



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10909.001228/2003-06</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-013.665 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SEARA ALIMENTOS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PERANTE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO. PRECEDENTE VINCULATIVO DO STJ.

A restrição imposta pela IN/SRF nº 23/97 para fins de fruição de crédito presumido do IPI é indevida, sendo admissível o creditamento também na hipótese de aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas. Precedente do STJ retratado no REsp nº 993.164 (MG), julgado sob o rito de recursos repetitivos, apto, portanto, para vincular este Tribunal Administrativo

TAXA SELIC. 360 DIAS. CORREÇÃO. POSSIBILIDADE.

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, para no mérito, dar-lhe parcial provimento revertendo as glosas de (i) aquisição de pessoa física e cooperativas e (ii) correção pela SELIC.

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior** – Relator e Vice-presidente

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia Lima Macedo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto[a] integral), Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos no presente processo administrativo, passo a reproduzir o relatório da Delegacia Regional de Julgamento:

Trata-se de pedido de ressarcimento (PER/DCOMP) de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com fulcro na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001 (regime alternativo), transmitido em 14/05/2003, no que concerne ao 1º trimestre-calendário de 2003 e no importe de R\$ 14.332.753,20.

Posteriormente, em 06/05/2005, foi complementado o pedido de ressarcimento pela interessada no valor de R\$ 2.677.400,65, ou seja, para R\$ 17.010.153,85. Depois, houve uma retificação para R\$ 16.992.437,45.

Impende, então, para o correto entendimento da lide administrativa, resumir as glosas indicadas no Parecer SAORT/DRF/ITJ nº 081/2005, parte integrante do Despacho Decisório de fls. 2.584/2.626, exarado em 20/05/2005:

a)Gastos não correspondentes a elementos componentes do custo integrado e que abrangem os seguintes centros de custo: contratos fixos C/T, serviços gráficos e serviços manutenção (fl. 2.599); b)Insumos “que não se constituam em "utilização" (consumo) e sim em "aquisição". Ou seja, tais insumos não se enquadram na condição de terem sido utilizados (consumidos) no mês da apuração do incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, ainda que possam vir a constituírem-se em utilização num período posterior. Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal, que documentou a diligência (MPF 09.2.06.00-2003-00058-9), os ciclos totais relativos às aves matrizes e suínos reprodutores, são de cerca de 18 e de 36 meses, respectivamente, não ensejando, dessa forma, a eventual consideração da aquisição e utilização no mesmo período mensal. As aves e suínos matrizes são comercializados vivos ou abatidos "após uso", nos

