



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

Processo nº 10950.004311/2008-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-003.173 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2014
Matéria IPI-RESSARCIMENTO
Recorrente USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZINHA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos pedidos de compensação/ressarcimento, incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO.

CONCEITO DE INSUMO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. VINCULAÇÃO À LEGISLAÇÃO DO IPI.

Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação e que não sejam passíveis de ativação obrigatória.

CULTIVO DE CANA-DE-AÇÚCAR. ATIVIDADE AGRÍCOLA. INSUMOS EMPREGADOS. GLOSA.

O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola do processo produtivo (cultivo da cana-de-açúcar) deve ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE FILIAIS. ESTOQUE. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido as transferências de matéria-prima de produção própria entre as filiais, ou dentro da própria empresa, por não terem sido gravadas com as contribuições que o benefício visa a ressarcir.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS. CABIMENTO.

No regime alternativo, geram direito ao crédito presumido de IPI as aquisições de pessoas físicas.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. JUROS DE MORA.

É devida a aplicação de juros de mora à Taxa SELIC no ressarcimento de créditos de IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco, conforme REsp nº 993164 e Súmula STJ nº 411.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar as glosas em relação aos produtos químicos (intermediários) detalhados no voto, afastar as glosas em relação a aquisições de pessoas físicas, e reconhecer o direito à correção do valor do ressarcimento negado pela autoridade tributária, e posteriormente deferido no curso deste processo, calculada pela taxa SELIC, a partir da data do protocolo do pedido. Vencidos os Conselheiros Alexandre Kern e Antonio Carlos Atulim, quanto às aquisições de pessoas físicas no regime alternativo. Esteve presente ao julgamento a Dra. Denise da Silveira Peres Aquino Costa, OAB/SC nº 10.264.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista.

Relatório

Versa o presente processo sobre **PER/DCOMP** (nº 31895.11029.291004.1.1.01-1771) transmitido em 29/10/2004 (fls. 2 a 209¹) para ressarcir Imposto sobre Produtos Industrializados (no valor de R\$ 11.574.129,90) referente ao 3º trimestre de 2004, com fundamento na Lei nº 10.276/2001 e na Instrução Normativa SRF nº 315/2003. O pedido é cumulado com as compensações de fls. 213 a 273 (resumo à fl. 328).

Após análise da documentação apresentada pela empresa (inicialmente e posteriormente a intimação, inclusive demonstrativo de crédito presumido retificador em relação ao período), é emitido, em 31/07/1999, o **despacho decisório** de fls. 451 a 461, no qual se conclui que: (a) conforme a Instrução Normativa SRF nº 315/2003, a empresa tem a obrigação de manter memórias de cálculo do crédito presumido (art. 19), e, se não mantiver

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

sistema de custo integrado (como é o caso), deve demonstrar a apuração dos custos apropriados (art. 15); (b) deve-se utilizar a legislação do IPI em relação a conceitos e aplicações de matéria-prima (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), para fins de apuração do benefício; (c) nos arquivos magnéticos apresentados pela empresa não foi possível verificar quais os itens efetivamente utilizados em cada etapa de produção; (d) a empresa aproveitou em seu cálculo original todos os gastos na formação da lavoura canavieira, incluindo mudas, defensivos, corretivos de solos, fertilizantes, peças para máquinas, lubrificantes, energia elétrica, combustíveis para maquinários e materiais diversos aplicados em tal formação; (e) segundo a Lei nº 9.363/1996 e o Parecer COSIT nº 65/1979, somente estariam abrangidos a matéria-prima (cana de açúcar) adquirida de pessoas jurídicas e as peças e materiais para manutenção industrial (sendo que para estas não foram apresentados gastos no caso concreto); (f) em relação à matéria-prima (cana de açúcar) adquirida de pessoas jurídicas, devem ainda ser excluídas as entradas de outras filiais da empresa (CFOP 1151), havendo, no caso concreto, também registros de entradas da própria filial (CFOP 1101); (g) a partir dos estoques iniciais apresentados (planilha de fl. 457), e do percentual entre receitas de exportação e receita operacional bruta (planilha de fl. 458), chega-se ao crédito presumido de IPI apurado para o trimestre (fl. 459): R\$ 26.574,39, que permitiu a homologação parcial das compensações (na forma destacada à fl. 461).

