



<b>Processo nº</b>	10909.002957/2004-52
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-007.994 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	18 de dezembro de 2019
<b>Recorrente</b>	SEARA ALIMENTOS S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE NÃO-CONTRIBUINTES. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC.**

Na forma de reiterada jurisprudência oriunda do STJ, os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas e cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, bem como é lícita a aplicação da taxa SELIC acumulada a partir da data de protocolização do pedido administrativo, a título de “atualização monetária” do valor requerido, quando o seu deferimento decorre de ilegitima resistência por parte da Administração tributária (RESP 993.164).

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. MATÉRIA RESOLVIDA PELO STJ EM RECURSO REPETITIVO. REGIME ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276/01. APLICAÇÃO.**

O entendimento do STJ firmado no REsp nº 993.164 aplica-se também ao crédito presumido apurado pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/01.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.**

O regime alternativo de apuração do crédito presumido do IPI, previsto na Lei nº 10.276, de 2001, admite, na sua base de cálculo, os valores consumidos a título de energia elétrica, como efetivamente considerada pela fiscalização.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. GASTOS COM MATRIZES AVES E LEITÕES.**

Aves e leitões utilizados como matrizes, devido a integrarem o ativo imobilizado, não são considerados insumos para fins de cálculo do crédito presumido.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS E CONSUMIDOS POR OUTROS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS**

Não são admitidos como insumos para fins de apuração do benefício os gastos com itens não utilizados nas unidades de industrialização.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PERCENTUAL DE CÁLCULO DO BENEFÍCIO. 5,37%.**

A legislação que concede benefício fiscal interpreta-se literalmente, a teor do art. 111 do CTN, não se podendo utilizar, para o seu cálculo, percentual diverso do que expressamente define a lei, qual seja 5,37%.

**METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO CRÉDITO**

A apuração do crédito presumido deve ser efetuada a partir dos insumos efetivamente empregados na fabricação de produtos exportados.

**AQUISIÇÃO DE RAÇÃO E DE INSUMO PARA PRODUÇÃO DE RAÇÃO.**

No cômputo do valor total das aquisições para apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI, excluem-se as aquisições de ração e de insumos para a produção de ração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para dar parcial provimento ao recurso voluntário, para garantir o direito ao crédito presumido do IPI relacionado às aquisições junto a pessoas físicas e cooperativas, bem como autorizar a aplicação da taxa Selic como índice de correção, acumulada a partir da data de protocolização do pedido administrativo até sua efetiva utilização.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

**Relatório**

Por bem retratar os fatos até o presente momento, reproduz-se o relatório do acórdão da DRJ de Ribeirão Preto, nº 14-38.075, da 2<sup>a</sup> Turma de Julgamento, em sessão de 27 de junho de 2012:

Trata-se de pedido de resarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com fulcro na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, transmitido em 13/05/2004, no que concerne ao 1º trimestre-calendário de 2004 e no importe de R\$ 2.518.950,02.

Posteriormente, em 06/07/2005, foi retificado o pedido de resarcimento pela interessada, com a redução do valor do pleito para R\$ 2.214.089,75.

Impende, então, para o correto entendimento da lide administrativa, resumir as glosas indicadas no Parecer SAORT/DRF/ITJ nº 114/2005, parte integrante do Despacho Decisório de fls. 1431/1460, exarado em 13/07/2005:

- a) Gastos não correspondentes a elementos componentes do custo integrado e que abrangem os seguintes centros de custo: energia elétrica (contratos fixos C/T e fornecimento), serviços de manutenção geral, serviços de guincho, serviço de transporte, serviços assistência técnica, serviços gráficos, entre outros (fl. 1443);
- 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 constituir-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. 905). 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": pinto mat. 1D fêmea, pinto mat. 1D macho, leitões p/ terminação (fl. 1444);
- c) Insumos sem a incidência das contribuições do Pis e da Cofins nas aquisições: pessoas físicas e cooperativas (fl. 1444);
- d) Insumos que não são utilizados nos “abatedouros de aves ou suínos ou para as unidades de "industrialização" (produção de empanados, presuntos, linguiças, salsichas e outros)": centros de custos como granjas de matrizes diversas, crechário, incubação, laboratórios, N.G.F. suínos, recolha, restaurante, sala de pintos, etc.; insumos tais como gletvax, ovos férteis p/ incubação, entre outros (fls. 1444 e 1445);
- e) Insumos empregados na produção de ração (fl. 1445): 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; insumos como ácidos graxos de soja, cloreto de colina líquida, farelo de arroz parboilizado, l-lisina HCL, methionna hidroxi análoga, soja em grão integral, etc.;
- f) Insumos adquiridos pela empresa e repassados aos integrados (fls. 1445 e 1446): centros de custos como terminação parceria aves, cria UPL parceria, recria parceria terminação parceria suínos e UPL parceria desmame segregado; matéria prima: cooperflor;
- 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 armaz/exped logística – aves, casa de máquinas, estação tratamento d'água, instalações térmicas, lagoas de decantação, limpeza higienização abate aves, etc.; insumos: água sanitária, inseticida, raticida (fl. 1446);
- 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.1446/1449):