termos da interessada ("Esclarecimentos" ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos, da equipe da diligência, de 22/05/03 — item 2, fl. 1786). O "uso", no caso, entende-se que seja a produção dessas espécies, quais sejam, ovos e leitões, respectivamente. Os pintos matrizes, por sua vez, são empregados na geração de aves matrizes, recaindo na situação anterior. Obs.: é irrelevante que os suínos, ou aves matrizes, tenham sido repassados a integrados": aves matrizes fêmea, leitões p/ terminação, pinto mat. 1D fêmea, pinto mat. 1D macho, pinto terceiros 1 dia, pintos seara 1 dia, suínos repr. fêmeas (fl. 2.600); c) Insumos sem a incidência das contribuições do Pis e da Cofins nas aquisições: pessoas físicas (inclusos combustíveis) e cooperativas (inclusa energia elétrica) (fl.2600); d) Insumos que constituam matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, mas que não são utilizados nos "abatedouros de aves ou suínos ou para as unidades de "industrialização" (unidades de "industrialização": produção de empanados, presuntos, lingüiças, salsichas e outros)": centros de custos como granjas de matrizes diversas, crechário, incubação, laboratórios, recolha e sala de pintos; insumos tais como ceva-muna 20 gr., chemivex, farmasept, glicosol, rodilon, vitamina, entre outros; combustíveis e energia elétrica agregados aos centros de custos citados e outros (fl. 2601 e 2602); e) Insumos empregados na produção de ração (fl. 2602 e 2603): centros de custos tais como custo mp rações e conc. aves, embal./exped. rações suínos e aves, fábrica de farinhas, peletização rações, produção de rações, refinaria industrializados, etc; insumos como ácidos graxos de soja, farelo de arroz parboilizado, flavomicina, l-lisina HCL, methionna hidroxí análoga, milho em grãos, etc.; combustíveis e energia elétrica agregados aos centros de custos citados e outros; f) Insumos adquiridos pela empresa e repassados aos integrados (fl. 2603): centros de custos terminação parceria aves, recria parceria e terminação parceria suínos; matéria prima: starcyde 250 ml; g) Insumos que não constituam matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem (ou combustíveis ou energia elétrica) "e que não 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 (se consomem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrido)": centros de custos como casa de máquinas, estação tratamento d'água, instalações térmicas, lagoas de decantação, limpeza higienização abate aves, etc.; mp, pi e me: colosso pluv., dedevap, máquinas para indústria, etc; combustíveis utilizados em instalações térmicas (suínos e aves) e energia elétrica agregada aos centros de custos já referidos, além de manutenção geral e túnel contínuo de congelamento (fls. 2.604 e 2.605); h) Insumos cuja glosa é decorrente da análise de compatibilidade entre os valores de consumo e os das respectivas aquisições, de cada insumo, individualmente (fls.

2.605/2.608):

“35.1 Conforme ficou esclarecido, os valores de "Utilizados na produção no mês", ou seja, os valores de consumo dos vários insumos que compõem o montante "C" (Custos, a base de cálculo do crédito presumido do IPI, na Lei nº 10.276/2001), no caso específico da interessada, não são obtidos de relatórios, de forma direta e imediata, mas de cálculo da seguinte natureza:

Utilizados na produção (insumo "x", no mês "n")

Consumo Total (x) — Aquisições (x) (ambos no mês "n")

A subtração de valores de "aquisições" caracteriza-se como "exclusão": para a obtenção dos "utilizados" (consumidos), exclui-se, do Consumo Total, as aquisições ocorridas no mês (em cada um dos meses do período trimestral da apuração). Essa forma de obtenção dos "utilizados" é empregada:

-pela interessada, excluindo somente as importações; -posteriormente, no âmbito do reconhecimento do crédito, procede-se às exclusões, na forma de glosas, também das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas.

Depreende-se haver crítica apenas das aquisições e não dos valores de consumo. Ou seja, questiona-se se a Aquisição esteve ou não sujeita as contribuições para o PIS e COFINS, mas os valores de Consumo Total são aceitos sem crítica, num primeiro momento (posteriormente analisa-se a sujeição a glosas, em função da natureza ou aplicação do insumo). Se, por exemplo, todo o Consumo Total, no mês "n", foi de insumos importados, o seu valor será aceito, pois é certo que as aquisições por importações já foram excluídas em meses anteriores.

Análise detalhada dessa forma de apuração, denominada "critério contribuinte" (sub-itens 26.2 e 26.3), é apresentada em excerto de Termo de Verificação Fiscal, as fls. 1748 /1764.

35.2 Na validação e aceitação do "critério contribuinte" foi considerado o mecanismo operacional básico da empresa relacionado com aquisições e consumos. Os efeitos dos estoques, ao início de todo o ciclo de apuração na forma desse critério (1º trimestre/2000), foram neutralizados, procedendo-se ao expurgo dos valores então existentes, pela razão de não ser conhecida a composição daqueles estoques: se originado de aquisições de "comerciantes" ou de "importações", "pessoas físicas" ou "cooperativas", ou seja, se estiveram ou não sujeitas às contribuições PIS/COFINS.

