



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

Processo nº 10950.004312/2008-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-001.949 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2013
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZINHA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

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.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

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. Parecer Normativo CST nº 65/79.

CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.

No regime alternativo do crédito presumido afasta-se a vedação expressa ao cálculo do crédito em relação às aquisições que não sofreram a incidência das contribuições, como é caso das compras de pessoas físicas, por força do disposto no art. 62-A do RICARF (Portaria MF 256/09), em atenção ao que decidido no REsp 993.164/MG sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil.

CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. MATÉRIA-PRIMA DE PRODUÇÃO PRÓPRIA.

Deve ser excluída da base de cálculo do crédito presumido a matéria-prima produzida pelo próprio contribuinte.

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.

TAXA SELIC. ART. 62-A DO RICARF.

Existindo oposição de ato estatal, mediante ação ou omissão, ao exercício do direito de crédito por parte do contribuinte, é cabível a correção do ressarcimento pela taxa Selic entre a data de apresentação do pedido e a data da efetiva utilização do crédito.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: **(a) por unanimidade de votos**, deu-se provimento quanto ao direito de apurar crédito presumido em relação aos produtos químicos discriminados na fundamentação e quanto à correção do ressarcimento pela taxa Selic; negou-se provimento quanto à preliminar de nulidade, quanto ao direito de apurar crédito presumido em relação aos insumos aplicados na fase agrícola, quanto ao direito de apurar crédito presumido sobre a cana-de-açúcar de produção própria e quanto às transferências entre filiais; **(b) por maioria de votos**, deu-se provimento para reconhecer o direito de incluir as aquisições de pessoas físicas e cooperativas no cálculo do crédito presumido. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator) e Rosaldo Trevisan. Designado o Conselheiro Robson José Bayerl; negou-se provimento quanto à inclusão dos insumos em estoque. Vencido o Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz. Sustentou pela recorrente, na sessão de fevereiro de 2013, a Dra. Denise da Silveira Peres de Aquino Costa, OAB/SC nº 10.264.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

(Assinado com certificado digital)

Robson José Bayerl – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI, transmitido em 10/08/2004, relativo ao 2º trimestre de 2004. A este pedido foi vinculada a declaração de compensação transmitida em 23/01/2007 (fl. 192).

O objeto da pessoa jurídica é a produção de açúcar e álcool a partir da moagem da cana-de-açúcar.

O pedido foi centralizado na matriz e foi feito com base no regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 sem custo integrado com a contabilidade.

Por meio do despacho decisório de fls. 345/355, exarado em 12/08/2009, a autoridade administrativa efetuou alterações no cálculo do crédito presumido e apurou um valor negativo deixando de homologar as compensações declaradas. As alterações efetuadas consistiram na exclusão dos valores dos insumos empregados na fase agrícola, na exclusão das aquisições de pessoas físicas, na exclusão da matéria-prima de produção própria, na exclusão das transferências de outras filiais e na exclusão dos produtos intermediários utilizados na fase industrial, em relação aos quais a empresa não teria demonstrado o enquadramento no Parecer Normativo CST nº 65/79.

Por meio do Acórdão nº 34.056, de 08 de junho de 2011, a 2ª Turma da DRJ – Ribeirão Preto-SP julgou a manifestação de inconformidade improcedente sob as seguintes justificativas: 1) o contribuinte tem a obrigação legal de guardar as memórias de cálculo do crédito presumido; 2) não há direito de apurar crédito presumido em relação às aquisições de pessoas físicas, à matéria-prima de produção própria e às transferências de insumos entre estabelecimentos porque nessas operações não há incidência dos tributos PIS e Cofins; 3) não há direito de apurar o crédito presumido sobre as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em estoque porque ainda não foram consumidas na fabricação de produtos exportados; 4) não existe direito de apurar crédito presumido em relação aos insumos empregados na lavoura da cana-de-açúcar porque eles não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem; e 5) não existe direito à correção do ressarcimento pela taxa Selic por ausência de previsão legal.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 08/08/2011 (AR de fls. 632), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 31/08/2011. Alegou em preliminar a nulidade do despacho decisório por cerceamento de defesa e em razão de fazer exigência não prevista em lei. No mérito alegou que é uma empresa agroindustrial, tal como definido no art. 1º da Lei nº 10.256/2001, e que seu processo produtivo é composto de uma fase rural e de uma fase industrial. Na fase rural incorre em gastos com insumos na formação da lavoura, no cultivo e no trato da cana, conforme parecer técnico anexado aos autos. Disse que a IN 23/97 prevê o direito ao crédito presumido na atividade rural. Concordou com as glosas efetuadas quanto aos insumos aplicados no preparo do solo e na formação da lavoura de cana-de-açúcar, mas reafirmou seu direito ao crédito pelos insumos empregados na fase de cultivo, tratos culturais, corte e transporte da cana (fertilizantes, defensivos, inseticidas, peças de reposição de máquinas e veículos, pneus, combustíveis, etc), pois são determinantes para a qualidade da matéria-prima. No que tange às aquisições de pessoas físicas, arguiu a ilegalidade da IN 23/97, acrescentando que a questão está pacificada no CARF e no STJ. Insurgiu-se contra a exclusão das transferências de matéria-prima, pois além não existir nenhuma menção legal à exclusão pretendida, não deve prosperar a idéia de que nestas aquisições não houve a incidência do PIS e da Cofins. Reafirmou seu direito de incluir no cálculo do benefício a matéria-prima de produção própria, pois ainda que não seja adquirida ela é essencial à