"35.1 Conforme ficou esclarecido, os valores de "Utilizados na produção no mês", 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 critica 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 critica, 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 25.2 e 25.3), é apresentada em excerto de Termo de Verificação Fiscal, as fls. 867/902.

33.2 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 inicio 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 (fls. 1449 e 1450):

"35. **Glosas sequenciais.** As glosas foram efetuadas na seqüência em que foram demonstradas (sub-itens 32.1 a 32.7 e 33.4), 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 34, é, portanto, uma simples totalização dessas.

37.1 Decorre dessa metodologia, exemplificativamente:

a) Em "**NÃO INCIDÊNCIA PIS/PASEP/COFINS NA AQUISIÇÃO**" (32.3), 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 ...**");

b) Os insumos em "**NÃO CONSTITUEM UTILIZAÇÃO NO MÊS**" (32.2), ainda que pudessem ser tratados como utilização, ou seja, como terem sido consumidos no mês de apuração, recarriam na condição de glosa por "**NÃO UTILIZADOS ABATEDOUROS /INDUSTRIALIZ**" (32.4);

c) Em "**INSUMOS FABRICAS DE RAÇÃO**" (32.5), pode haver insumos sujeitos também a glosa pela condição de "**NÃO SOFREM DESGASTE/PERDA PROPRIEDADES**" (32.7). Entretanto, tais insumos foram glosados, anteriormente, com base na condição de constituírem-se em insumos para a fabricação da ração. (...)

36. **Glosas de valores negativos.** Em diversas das demonstrações de glosas, subitens 32.1 a 32.7, e mesmo eventualmente na consolidação do item 34, constata-se 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 28.2). 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);

No Despacho Decisório houve o deferimento parcial do pleito, com o reconhecimento do direito creditório no importe de R\$ 281.257,23.

Insatisfeita com a decisão administrativa de cujo teor teve ciência em 26/07/2005, conforme aviso de recebimento nos autos, a contribuinte ofereceu, em 11/08/2005, a manifestação de inconformidade de fls. 1500/1520 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 313/2003 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 de insumos repassados ao integrados (parceiros), não utilizados diretamente nos abatedouros de

aves ou suínos (remédios, vitaminas e vacinas), assim como a glosa dos insumos aplicados na fabricação de ração (o milho, o farelo, etc), são indevidas, pois a legislação que trata do regime alternativo preconiza que “*a base de cálculo do crédito presumido de IPI, na forma da Lei 9.363/96, será o somatório dos custos de aquisição de insumos, CORRESPONDENTES a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem*”, ou seja, os insumos repassados aos integrados e os componentes das rações “*são consumidos na fabricação de matérias primas industrializadas e exportadas*”, conforme trecho de julgado administrativo; 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 resarcimento de crédito presumido do IPI, acrescido de juros Selic.

Julgada improcedente a manifestação de inconformidade da recorrente, por unanimidade, o acórdão do qual foi retirado o relato acima recebeu a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

**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, 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. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.**

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.

**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: 01/10/2002 a 31/12/2002

**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 com a decisão acima transcrita, a recorrente interpôs recurso voluntário, repisando as matérias trazidas pela manifestação de inconformidade, trazendo ainda sua insurgência quanto a questão relacionada à matéria não impugnada.

Passo seguinte, o processo foi remetido ao CARF e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Pois bem. O processo encontra-se em termos, trata de matéria relacionada à competência dessa D. Turma, atende aos pressupostos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

O presente debate foi objeto do processo nº 10909.000151/2002-98, finalizado no acórdão 3201-001.845, de relatoria do I. Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, abrangendo o período de apuração anterior ao aqui discutido (01/01/2004 a 31/03/2004).

Conforme dito, as matérias são as mesmas e, no meu sentir, merecem o mesmo desfecho, pois comungo do entendimento esposado no r. acórdão mencionado.

Assim, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, peço vênia para adotar como minhas as razões de decidir utilizadas no acórdão nº 3201-001.845, abaixo reproduzidas:

**DAS PRELIMINARES**

A recorrente contesta a omissão do julgado recorrido em relação às glosas referentes a aquisições de insumos junto a cooperativas.