Considerando ainda o ciclo operacional relativamente curto da empresa, é de se esperar que, em períodos de tempo relativamente extensos, com eventuais exceções, os valores das aquisições difiram pouco dos de consumos. Se, por exemplo, ao longo de 12 meses, houve consumo de R\$ 100 mil de um dado insumo e total de aquisições (de todas as origens), de R\$ 80 mil, há uma diferença de R\$ 20 mil a ser explicada. Essa diferença pode ser devida aos diferentes níveis de estoques, iniciais e finais ou, em alguns casos, particularmente dos "sacos", a gastos com industrialização encomendada a terceiros. Remanescendo diferenças, ou seja, valores de consumo superiores aos de aquisições sem explicações (não

justificados por estoques ou industrialização), tornam-se elas passíveis de glosa, pela incerteza quanto As origens das aquisições correspondentes a essas diferenças (se com incidência PIS/COFINS ou não).

Essa glosa caracteriza-se por referir-se a valores de um período de tempo relativamente longo, no caso, de 13 meses. Assim, a apropriação aos meses, dos trimestres das apurações, tem de ser feita por critério de rateio. Na ausência de outros fatores a serem considerados, a opção é feita pela simples proporcionalização.

Justifica-se a inclusão de janeiro/2004, nessa análise, pelo fato de esse mês constituir-se em apuração "isolada", no caso da interessada. Em virtude da sua característica de auferir receitas apenas na forma não-cumulativa, da contribuição para o PIS e da COFINS, o pleito do crédito presumido do IPI encerrou-se naquele mês (único do 1º trimestre/2004). Assim, a não inclusão de janeiro/2004, na análise dos trimestres de 2003, implicaria dificuldades na aferição das eventuais "incompatibilidades entre consumos e aquisições" em 2004. (...)” Ainda, no Parecer:

“37. Glosas seqüenciais. As glosas foram efetuadas na seqüência em que foram demonstradas (sub-itens 34.1 a 34.7 e 35.4), cada Centro de Custos (agregação de vários insumos), ou insumos (individualmente, quando não agregados a Centros de Custos), sendo objeto de glosa por apenas uma das condições. O total das glosas, apurado na consolidação do item 36, é, portanto, uma simples totalização dessas.

37.1 Decorre dessa metodologia, exemplificativamente:

a)Em "NÃO INCIDÊNCIA PIS/PASEP/COFINS NA AQUISIÇÃO" (34.3), estão compreendidos todos os insumos que não tiveram a incidência dessas contribuições sejam ou não passíveis de glosa por quaisquer das condições seguintes. Pode ocorrer, portanto, que todos os insumos de um determinado Centro de Custos possam ter sido glosados por este critério quando, eventualmente, poderiam ser também glosados por algum outro critério (eventualmente por até 2 outros, v.g. serem insumos "NÃO UTILIZADOS NOS ABATEDOUROS ..." e "NÃO SOFREM DESGASTE, DANO OU PERDA DE PROPRIEDADES ..."); Os insumos em "NÃO CONSTITUEM UTILIZAÇÃO NO MÊS" (34.2), ainda que pudessem ser tratados como utilização, ou seja, como terem sido consumidos no mês de apuração, recairiam na condição de glosa por " NÃO UTILIZADOS ABATEDOUROS /INDUSTRIALIZ" (34.4); b)Em "INSUMOS FABRICAS DE RAÇÃO" (34.5), pode haver insumos sujeitos também a glosa pela condição de "NÃO SOFREM DESGASTE/PERDA PROPRIEDADES" (34.7). Entretanto, tais insumos foram glosados, anteriormente, com base na condição de constituírem-se em insumos para a fabricação da ração. (...)