obtenção dos produtos exportados e sua produção gera gastos que oneram as exportações. Alegou que a exclusão das matérias-primas em estoque não encontra previsão legal na Lei nº 9.363/96 e nem na IN 23/97. Quanto à glosa de produtos intermediários, alegou serem ilegais as exclusões efetuadas pela fiscalização, pois a Lei nº 10.276/2001 autorizou o aproveitamento desses créditos, principalmente porque todos materiais intermediários se enquadram no Parecer Normativo CST nº 65/79. Alegou que a Lei nº 9.363/96, aplicável de forma subsidiária ao regime alternativo, se refere ao total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Ressaltou que o conceito de insumo, mediante o novo posicionamento adotado no CARF e recentemente cancelado pelo Poder Judiciário, é o que consta da legislação do Imposto de Renda (arts. 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99). Reafirmou seu direito à correção do ressarcimento pela taxa Selic.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

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

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A defesa alegou a nulidade do despacho decisório porque a fiscalização, embora tivesse reconhecido que o Parecer Normativo CST nº 65/79 confere o direito de crédito em relação às peças e aos materiais utilizados na manutenção industrial, indeferiu o pleito nesta parte, em razão da não apresentação, pelo contribuinte, dos gastos relativos àqueles materiais.

Entendeu a recorrente que ao proceder desta forma a fiscalização cerceou seu direito de defesa, pois além de não ter apreciado os documentos juntados aos autos, fundamentou a negativa do pleito quanto às peças e materiais de manutenção industrial em exigência não prevista em lei.

Ora, ao contrário do alegado, não existe nulidade alguma no reconhecimento em tese da existência de um direito e no seu indeferimento em concreto por falta de comprovação dos requisitos legais para exercê-lo.

No caso concreto, a exigência fiscal tem amparo legal. O direito ao crédito pelas peças e materiais de manutenção industrial depende da aferição de três requisitos, quais sejam: a) terem sido efetivamente consumidos no processo produtivo (art. 1º, § 1º, I, da Lei nº 10.276/2001); b) esse consumo deve ter ocorrido mediante contato físico direto com o produto em fabricação; e c) os bens assim consumidos não podem estar sujeitos à ativação obrigatória (art. 25 da Lei nº 4.502/64 c/c art. 164, I, do RIPI/2002 e Parecer Normativo CST nº 65/79).

O critério que determina a obrigatoriedade de ativação de bens está estabelecido no art 301 do RIR/99¹ e consiste na conjugação do seu valor com o prazo de vida útil.

¹ Art.301.O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 15, Lei nº8.218, de 1991, art. 20, Lei nº8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº9.249, de 1995, art. 30).

§1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

Desse modo, para fazer jus ao direito pleiteado, a recorrente deveria ter comprovado que as peças e materiais de manutenção industrial, em relação aos quais pleiteou o crédito, foram consumidos no processo produtivo em contato direto com o produto em fabricação e que tinham valor não superior a R\$ 326,61 ou que, tendo valor superior, possuíam vida útil inferior a um ano.

A fim verificar o cumprimento desses requisitos, a fiscalização intimou o contribuinte às fls. 232 a 234, em 20/08/2008, a apresentar as memórias de cálculo do crédito presumido, as quais deveriam conter os custos apropriados no período de acordo com o processo produtivo da empresa (item 13 da intimação).

O exame dos demonstrativos apresentados às fls. 308 a 318, especialmente o de fl. 314, revela que foram elaborados de forma sintética e não permitem identificar quais foram os materiais consumidos na manutenção e nem o seu valor. No demonstrativo de fl. 314 constam apenas dois itens denominados “mat. Manut” e “peças maq.” Seguidos dos valores globais em estoque, que não permitem aferir quais bens foram consumidos e nem os respectivos valores apropriados no período.