Em 11/08/2009 é proferido **despacho decisório retificador** (fls. 467 a 477), por ter sido constatado erro material no despacho anterior (pela inserção indevida do valor de R\$ 47.466,04 como sendo o montante de crédito presumido apurado no 1º trimestre de 2004, quando o correto seria R\$ 672.090,13). No mais, a unidade da RFB mantém as conclusões do parecer anterior, chegando ao crédito presumido de IPI apurado para o trimestre (fl. 475): R\$ 13.106,81, que permitiu a homologação parcial das compensações (na forma destacada à fl. 477).

Cientificada do despacho decisório retificador em 14/08/2009 (cf. AR de fl. 483), a empresa apresenta **manifestação de inconformidade** em 14/09/2009 (fls. 484 a 522), alegando, em síntese, que: (a) requereu, com base na Lei nº 10.276/2001, ressarcimento de crédito presumido de IPI no valor de R\$ 11.574.129,90, tendo efetuado seis compensações, totalizando o valor de R\$ 1.954.004,80, restando deferidos apenas R\$ 13.106,81; (b) para comprovar as aquisições e utilizações no processo produtivo, foi apresentado dossiê com a descrição do processo agroindustrial de produção e açúcar e de álcool (do plantio, tratos culturais, corte, carregamento e transferência até a indústria, e, por fim, o processo de fabricação); (c) a empresa juntou toda a documentação prevista na legislação, e, apesar disso, o fisco alega que não há pormenorização dos dados a fim de possibilitar o creditamento em relação a peças e materiais de manutenção industrial, pelo que se pede a nulidade do despacho decisório por preterição do direito de defesa; (d) o crédito presumido tem por objetivo desonerar, ainda que parcialmente, as contribuições embutidas no preço de MP, PI e ME usados ou aplicados em produtos exportados (seja no benefício instituído na Lei nº 9.393/1996, seja na Lei nº 10.276/2001), no ramo agroindustrial, do qual faz parte a empresa; (e) a fase agrícola está inclusa para fins de crédito de IPI - gastos com MP, PI e ME consumidos no processo produtivo referente à fase da atividade rural (adequação e preparo do solo - ativados, com cota de exaustão, plantio de cana de açúcar, cultivo e tratos culturais na cana de açúcar, corte e transporte), que antecede a fase industrial (recepção, tratamento do caldo, cozimento...); (f) deve ser reconhecido o crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas, conforme vem decidindo o CARF em casos análogos, sendo que a vedação ao crédito estabelecida em norma infralegal fere a Constituição Federal, como já firmou o STJ, em relação à Lei nº 9.363/1996, sendo os fundamentos aplicáveis à Lei nº 10.276/2001; (g) é ilegal a exclusão dos créditos a

título de transferência de matéria-prima entre matriz e filial, assim como em relação à matéria-prima de fabricação própria, e à matéria-prima em estoque; (h) em relação aos produtos intermediários (insumos de uso industrial, lubrificantes, materiais diversos, manutenção geral e outros itens industriais, lubrificantes de uso agrícola, combustíveis, peças e materiais para manutenção de máquinas agrícolas), há discordância em relação a praticamente todos os itens glosados, principalmente sob o argumento de impossibilidade de identificação com o processo produtivo (juntando-se novamente laudo descritivo do processo produtivo - fls. 597 a 647); e (i) os créditos são passíveis de atualização monetária, à Taxa SELIC, como vêm decidindo o STJ e o CARF.

A empresa apresenta em 01/03/2010 pedido de **desistência parcial** das compensações relacionadas à fl. 744, sendo apartados os débitos no despacho de fls. 747/748, desmembrando-se o processo e reencaminhando-se o contencioso à DRJ (fl. 750).

Em 08/06/2011, ocorre o **julgamento de primeira instância** (fls. 751 a 763), no qual se decide unanimemente pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob os fundamentos de que: (a) insumos adquiridos de pessoas físicas, não contribuintes da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP, não podem ser admitidos no cálculo do incentivo fiscal, que é restrito à existência de incidência anterior, também citando precedentes do CARF e pareceres, e explicando que o raciocínio se estende às transferências internas; (b) a matéria-prima em estoque é excluída do cálculo pelo óbvio motivo de não ter sido utilizada na industrialização de produto exportado; (c) não há razão para nulidade do despacho decisório, mas reafirmação da necessidade de manutenção de memórias de cálculo, sem as quais não se pode vincular os produtos intermediários ao processo produtivo, de acordo com o que dispõe a legislação do IPI; e (d) não é cabível a atualização dos créditos pela Taxa SELIC por ausência de previsão legal.