38. Glosas de valores negativos. Em diversas das demonstrações de glosas, subitens 34.1 a 34.7, e mesmo eventualmente na consolidação do item 36, constatase a ocorrência de valores de glosas negativos. Isso pode ocorrer quando

o que é glosado refere-se a "Consumo Ajustado" ou "Consumo" (ver definições desses valores sintetizadas em 30.2.1). Por envolverem cálculos subtraindo valores de aquisições a de consumos, podem surgir resultados negativos. Não ocorre com as glosas a título de "AQUISIÇÕES S/ INCIDÊNCIA PIS/PASEP/COFINS", pois nesse caso elas ocorrem sobre valores de aquisições, necessariamente positivos. (...)"(destaques do original)

i) glosa na complementação do pedido: custos de milho em grãos e farelo de soja, conforme item "e" acima (insumos para fábricas de ração); No Despacho Decisório houve o deferimento parcial do pleito, com o reconhecimento do direito creditório no importe de R\$ 729.240,59.

Insatisfeita com a decisão administrativa de cujo teor teve ciência em 06/06/2005, conforme aviso de recebimento nos autos, a contribuinte ofereceu, em 05/07/2005, a manifestação de inconformidade de fls. 2680/2702 subscrita pelo procurador da companhia, munido do devido mandato, em que, em síntese, aduz que: a) a exclusão dos insumos do cômputo do crédito presumido não tem justificativa, tendo sido todos, indistintamente, consumidos no processo de industrialização; b) a glosa de insumos oriundos de pessoas físicas e de cooperativas não tem cabimento, uma vez que a intenção do Poder Executivo na criação do benefício fiscal sempre foi desonerar ao máximo a carga tributária da COFINS e do PIS, conforme julgados do Conselho de Contribuintes; a IN nº 315/2003 e o Parecer PGFN/CAT/Nº 3.092/2002 não podem justificar a glosa porque são atos normativos que não podem limitar o alcance da lei, sendo a base de cálculo do benefício fiscal o "somatório dos custos de aquisição de insumos"; há ponderações nessa linha em julgados de tribunais; c) a glosa dos insumos aplicados na fabricação de ração (o milho, o farelo, etc), são indevidas pois "a base de cálculo do crédito presumido de IPI será o somatório dos custos de aquisição de insumos. CORRESPONDENTES a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, energia elétrica e combustíveis, dentre outros", ademais, "pouco importa se os insumos componentes das rações foram adquiridos de pessoas físicas ou jurídicas, bastando que tenham sido empregados na formação de matérias primas industrializadas e exportadas, atingindo-se, assim, toda a cadeia produtiva dos artigos brasileiros comercializados no exterior"; d) como produtos intermediários, a energia elétrica e os combustíveis não poderiam ter sido glosados sob a premissa de que sejam insumos que não se alteram por ação direta sobre os produtos industrializados, pois são efetivamente consumidos na produção de frangos e suínos exportados; os produtos intermediários, assim como os produtos que não integram o produto final, mas são consumidos no processo industrial; há precedentes administrativos e judiciais que sufragam esse entendimento; foram anexados laudos técnicos quanto ao consumo de energia elétrica na industrialização; e) o montante do pedido deve ser atualizado monetariamente pela taxa Selic, de maneira semelhante ao que ocorre com a restituição e a compensação, conforme precedentes do Conselho de Contribuintes. Por fim, requer que, acolhida a manifestação de inconformidade, o

Despacho Decisório seja reformado e que seja julgado procedente o pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI, acrescido de juros Selic.

A Delegacia Regional de Julgamento o pleito da contribuinte, proferindo o acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003 CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.

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

CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE COMBUSTÍVEIS NÃO UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO.

Somente as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser computados na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal o que afasta a inclusão de energia elétrica e combustíveis empregados em setores estranhos ao processo produtivo estritamente considerado e implica a respectiva glosa.

CRÉDITO PRESUMIDO. CADEIA PRODUTIVA. ETAPAS ANTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO.

