contabilizados no custo do estoque, e, consequentemente, devem gerar o direito ao crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º, da Lei nº 9.363/96.

Nesta linha de entendimento colhe-se da jurisprudência desta Corte Administrativa:

“Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. FRETES. VINCULAÇÃO AOS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. APROVEITAMENTO.

De se permitir na formação do cálculo presumido de IPI a inclusão dos gastos com fretes pagos por ocasião de insumos utilizados no processo produtivo.” (CARF – Acórdão nº 3401-01.015 - 3ª Seção - 4ª Câmara. 1ª Turma – Rel. Cons. Odassi Guerzoni Filho – j. 30.09.2010)

Deve ficar consignado, no entanto, que o cômputo dos dispêndios na base de cálculo do crédito está submissa à efetiva comprovação da correlação entre o dispêndio com o frete de aquisição do insumo (MP, PI e ME), bem como que esse insumo efetivamente confira o direito ao crédito, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79, e, ainda, observada a conclusão final deste Acórdão e respectivo processo administrativo, bem como, que tenha comprovadamente sido suportado pelo adquirente produtor e exportador.

Com relação aos dispêndios com fretes nas operações de transporte dos produtos destinados à exportação, tenho que, ainda que sejam suportados pelo exportador e que efetivamente sejam objeto de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS a serem recolhidas pelo prestador do serviço de transporte, no caso esses dispêndios desbordam do objetivo do incentivo fiscal, os quais, nos termos do art. 111, do CTN, devem ser interpretados literalmente.

Tais dispêndios com fretes dos produtos destinados à exportação, tem como objeto do transporte, são os produtos já “acabados”, e não os insumos (MP, PI e ME), e, conseqüentemente, não compõem o custo de tais insumos, não podendo, por simples analogia, se pretender compor o cálculo do incentivo, já que está fora até mesmo da literalidade do art. 2º, da Lei nº 9.363/96, conforme se lê:

“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.”

Em consequência, não reconheço o direito ao cômputo dos dispêndios com fretes nas operações de saída de produtos acabados, ainda que destinados à exportação e arcados pelo produtor e exportador, no cálculo do crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º, da Lei nº 9.363/96, pois que não está empregado em insumos e sim em produtos já concluídos.

Assim, nesse particular, merece parcial provimento, para reconhecer o direito ao cômputo dos dispêndios com fretes nas operações de aquisições de insumos (MP, PI e ME), devendo ser observada a correlação entre o dispêndio e o respectivo

insumo, bem como que esse insumo efetivamente confira o direito ao crédito, e que tenha comprovadamente sido suportado pelo adquirente produtor e exportador.

II.c. Créditos sobre gastos com Energia Elétrica:

No tocante a matéria em epígrafe, tem-se que o cerne da contenda reside na pretensão do contribuinte em computar na base de cálculo do crédito presumido de IPI em questão, os dispêndios por ela incorridos na aquisição de energia elétrica (ou outras formas de combustíveis), que é utilizada no seu processo produtivo, sendo que a decisão recorrida posicionou-se no sentido de não considerar tais insumos como sendo concessivos de crédito, por entender que os mesmos não revestem esta qualidade porque não são consumidos diretamente no contato *físico* com o produto em fabricação, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79.

Embora não se duvide que tais produtos sejam insumos indispensáveis ao processo produtivo, e nele se desgastem, assim como não se questione que os mesmos tenham relação de essencialidade e até mesmo de imprescindibilidade ao processo produtivo da recorrente, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, acabou por prevalecer o entendimento de que, para o caso de crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e de COFINS, instituído pela Lei nº 9.363/96, por se tratar de incentivo fiscal que deve ser restritiva e literalmente interpretado (art. 111, do CTN), apenas dará direito ao crédito os insumos que se enquadrarem no conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicando-se nessa interpretação o Parecer Normativo CST nº 65/79.

E a energia elétrica, assim como as fontes alternativas de energia (como são o bagaço de cana, a lenha e os óleos combustíveis térmicos em geral etc.), embora sofram desgaste no processo produtivo, por não estarem em contato físico direto com o produto em fabricação, acabam não concedendo o direito ao crédito, segundo o entendimento majoritário que acabou prevalecendo.

No caso vigora a Súmula nº 19, do CARF, que está assim redigida:

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.

Cumprir observar que as Súmulas editadas pelo CARF são de observância e aplicação obrigatória, sob pena de perda de mandato ao Conselheiro que descumprir referido labor, de modo que no caso em questão deve ser aplicada.

Assim, nesse particular, nega-se provimento ao recurso voluntário.

III. Dispositivo:

Ante todo o exposto, voto no sentido de **dar parcial provimento ao Recurso Voluntário**, para o fim de reconhecer o direito ao cômputo dos dispêndios com aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperativas e de gastos com fretes vinculados única e estritamente à aquisição de insumos (MP, PI e ME), na base de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, nos termos do voto supra fundamentado.

É como voto.

Processo nº 10820.000148/2002-14
Acórdão n.º **3402-002.040**

S3-C4T2
Fl. 600

Eis o voto que me coube redigir.

(assinado digitalmente)
Marcos Roberto da Silva