Cientificada da decisão de piso em 05/07/2011 (fl. 765), a empresa apresenta **recurso voluntário** em 01/08/2011 (fls. 766 a 812), basicamente reiterando os argumentos expressos em sede de impugnação, e acrescentando tópico sobre a necessidade de observância de decisões-paradigma (no que se refere a aquisições de pessoas físicas e atualização dos créditos), e que o CARF vem adotando conceito diferenciado de insumos para as contribuições (COFINS e Contribuição para o PIS/PASEP).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

São temas controversos no presente processo: (a) as provas que alicerçam o direito creditório em relação a peças e materiais de manutenção industrial e produtos intermediários (e o eventual cerceamento de defesa existente); (b) créditos em relação à chamada “fase agrícola”; (c) créditos a título de transferência de matéria-prima entre matriz e filial, assim como em relação à matéria-prima de fabricação própria, e à matéria-prima em estoque; (d) créditos em aquisições de pessoas físicas; e (e) atualização monetária dos créditos.

As matérias discutidas não são novas no CARF, já tendo esta turma se manifestado por diversas vezes sobre os temas, inclusive em processos nos quais figura a própria recorrente.

Do ônus probatório

No que se refere a produtos intermediários (insumos de uso industrial, lubrificantes, materiais diversos, manutenção geral e outros itens industriais, lubrificantes de uso agrícola, combustíveis, peças e materiais para manutenção de máquinas agrícolas), a recorrente discorda das glosas que tiveram por fundamento o argumento de impossibilidade de identificação com o processo produtivo. A empresa afirma que para comprovar as aquisições e utilizações no processo produtivo, foi apresentado dossiê com a descrição do processo agroindustrial de produção e açúcar e de álcool (do plantio, tratos culturais, corte, carregamento e transferência até a indústria, e, por fim, o processo de fabricação). Alega ainda que juntou toda a documentação prevista na legislação, e, apesar disso, o fisco alega que não há pormenorização dos dados a fim de possibilitar o creditamento em relação a peças e materiais de manutenção industrial, pelo que se pede inclusive a nulidade do despacho decisório por preterição do direito de defesa.

Mas o que se demandou durante a apuração efetuada pelo fisco não foi uma explicação do processo produtivo (em tese), mas um detalhamento em relação aos materiais nele efetivamente utilizados (em concreto). E isso não foi apresentado nos arquivos magnéticos inicialmente enviados ao fisco, e nem após solicitação específica efetuada à empresa, visto que esta não possuía sistema de custo integrado, nem mantinha memórias de cálculo do crédito presumido, e tampouco demonstrou a apuração dos custos apropriados, conforme a norma de regência (IN SRF nº 315/2003).

Recorde-se que a legislação aplicável é a do IPI, não se confundindo este tema com aquele no qual a recorrente informa que a jurisprudência do CARF tem rechaçado o conceito de insumo do IPI (análise de insumos na legislação aplicável às contribuições não cumulativas). Assim, além de em diversos casos (materiais diversos, peças, material para manutenção ...) não haver explicitamente atendimento aos requisitos da legislação do IPI citados; em outros, restou ausente a comprovação, a cargo da postulante do crédito, de que atendia aos pressupostos normativos estabelecidos para a obtenção do crédito.

E, nos pedidos de compensação/ressarcimento, incumbe exatamente ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado. Assim, não há cerceamento de defesa, pois quem dá causa à deficiência probatória é exatamente o interessado no crédito.

Sobre o tema, seguimos ainda exemplo de julgado recente em relação à mesma empresa (mesmo tributo e tipo de crédito, período próximo/primeiro trimestre de 2004, e mesmo laudo técnico apresentado, rem relação ao mesmo processo produtivo). Vale a transcrição do voto (nesse tópico unanimemente acolhido pela turma) pela impressionante semelhança:

“Quanto ao laudo técnico apresentado, sua análise revela que a preocupação da assessoria técnica em demonstrar que o consumo dos produtos intermediários ocorreu no processo

produtivo do açúcar e do álcool e não que esse consumo se deu em contato físico direto com os produtos fabricados, tal como exige o Parecer Normativo CST nº 65 de 05 de novembro de 1979 (D.O.U.: 06.11.1979), que explica o sentido lato do conceito de insumo adotado pela legislação do IPI. Revela também que o parecerista não se preocupou em demonstrar se esses produtos preenchiem ou não os requisitos que obrigam o contribuinte a ativá-los.