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos empregados em etapas anteriores à do processo produtivo em si e que abrangem somente atividades desenvolvidas por parceiros integrados do estabelecimento industrial, como a fabricação de rações.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA VARIAÇÃO DA TAXA SELIC É incabível, por ausência de base legal, a atualização monetária de créditos do imposto, objeto de pedido de ressarcimento, pela incidência da taxa Selic sobre os montantes pleiteados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de créditos presumido de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, com a aceitação tácita da interessada, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário querendo reforma em síntese:

- insumos adquiridos vs consumidos;
- energia elétrica e combustíveis;
- aquisição de pessoa física e cooperativas;
- atualização pela taxa selic

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

### 1 INSUMOS ADQUIRIDOS VS CONSUMIDOS

Em seu voluntário, assim constou os argumentos da recorrente:

#### INSUMOS ADQUIRIDOS X INSUMOS CONSUMIDOS

Pois bem, conforme se depreende do despacho decisório ora recorrido, o I. Julgador "A Quo" entendeu que somente integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, além de energia elétrica e combustível, desde que referidos produtos tenham emprego efetivo no processo industrial da empresa.

Com este equivocado entendimento, glosou todas as aquisições de insumos que considerou sem utilização na produção (sic) não podem figurar na apuração do crédito presumido de IPI, estando incluídos nesta categoria os insumos não utilizados nos abatedouros ou unidades industriais; insumos utilizados na produção de ração e insumos adquiridos pela empresa e repassados aos integrados.

No entanto, ao contrário do que alegou o I. Julgador "A Quo" não merece guarida a glosa fiscal, tendo em vista que o presente pleito teve esteio no regime alternativo de apuração de crédito presumido de IPI, estabelecido pelas Leis 10.276/01 e 10.637/02, e alterações.

No entanto, assim compreendeu a DRJ:

Primeiramente, à colação, excerto do diploma legal de instituição do regime alternativo do benefício fiscal em estudo (Lei nº 10.276, de 2001):

(...)

A regulamentação está na Instrução Normativa SRF nº 69, de 6 de agosto de 2001, e na IN SRF nº 315, de 3 de abril de 2003.

O texto é claro ao determinar que somente integram a base de cálculo do estímulo fiscal as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, além de energia elétrica e combustíveis, com emprego efetivo no processo industrial da empresa. Essa é a inteligência correta do ato legal.

Inexistem os vocábulos “dentre outros”, invocados pela requerente na manifestação de inconformidade, no inciso I acima reproduzido: trata-se de uma relação *numerus clausus*.

Nessa chave, todas as aquisições de insumos sem utilização na produção não podem figurar na apuração do crédito presumido de IPI, o que reflete exatamente a conduta adotada pela autoridade fiscal: glosas dos montantes sem consumo direto na produção.

Nessa categoria são incluídos os insumos glosados pelos seguintes motivos:

- Insumos não utilizados nos abatedouros ou unidades de "industrialização";
- Insumos utilizados na produção de ração;
- Insumos adquiridos pela empresa e repassados aos integrados.

A manifestante apenas revelou discordância em relação aos insumos utilizados na produção de ração pelos “parceiros integrados”.

Tais insumos não são empregados na atividade produtiva em si do estabelecimento industrial que se habilita ao benefício fiscal, pois são destinados a etapas anteriores, intermediárias, situadas fora do âmbito dos abatedouros e unidades de industrialização e concernem às atividades dos chamados “parceiros integrados”.

A complementação do pedido de ressarcimento também deu azo à glosa desses insumos.

Nesse sentido:

Súmula CARF nº 19

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 2006

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Diante do exposto, mantenho a decisão da DRJ pelos próprios argumentos.

---

## 2 ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS

---

A contribuinte, assim fez seu pleito:

**ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS**

No tocante as glosas de energia elétrica e combustíveis, o I. Julgador "A Quo" em que pese reconhecer que tais aquisições geram direito ao crédito do imposto, entendeu que tais glosas se referem ao consumo de energia elétrica e de combustíveis não efetuado diretamente no processo produtivo, conforme os centros de custos apontados pela autoridade fiscal: armazenagem/expedição logística suínos, casa de máquinas, estação tratamento d'água, instalações térmicas, lagoas de decantação, limpeza higienização abate aves, manutenção geral, túnel contínuo de congelamento, entre outros.