A instância julgadora *a quo* entendeu não ter havido contestação específica em relação à glosa, e considerou a matéria não impugnada.

Em análise a peça impugnatória, especificadamente ao título “*GLOSA DE INSUMOS QUE NÃO TIVERAM INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUICÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS (PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS)*”, constata-se que a glosa foi objeto de contestação, tendo sido apresentados argumentos acerca da matéria. Mostra-se equivocada, portanto, a decisão ora em julgamento.

Ao não julgar a glosa, incorreu o autoridade julgadora em preterição ao direito de defesa da recorrente, eivando o ato de vício passível de nulidade, de acordo com o artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

Observo, contudo, que o parágrafo 3º do artigo supracitado estabelece que, “Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.

Esta disposição mostra-se aplicável à lide, conforme se esclarecerá no transcorrer deste voto, de forma que, em que pese a verificação do vício, não se decidirá pela nulidade da decisão recorrida.

#### DAS AQUISIÇÕES DE NÃO-CONTRIBUINTES – PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – E DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DO CRÉDITO PELA SELIC.

Entre as matérias submetidas ao contencioso administrativo encontram-se a inclusão das aquisições junto a pessoas físicas e cooperativas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, bem como à aplicação da taxa SELIC ao saldo credor, a título de atualização monetária do valor requerido.

Tais questões já se encontram decididas pelo STJ em sede de recurso repetitivo, previsto no art. 543C do CPC.

Aplicável a lide, portanto, a norma prevista no artigo 62<sup>a</sup> do Regimento Interno do CARF:

#### 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.

Desta forma, tendo em vista o dispositivo acima transcrito, aplica-se nesta decisão administrativa o entendimento exposto no julgamento do RE 993.164, reproduzido abaixo:

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 resarcimento 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 resarcimento 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 resarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

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

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. § 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero; II nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação. § 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

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

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de constitucionalidade (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 resarcimento 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-ocumulatividade), descharacteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo 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).

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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Desta forma, devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI as aquisições junto a pessoas físicas e cooperativas, quando se tratarem de aquisições sujeitas ao benefício, bem como autorizar a aplicação da Taxa SELIC na correção monetária dos créditos, acumulada a partir da data de protocolização do pedido administrativo até a sua efetiva utilização por meio de compensação com outros tributos ou pelo resarcimento em espécie.

#### DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

O crédito presumido do IPI foi instituída pela Lei nº 9.363, de 13 dezembro de 1996, como forma de resarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de insumos utilizados no processo produtivo das empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais. Seu artigo 1º assim dispõe:

**Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.**

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

O artigo 2º da Lei nº 9.363, de 1996, por sua vez, estabelece que a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total dos insumos, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. Sobre a base de cálculo assim determinada será aplicado o percentual de 5,37%, obtendo-se, dessa forma, o valor do crédito presumido do IPI a que tem direito a pessoa jurídica produtora/exportadora.

#### DA ENERGIA ELÉTRICA

A recorrente consta a glosa de créditos apropriados em relação a gastos com energia elétrica, por entender tratar-se de produtos intermediários.

A matéria, contudo, já se encontra pacificada no âmbito desta Casa, sendo inclusive objeto da Súmula CARF nº 19, publicada no DOU de 22/12/2009, de observância obrigatória por este colegiado, e que possui o seguinte enunciado:

**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**

Desta forma, deve ser mantida a decisão recorrida em relação à glosa de créditos referentes a gastos com energia elétrica.

#### DOS INSUMOS RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO – PARCEIROS INTEGRADOS

A atividade industrial objeto do crédito presumido do IPI encontra-se devidamente detalhada no Parecer SAORT/DRF/ITJ nº 071/2006 (fls. 1993 a ), de forma que dele serão reproduzidas abaixo alguns excertos, úteis para melhor compreensão da lide:

15 A empresa tem como atividade principal a produção e comercialização de carnes de frangos e de suínos. Os produtos são apresentados "innatura" (carcaças e cortes) e na forma de "industrializados" (ou "processados", termos utilizados pela empresa), tais como os empanados, presuntos, linguiças, salsichas e mortadelas. Em menor escala, produz também processados que contêm carne bovina. A empresa também produz a ração animal utilizada nos processos de cria/engorda das aves e suínos, bem como na manutenção das matrizes.

15.1 A produção é comercializada no mercado interno e exportada, à exceção de produtos que contêm carne bovina (hambúrguer, quibinho) comercializados, no período de apuração, apenas no mercado interno. Da produção de ração, uma pequena parte é vendida a terceiros.