(...)

Por outro lado, o parecer demonstra que alguns produtos químicos são de fato consumidos em contato direto com o açúcar em fabricação, pois são adicionados diretamente ao caldo da cana para regular o pH, eliminar espumas, eliminar bactérias, facilitar a floculação ou a decantação. Além disso, o fato de serem adicionados ao caldo da cana nas diversas fases do processo permite inferir que esses produtos químicos não são de ativação obrigatória, pois são consumidos em prazo inferior a um ano. Não se olvide que a safra da cana-de-açúcar dura em torno de 6 a 7 meses (nas regiões sul e sudeste vai de maio a novembro de cada ano).” (Acórdão nº 3403-002.892, Rel. Cons. Alexandre Kern, maioria, sessão de 27.mar.2014)

No citado caso foi possível, em nome da verdade material, verificar a pertinência da admissão do crédito em relação à aquisição de alguns produtos intermediários. E mantém-se aqui, pela identidade do laudo técnico, o entendimento lá externado, pelo que **devem ser excluídas glosas em relação aos seguintes produtos químicos**: (a) cal virgem utilizada na regulação do pH e na lavagem da cana na mesa alimentadora; (b) bactericida pulverizado desde a esteira 1 até o 6º terno (conjunto de três cilindros espremedores) para eliminar agentes contaminantes do processo de produção - bactericida organossulfuroso ou quaternário de amônia, aplicado no tanque de caldo misto; (c) antiespumante aplicado sobre a espuma formada quando o tanque está próximo ao transbordamento; (d) anidrido sulfuroso gasoso (SO₂ - enxofre) aplicado ao caldo misto na torre de sulfitação para aumentar a acidez e clarificar o açúcar; (e) cal virgem e ácido fosfórico adicionados ao tanque de caldo caleado; (f) polímero aplicado nos decantadores de sólidos e filtro de lodo para facilitar a precipitação dos sólidos; (g) alcalinizante de vapor e antincrustante adicionados ao caldo pré-evaporado no pré-evaporador; e (h) modificador de viscosidade utilizado nos cozedores a vácuo e cristalizadores.

Dos créditos em relação à “fase agrícola”

Alega a recorrente que o crédito presumido tem por objetivo desonerar, ainda que parcialmente, as contribuições embutidas no preço de MP, PI e ME usados ou aplicados em produtos exportados (seja no benefício instituído na Lei nº 9.393/1996, seja na Lei nº 10.276/2001), no ramo agroindustrial, do qual faz parte a empresa, e que a fase agrícola está inclusa para fins de crédito de IPI - gastos com MP, PI e ME consumidos no processo produtivo referente à fase da atividade rural (adequação e preparo do solo - ativados, com cota de exaustão, plantio de cana de açúcar, cultivo e tratos culturais na cana de açúcar, corte e transporte), que antecede a fase industrial (recepção, tratamento do caldo, cozimento...).

Em relação ao tema, novamente invocamos e aderimos a reiterados posicionamentos unânimes desta turma:

“CULTIVO DE CANADEAÇÚCAR. ATIVIDADE AGRÍCOLA. INSUMOS EMPREGADOS. GLOSA.

O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola do processo produtivo (cultivo da cana-de-açúcar) devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

(...)

Embora o laudo técnico trazido aos autos tenha se esforçado em tentar demonstrar que a fase agrícola integra o processo produtivo do açúcar e do álcool, é de clareza vítea que o cultivo da cana-de-açúcar é um processo biológico, que não se enquadra no conceito legal de operação de industrialização previsto no art. 4º do RIPI/2002.

Não se tratando o cultivo da cana de uma operação de industrialização, não há direito de aproveitar o crédito presumido em relação aos custos incorridos nesta fase, estando corretas as glosas efetuadas pela fiscalização.” (Acórdão nº3403-002.892, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime em relação à matéria, sessão de 27.mar.2014)

“CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola do processo produtivo (cultivo da cana-de-açúcar) devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.” (Acórdãos nº3403-001.948, nº3403-001.949, nº3403-001.951, nº3403-001.952, e nº3403-001.953, todos com Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânimes em relação à matéria, sessão de 19.mar.2013)

Assim, totalmente procedentes as glosas neste tópico.

Dos créditos referentes a transferências

Defende a recorrente que é ilegal a exclusão dos créditos a título de transferência de matéria-prima entre matriz e filial, assim como em relação à matéria-prima de fabricação própria, e à matéria-prima em estoque.