Isto porque, os insumos correspondentes à energia elétrica e combustíveis consumidos no processo industrial da Recorrente são produtos na condição de intermediários, ou seja, legitimam o creditamento pretendido.

Pois bem. A definição de produtos intermediários, conforme estabelecido pelo próprio RIPI, compreende aqueles que, apesar de não integrados ao produto final, sejam consumidos ou utilizados em seu processo industrial.

Ora, é justamente o que ocorre com a energia elétrica e os combustíveis utilizados na fabricação de frangos e suínos exportados pela Recorrente. São produtos intermediários que, embora não integrando o produto final, são utilizados no processo de industrialização e para tanto são indispensáveis.

Assim constou no acórdão DRJ:

As glosas em disceptação se referem ao consumo de energia elétrica e de combustíveis não efetuado diretamente no processo produtivo, conforme os centros de custos apontados pela autoridade fiscal: armazenagem/expedição logística suínos, casa de máquinas, estação tratamento d'água, instalações térmicas, lagoas de decantação, limpeza higienização abate aves, manutenção geral, túnel contínuo de congelamento, entre outros.

Em que pese a adução de laudos técnicos com a discriminação da apropriação do consumo específico de energia elétrica por abatedouro de aves, fábrica de rações e setor administrativo/RH, em KW-mês (energia consumida), as glosas foram encetadas conforme a contabilização do consumo de energia elétrica e de combustíveis nos diversos centros de custos não vinculados à produção, em valores monetários

Não assiste razão a contribuinte, nesse sentido:

Numero do processo: 10909.002134/00-13 Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Ementa: Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE. 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. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PERANTE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

Numero da decisão: 9303-007.927

Nome do relator: ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL

Diante do exposto, nego provimento.

### 3 AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA E COOPERATIVAS

A contribuinte faz assim seu pleito:

#### **AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA E COOPERATIVAS**

Outra glosa mantida pelo Douto Julgador "A Quo" foi em relação as aquisições de insumos de não contribuintes do PIS e COFINS, ou seja, aquisições realizadas de pessoas físicas e de cooperativas.

Entendeu o I. Julgador que por se tratarem de aquisições sem incidência da tributação pelo PIS e pela COFINS nas suas aquisições pela empresa e nas anteriores, não podem ser utilizada para efeito de determinação da base de cálculo do estímulo fiscal em tela.

Respaldou referido entendimento no artigo 2º, §2º da Instrução Normativa SRF nº. 23, de 13 de março de 1997, bem como no Parecer PGFN/CAT nº. 3.092/2002 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

No entanto, o entendimento exposto pelo I. Julgador também nesta glosa não deve permanecer, uma vez que é evidente que ambos pretendam limitar o alcance da lei, restringindo arbitrariamente o direito ao crédito presumido de IPI.

Ora, seja pela Lei nº. 9.363/09, artigo 2º, seja pela Lei nº. 10.276/01 em seu artigo 1º, §1º, inciso I, se verá que a base de cálculo do crédito presumido

Assim assentou a DRJ:

Trata-se de um crédito "presumido", porém, o ato de presumir, na realidade, traduz-se no fato de considerar o crédito em lide como se de IPI fosse, ou seja, mediante a concessão de um crédito extrafiscal no âmbito do IPI – analogamente a um crédito prêmio de IPI – é feito o ressarcimento das espécies tributárias em discussão que incidem nas aquisições de insumos. É de nuclear relevância frisar que a Lei nº 9.363, de 1996, no seu art.

1º, determina que a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para utilização no processo produtivo. Não há a necessidade de comprovação do recolhimento dos tributos em foco pelos fornecedores dos insumos, todavia, a respectiva percussão sobre as aquisições deve ocorrer.