16. No seu ciclo produtivo, a empresa mantém parcerias com produtores rurais, na sistemática operacional denominada "Integração". Os integrados recebem pintos de um dia ou leitões e partidas de ração (e outros insumos) e encarregam-se da cria (ou recria) e engorda dos animais até o ponto de abate.

16.1 Esses parceiros são pessoas físicas, na sua grande maioria. São firmados contratos entre a empresa e os integrados, de "parceria avícola", "parceria para criação de suínos" ou "comodato de produtor leitão para terminação", conforme modelos constantes As fls. 696/700, 701/710 e 711/715, respectivamente;

16.2 A remuneração dos integrados dá-se na forma da participação em termos de quilogramas do plantel terminado (a exemplo da cláusula terceira do contrato de "parceria avícola": fl. 697).

Essa parte dos produtores é normalmente objeto de compra pela empresa, com pagamento em dinheiro (a exemplo do disposto na mesma cláusula citada).

A recorrente descreve seu sistema de produção em seu recurso voluntário nestes termos:

No processo de produção e de industrialização de seus produtos, que são derivados de carne de aves e de suínos, a Recorrente, ao invés de adquirir aves e suínos prontos para abate, finalisticamente falando, se envolve desde a aquisição de aves/pintos e suínos matrizes, que produzirão ovos (pintos) e leitões, até a aquisição de pintos de 1 dia e leitões que serão enviados para seus parceiros integrados para engorda até o momento do abate.

Os parceiros integrados tem função importante, porque exercem em nome da Recorrente (como terceiros) exclusivamente os serviços relativos a recriação e engorda dos animais, sendo que tanto os animais como todos os insumos utilizados para criação e engorda, tais como os necessários à produção da ração, medicamentos, entre outros, são adquiridos pela mesma

As características do sistema de parceria adotado pela recorrente podem assim sintetizadas:

- a empresa adquire animais (aves e leitões) que são repassados a seus parceiros para engorda;

- adquire também, para repasse aos mesmos parceiros, medicamentos e a ração a ser utilizada naquela engorda adquire ainda insumos para fabricação própria de ração a ser enviada igualmente a seus parceiros;

- após a recria e engorda praticada pelos parceiros, os animais são abatidos e com eles processados os artigos industrializados geradores do benefício quando exportados;

- alguns dos animais adquiridos constituirão matriz, isto é, reprodutores que gerarão novos animais a serem abatidos.

A recorrente, entendendo que todo o processo é realizado/suportado por ela mesma, considerou todas as aquisições indicadas acima no seu próprio cálculo (inclusive das matrizes e dos insumos empregados na produção própria de ração).

A autoridade fiscal, contudo, procedeu a glosa dos créditos relacionados a esta etapa de sua cadeia produtiva que participam os integrados – por entender que esta não constitui industrialização em estabelecimento industrial, no contexto do IPI.

A recorrente questiona o fato de que as glosas estariam calcadas em normas infralegais, bem com, em relação as rações por ela produzidas, que devido a serem consumidas para alimentação de animais de sua propriedade, correspondem ao conceito de insumos.

Em relação aos demais insumos adquiridos, afirma que a simples transferência aos parceiros integrados não desnatura a sua utilização na criação, recriação, engorda e terminação, de forma que devem ser mantidos os créditos.

Entendo, em que pese os argumentos exposto pela recorrente, que neste ponto a razão está com a Fazenda Nacional.

As matrizes (aves e leitões), objeto de grande parte da controvérsia, não correspondem ao conceito de insumos do processo produtivo, seja por serem utilizados para a geração de outros animais, estes sim abatidos e participantes do processo produtivo, seja por constarem do ativo permanente imobilizado da recorrente.

Quanto às aves e leitões adquiridos e repassados à terceiros para engorda e posterior devolução, bem como a ração e os demais bens adquiridos pela recorrente e utilizados pelos parceiros integrados neste processo, a utilização do sistema de parceria impede a geração de créditos. Quem pratica o processo produtivo não é a recorrente, mas sim os parceiros integrados.

Caso a própria empresa recorrente os engordasse em seus próprios estabelecimentos, a mesma obteria direito ao crédito, todavia ao optar por esta sistemática a mesma acaba por perder este direito.