Mais uma vez invocamos a reiterada jurisprudência administrativa desta turma, com a qual acordamos:

“TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE FILIAIS. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

Excluem-se da base de cálculo do crédito presumido as transferências de matéria-prima de produção própria entre as filiais, por não terem sido gravadas com as contribuições que o

benefício visa a ressarcir.” (Acórdão nº3403-002.892, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime em relação à matéria, sessão de 27.mar.2014)

“CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE FILIAIS.

Devem ser excluídas da base de cálculo do crédito presumido as transferências de matéria-prima de produção própria entre as filiais.

CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. EXCLUSÃO DOS ESTOQUES.

Devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido o valor dos insumos mantidos em estoque.” (Acórdão nº3403-001.949, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânime em relação à matéria, sessão de 19.mar.2013)

No que se refere aos estoques, é de se endossar ainda a afirmação do julgador de piso no sentido de que a matéria-prima em estoque é excluída do cálculo pelo óbvio motivo de não ter sido utilizada na industrialização de produto exportado.

Assim, integralmente procedentes as glosas neste tópico.

Dos créditos em aquisições de pessoas físicas

Em relação às aquisições de pessoas físicas (produtores rurais), sustenta a empresa que deve ser reconhecido o crédito presumido, conforme vem decidindo o CARF em casos análogos, sendo que a vedação ao crédito estabelecida em norma infralegal fere a Constituição Federal, como já firmou o STJ, em relação à Lei nº 9.363/1996, sendo os fundamentos aplicáveis à Lei nº 10.276/2001.

Nas primeiras vezes em que foi apreciada a matéria nesta turma, entendia que não assistia razão à recorrente, e que o precedente do STJ (REsp nº 993.164/MG), na sistemática dos recursos repetitivos, tinha escopo restrito à Lei nº 9.363/1996. E que no regime alternativo da Lei nº 10.276/2001, não havendo incidência dessas contribuições, não haveria o que ressarcir, tendo em vista o comando do art. 1º, § 1º da norma legal.

Nesse aspecto, fui voto vencido (ao lado do relator, Antonio Carlos Atulim) nos Acórdãos nº3403-001.948, nº3403-001.949, nº3403-001.951, nº3403-001.952, e nº3403-001.953, tendo sido designado para todos os votos vencedores o Cons. Robson José Bayerl (sessão de 19.mar.2013).

Quando a turma reapreciou o tema, um ano depois, no entanto, reexaminei o assunto chegando a conclusão diversa, externada em voto vencedor no Acórdão nº3403-002.892, na forma destacada a seguir.

O REsp nº 993.164/MG, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, e, portanto, vinculante em relação aos julgamentos deste tribunal administrativo, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, tem a seguinte ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO

PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. 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.

(...)

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

(...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, **será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.**"

6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade

rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

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

8. Consequentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: (...).

(...)

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

A leitura da ementa do REsp revela que condena o STJ a limitação imposta pela IN SRF nº 23/1997 (e pelas que lhe sucederam, com idêntico teor - 313/2003, 419/2004), diante do texto do art. 1º da Lei nº 9.363/1996:

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

E o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 trata da mesma matéria (com sensível alteração de texto) em seu art. 1º, § 1º:

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

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

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

O regime da Lei nº 9.363/1996 e o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001, são evidentemente construções legislativas diversas, e em relação a isso não há discordância. Contudo, é preciso mencionar que em ambas as leis não se encontra a limitação que o STJ condenou na instrução normativa. Ou seja, nenhuma das leis impõe restrição ao creditamento em relação a aquisições de pessoas físicas. E isso se obtém da simples comparação de ambas, de fácil visualização a partir da tabela a seguir:

	Lei nº 9.363/1996	Lei nº 10.276/2001
Ambas as leis tratam de crédito presumido de IPI para empresas (pessoas jurídicas) produtoras e exportadoras de mercadorias	“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados , como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, (...).	Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) , como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), (...).
Ambas as leis permitem o creditamento como ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.	“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições , no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.	§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no <i>caput</i> . I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo

Veja-se que a expressão “incidiram as” que motivaria o entendimento de que há vedação legal literal ao creditamento em aquisições de pessoas físicas existe também no regime da Lei nº 9.363/1996 (“incidentes sobre”).