Assim, embora o contribuinte tenha formalmente entregue os demonstrativos, eles não foram elaborados da forma solicitada a fim de permitir que a fiscalização aferisse o preenchimento dos requisitos legais para legitimar a tomada do crédito por parte do contribuinte. Não se sabe quais foram as peças e os materiais de manutenção empregados no período e nem o valor.

Os demais livros e documentos apresentados pelo contribuinte não permitem realizar esse tipo de aferição, pois também foram escriturados ou elaborados de forma sintética, não permitindo identificar quais foram as peças e materiais de manutenção consumidas e nem os respectivos valores.

Quanto ao parecer técnico juntado pela recorrente, ele também não apresenta nenhum dado quantitativo relativo ao trimestre em questão. Ele apenas descreve o processo produtivo e menciona os bens que são consumidos nas diversas etapas, sem apresentar nenhuma valoração.

Portanto, resta claro que: 1) a fiscalização não fez nenhuma exigência ilegal; 2) o contribuinte não se desincumbiu do dever de provar que as peças e materiais de manutenção atendiam aos requisitos legais para serem geradores do crédito pleiteado; e c) não houve cerceamento de defesa porque a fiscalização declinou o motivo pelo qual não levaria em conta nos cálculos esses materiais.

Preliminar de nulidade rejeitada.

DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO QUANTO ÀS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS EMPREGADOS NA FASE AGRÍCOLA

Segundo o parecer técnico anexado pela recorrente, seu processo produtivo constitui-se de uma fase agrícola e de uma fase industrial. Ainda segundo o referido laudo, a fase agrícola se inicia com o preparo e correção do solo, seguido do plantio das mudas de cana.

§2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, §1º).

Em seguida inicia-se a fase de tratos culturais que perdura por todo o ciclo da cultura, que pode se estender por até 8 anos sem necessidade de replantio. Nos tratos culturais estão incluídas atividades destinadas à aplicação de fertilizantes, nematicidas e inseticidas, correção do solo, controle biológico de pragas e maturadores. Posteriormente, segue-se a etapa de queima do canavial para facilitar o corte da cana e o transporte dessa matéria-prima para a indústria.

Em seu recurso a empresa se conformou com as glosas dos gastos aplicados na formação da lavoura (preparação do solo e plantio das mudas), mas persiste na intenção de incluir na base de cálculo do ressarcimento valores relativos a produtos aplicados nas fases de tratos culturais, corte e transporte da cana até a indústria, alegando que seu direito tem amparo na IN 23/97, a qual teria reconhecido o direito ao crédito presumido em relação a produtos agrícolas.

O art. 5º, § 2º da IN 23/97 apenas reconhece o direito ao crédito presumido em relação a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens oriundos da atividade rural quando adquiridos de pessoas jurídicas. Independentemente de o STJ ter declarado a ilegalidade desse dispositivo, ele não ampara o direito alegado pela recorrente, pois no caso dos créditos pleiteados em relação à atividade agrícola os insumos não são oriundos da atividade rural. Tratam-se de pneus, combustíveis, lubrificantes e peças de reposição que são produtos industrializados que não se enquadram na previsão contida no art. 5º, § 2º da IN 23/97.

A verificação da existência ou da inexistência do direito à apuração do crédito presumido em relação à fase agrícola do processo produtivo do açúcar e do álcool deve ser buscado nas leis que instituíram o incentivo.

O art. 1º, § 1º da Lei nº 10.276/2001, ao dispor sobre a base de cálculo do crédito presumido no regime alternativo, referiu-se a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo.

Já o § 5º do mesmo art. 1º dispõe que se aplicam ao regime alternativo as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363/96.

Nesse passo, o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96 determina que se aplique de forma subsidiária a legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A legislação do IPI não dispõe expressamente sobre o conceito de produção, mas estabelece os conceitos de “estabelecimento produtor” (art. 3º da Lei nº 4.502/64), de “operação de industrialização” (art. 4º do RIPI/2002) e de “produto industrializado” (art. 3º do RIPI/2002).

Segundo o art. 3º da Lei nº 4.502/64, estabelecimento produtor é todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Segundo o art. 4º do RIPI/2002, industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou que o aperfeiçoe para consumo (como a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento e o recondicionamento).

Segundo o art. 3º do RIPI/2002, produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida como industrialização, ainda que incompleta, parcial ou intermediária.