Adoto, ainda, como fundamento deste voto, o entendimento exposto pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho na relatoria do Acórdão nº 930300.814, proferido pela 3<sup>a</sup> Turma CSRF em Sessão de 02 de fevereiro de 2010, abaixo colecionado:

#### DAS DESPESAS HAVIDAS NA INTEGRALIZAÇÃO VERTICAL DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

O recorrente, apoiando-se na sua particular interpretação da Lei instituidora do benefício, pretende, em primeiro lugar, que se inclua, na base de cálculo do mesmo, o valor dos insumos adquiridos, mas ainda não consumidos na chamada produção verticalizada.

Refere-se, mais precisamente, as matrizes (aves e leitões), que são criados para gerar outros animais, esses sim, abatidos e consumidos processo produtivo dos produtos exportados.

Como argumento em favor de sua posição o contribuinte traz à questão o disposto no art. 1º da Lei n.º 9.363, de 1996, acima já reproduzido. Afirma que, neste artigo, é utilizado o termo "aquisições". Equivoca-se.

A correta apuração do crédito presumido leva em conta, estritamente, o valor dos insumos consumidos no período, em detrimento do valor dos insumos adquiridos. Ocorre que este mesmo artigo restringe as aquisições àquelas "para utilização no processo produtivo".

Ora, a finalidade para a qual um determinado insumo foi adquirido (aplicação no processo produtivo ou outra qualquer) somente é verificada no momento de sua efetiva utilização. Adicionalmente, a mesma Lei n.º 9.363, de 1996, em seu art. 6º, determina que o Ministro da Fazenda disponha sobre a periodicidade de fruição do benefício.

"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 resarcimento, a definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador." (grifo nosso)

Assim, cabe ao Ministro da Fazenda determinar o período de apuração e, por conseguinte, o momento em que as aquisições de insumos serão consideradas no cálculo do crédito presumido. De fato, este momento foi definido pela Portaria MF nº 38, de 1997, que, corroborando o entendimento acima exposto, claramente determinou que o insumo adquirido deve ser considerado, para fins de cálculo do crédito presumido, quando consumido.

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

§ 1º Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá:

I apurar o total, acumulado desde o inicio do ano até o mês a que se referir o crédito, das **matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção;**" (grifo nosso)

Ademais, o valor de aquisição de matrizes não pode ser computado no cálculo do benefício, porque tais itens que não se enquadram no conceito de insumos utilizados na produção, mas de ativo permanente imobilizado.

O Parecer Normativo CST nº 57, de 1976 (DOU de 12 de outubro de 1976), determina a classificação de animais reprodutores no ativo imobilizado, conforme reproduzido abaixo.

#### "2.1 — Ativo Imobilizado

Podemos considerar como integrantes do ativo imobilizado as contas a seguir ... Integram o ativo imobilizado para os efeitos de correção monetária, os bens que se destinem a exploração do objeto social ou a manutenção das atividades da pessoa jurídica.

2.1.1 — Gado Reprodutor, indicativa de touros puros de origem, touros puros de cruzada, vacas puras de cruzada vacas puras de origem e o plantel destinado a inseminação artificial..."

No mesmo sentido, o Conselho de Contribuintes já decidiu que aves de produção de ovos e de reprodução classificam-se no Permanente (Acórdãos do 2º CC 10179.852 e 78.853/90 — DOU 19/09/1990), cuja ementa do primeiro encontra-se transcrita, em parte, a seguir.

"...

Correção monetária: Aves de produção de ovos e de reprodução.

Classificam-se no "permanente" e como tal sujeitam-se a correção monetária do balanço.

..."

O Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, esclarece que não devem gerar crédito as aquisições de bens que, em face de princípios contábeis devem ser incluídos no ativo permanente, conforme a seguir reproduzido:

Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, strictu sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, ..., desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente. (grifo na transcrição)

Assim, o valor da aquisição de matrizes (aves e suínos) não pode ser considerado para fins de apuração do crédito presumido, enquanto tais animais não forem efetivamente utilizados como matéria prima na produção dos alimentos exportados.

Os gastos com os insumos das fábricas de ração, da mesma forma, não podem ser admitidos, sem desvirtuamento total da sistemática adotada pela legislação. A vedação para tal pretensão extrai-se da inteligência do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, que se refere ao resarcimento das contribuições para o PIS e Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições de insumos, e não sobre as de qualquer outro estabelecimento que venha, eventualmente, participar dessa produção verticalizada.

Assim sendo, mantendo a glosa promovida pela autoridade fiscal em relação a estes itens.

(...)

### Conclusão

Por todo o acima exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para garantir o direito ao crédito presumido do IPI relacionado às aquisições junto a pessoas físicas e cooperativas, bem como autorizar a aplicação da taxa Selic como índice de correção, acumulada a partir da data de protocolização do pedido administrativo até sua efetiva utilização, mantendo as demais glosas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