A argumentação, assim, se aproxima da apresentada em grau recursal pela PGFN (e rechaçada pelo STJ no REsp nº 993.164/MG, sob a sistemática dos recursos repetitivos), como narrado no voto do Ministro Luiz Fux:

“Por seu turno, a Fazenda Nacional, em suas razões de recorrer, alega, (...). De acordo com a recorrente:

“... a Lei nº 9.363/96 não conferiu ao produtor/exportador o direito ao crédito presumido quando o fornecedor não é contribuinte de PIS/PASEP e COFINS (por exemplo, pessoa

física, cooperativa, etc.), assim, a IN SRF 23/97 não extrapolou os limites da lei.

Isto porque se trata de lei que prevê um incentivo fiscal, a qual, de acordo não só com o disposto pelo Código Tributário Nacional (art. 111, do CTN), mas com a doutrina e a jurisprudência, deve ser interpretada restritivamente. Ademais, o modo com que o 'crédito presumido de IPI se encontra delineado pela Lei 9.363, de 1996, não permite ao intérprete concluir de outra forma, senão que o legislador condicionou a fruição do incentivo ao pagamento de PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo adquirido pela beneficiário do crédito presumido.

(...)

Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte de PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

Ao contrário, para admitir que o legislador teria previsto o crédito presumido como um ressarcimento dos tributos que oneraram toda a cadeia produtiva, seria necessária uma interpretação extensiva da norma legal, inadmitida, nessa específica hipótese, pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional (art. 111).

(...)

Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício de crédito presumido.” (grifo nosso)

O precedente deu origem ainda à Súmula STJ nº 494:

“O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.”

Veja que o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 não inseriu impedimento ao crédito decorrente de aquisições de pessoas físicas. Pelo contrário, utilizou a mesma terminologia da Lei nº 9.363/1996. Assim, embora se tenha um novo regime, não se tem um novo impedimento, sendo igualmente condenáveis as normas infralegais que restrinjam indevidamente o comando legal.

Assim tem decidido o STJ:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO ALTERNATIVO DE IPI. RESSARCIMENTO

DE PIS/COFINS. ARTS 1º E 6º, DA LEI N. 9.363/96 E LEI N. 10.276/2001. ILEGALIDADE DO ART. 5º, §2º, DA IN/SRF N. 420/2004. CORREÇÃO MONETÁRIA. SÚMULA N. 411/STJ.

1. O art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa n. 23/97, impôs limitação ilegal ao art. 1º da Lei n. 9.363/96, quando condicionou gozo do benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. Tema já julgado pelo recurso representativo da controvérsia REsp. n.993.164/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13.12.2010. Lógica que também se aplica ao art. 5º, §2º, da IN/SRF n. 420/2004, específica para o crédito presumido alternativo previsto na Lei n. 10.276/2001, por possuir idêntica redação.

(...)(REsp 1313043/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2012, DJe 08/10/2012); (REsp 1231755/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/03/2011, DJe 31/03/2011)” (grifo nosso)

Portanto, embora reconheçamos que os regimes de crédito presumido de IPI instituídos pelas Leis nº 9.363/1996 e nº 10.276/2001 são diversos, forçoso é, diante do teor dos textos legais, entender que se uma lei não obstaculiza os créditos em relação a pessoas físicas, a outra logicamente também não o faz.

É improcedente a glosa, então, neste tópico.

Da atualização monetária dos créditos

Por fim, cabe destacar que o tema da atualização monetária pela Taxa SELIC dos créditos é matéria que foi pacificada no âmbito administrativo com o advento do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF e com o julgamento proferido pelo STJ no REsp nº 1.035.847, também julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC):

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

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

2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele

oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.

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

4. Consecutariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o consequente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exsurto legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).

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

Assim, e tendo em conta que o despacho decisório representou oposição à fruição do crédito, em relação às glosas efetuadas e agora afastadas, é de se reconhecer o direito à correção do valor do ressarcimento negado pela autoridade tributária, e posteriormente deferido no curso deste processo, calculada pela taxa SELIC, a partir da data do protocolo do pedido, como já vem entendendo unanimemente esta turma, v.g., no Acórdão nº 3403-002.892.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, para afastar as glosas em relação aos produtos químicos (intermediários) detalhados no voto, afastar as glosas em relação a aquisições de pessoas físicas, e reconhecer o direito à correção do valor do ressarcimento negado pela autoridade tributária, e posteriormente deferido no curso deste processo, calculada pela taxa SELIC, a partir da data do protocolo do pedido.

Rosaldo Trevisan