Assim, é evidente o equívoco da interessada, seja porque há menção expressa no texto legal aos tributos incidentes sobre as aquisições, seja porque, para haver

ressarcimento (vale dizer, indenização, reparação, compensação) de valor relativo a determinado tributo, é necessário, antes de mais nada, que esse tributo tenha efetivamente incidido nas operações que tenham dado causa ao valor pleiteado, com a gravação dos insumos. Admitir o contrário, ou seja, acatar o ressarcimento independentemente da incidência das aludidas contribuições nos insumos, na prática, além de extrapolar o mandamento legal, também descaracterizaria o incentivo fiscal em questão, para se constituir em mera benesse aos exportadores, ao deferir créditos que não correspondam a uma compensação pelo ônus efetivamente suportado nas aquisições.

A Lei nº 9.363, de 1996, tem por esteio a consideração de que os insumos sejam tributados pelo PIS e pela Cofins na sua aquisição pelo produtor exportador, bem como na transação anterior, porquanto o fato de ter estabelecido a alíquota de 5,37% que corresponde exatamente à equação:  $[(0,65\% + 2\%) (0,65\% + 2\%)] + 2 \times 2,65 = 5,37\%$ .

Se a intenção do legislador fosse não levar em conta a incidência das contribuições em comentário sobre as compras de insumos, teria ele previsto a concessão do benefício fiscal sem qualquer vinculação, isto é, este seria calculado diretamente sobre o valor das exportações, como ocorria com o crédito-prêmio de IPI de que trata o Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, art. 1º.

As pessoas físicas não são contribuintes de PIS e de 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. Neste diapasão, deve ser transcrita a Instrução Normativa SRF nº 23, de 13 de março de 1997, art. 2º, § 2º:

Pois bem! Nesse sentido:

Numero do processo: 10909.002134/00-13 Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara: 3ª SEÇÃO Seção:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PERANTE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO. PRECEDENTE VINCULATIVO DO STJ. A restrição imposta pela IN/SRF nº 23/97 para fins de fruição de crédito presumido do IPI é indevida, sendo admissível o creditamento também na hipótese de aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas. Precedente do STJ retratado no REsp nº 993.164 (MG), julgado sob o rito de recursos repetitivos, apto, portanto, para vincular este Tribunal Administrativo, nos termos do art. 62, §2º do RICARF.

Número da decisão: 9303-007.927 D

Nome do relator: ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL

Ainda o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

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

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

1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior." 3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

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

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

Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero; II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS." 6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivizar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa subjacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal:

ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

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

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

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

"Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte." 11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

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

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

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

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

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

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

(REsp n. 993.164/MG, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 13/12/2010, DJe de 17/12/2010.)

Diante do exposto, dou provimento.

#### 4 ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC

Sobre a correção pela SELIC, assim assentou o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "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)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de

estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: REsp 1.461.607/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 1º/10/2018; AgInt no REsp 1.239.682/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 13/12/2018; AgInt no REsp 1.737.910/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 28/11/2018; AgRg no REsp 1.282.563/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16/11/2018; AgInt no REsp 1.724.876/PR, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 07/11/2018; AgInt nos EDcl nos REsp 1.465.567/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 06/11/2018; AgInt no REsp 1.665.950/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 25/10/2018; AgInt no AREsp 1.249.510/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 19/09/2018; REsp 1.722.500/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/11/2018; AgInt no REsp 1.697.395/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 27/08/2018; e AgInt no REsp 1.229.108/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/04/2018.

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

(REsp n. 1.767.945/PR, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, julgado em 12/2/2020, DJe de 6/5/2020.)

Diante do exposto dou provimento.

---

## 5 CONCLUSÃO

---

Diante do todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, e dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas de (i) aquisição de pessoa física e cooperativas e (ii) correção pela SELIC.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior

ACÓRDÃO 3401-013.665 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10909.001228/2003-06

DOCUMENTO VALIDADO