Desses enunciados legais infere-se que o conceito de produção aplicável no âmbito do IPI se identifica com uma “operação”, ou seja, uma atividade que consista em transformar, beneficiar, montar, acondicionar ou recondicionar.

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.

Além disso, a defesa não contestou a afirmação da fiscalização no sentido de que os gastos na fase agrícola haviam sido ativados. Com efeito, da fundamentação do despacho decisório extrai-se o seguinte excerto:

“(…) 25. O interessado, em seu cálculo original aproveita 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 à formação desta.

26. Em vista do assunto discorrido nos incisos 18 e 19, constata-se que a própria interessada, em seu balancete do mês de dezembro de 2004, cópia anexa às fls. 317, classifica no **Sub Grupo - CANA DE AÇÚCAR** - o custo despendido com máquinas e equipamentos, instalações industriais, recepção de cana, preparo da cana, veículos industriais, veículos rurais, veículos pás, etc, sob o título "TRATOS CULTURAIS". Com este procedimento, de considerar o custo da formação da lavoura de cana em seu imobilizado, aplicando inclusive as quotas de exaustão, a empresa acata determinação contida no Parecer Normativo CST nº 65, de 06 de novembro de 1979, acima citado (fls. 328). (...)”

Portanto, por mais esse motivo não é possível reconhecer o direito de crédito em relação aos insumos utilizados na fase agrícola, sob pena do mesmo insumo gerar duplo benefício: a dedutibilidade como despesa operacional e a recuperação do crédito via escrita fiscal do IPI.

DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO EM RELAÇÃO A PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS

Relativamente aos produtos intermediários empregados na fase industrial, ou seja, a partir do ingresso da cana-de-açúcar na indústria para moagem, a questão que se coloca é quanto aos produtos que são aptos a gerarem créditos do imposto.

A recorrente primeiro afirmou que os produtos glosados enquadram-se nas disposições do Parecer Normativo CST nº 65/79 e que as exclusões efetuadas são ilegais. Em seguida alegou que o CARF e o Poder Judiciário ampliaram o conceito de insumo e passaram adotar o critério do custo de produção da Legislação do Imposto de Renda.

Cabe esclarecer que a jurisprudência citada em relação à ampliação do conceito de insumo, relaciona-se ao PIS e à Cofins no regime não-cumulativo, instituído pelas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2004 (Cofins). Em relação às contribuições não cumulativas a jurisprudência administrativa está tendendo a identificar insumo com custo de

produção. Nesse passo, estariam aptos a gerar créditos do PIS e da Cofins todos os gastos efetuados no processo produtivo que contribuíssem para a existência do produto final.

Entretanto, no âmbito do IPI o problema não está na conceituação de “insumo”, mas sim na conceituação de “produto intermediário”. Segundo a legislação do imposto, não é qualquer insumo aplicável ao processo produtivo que gera crédito de IPI, mas somente as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem.

As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem quando agregados ao produto final nunca representaram um problema para a aferição do direito ao crédito do imposto. Mas o mesmo não se pode dizer em relação aos materiais intermediários que participam do processo produtivo sem se integrarem ao produto em fabricação.

No intuito de dirimir as controvérsias então existentes, a Administração Tributária baixou o Parecer Normativo CST nº 65/79, cuja ementa resume com maestria o entendimento que se tornou pacífico no CARF, *in verbis*:

“A partir da vigência do RIPI/79, "ex vi" do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74.”

A defesa alegou que a glosa efetuada pela fiscalização foi ilegal, pois os produtos intermediários atendem às disposições do referido parecer.

Conforme já foi dito antes, os produtos intermediários glosados na fase agrícola nem sequer podem ser considerados neste tópico, pois a legislação só admite a tomada do crédito em relação às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados em atividade que o regulamento considere como industrial. E a atividade consistente no cultivo da cana não se enquadra no disposto no art. 4º do RIPI/2002.

Assim, resta analisar os produtos citados no parecer técnico da recorrente, na parte em que descreveu o processo da fase industrial. Para que os produtos intermediários empregados nesta fase possam gerar créditos do imposto é preciso que se consumam em contato direto com o açúcar e o álcool em fabricação e que não sejam passíveis de ativação obrigatória.

A análise do parecer técnico da recorrente revela que a preocupação da assessoria técnica foi 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 65/79.

Também não houve nenhuma preocupação do parecerista em demonstrar se esses produtos preenchiam ou não os requisitos que obrigam o contribuinte a ativá-los.

Contudo a leitura de certos detalhes encontrados na redação do parecer e o uso do senso comum permitem verificar se os produtos intermediários são ou não consumidos em contato físico direto com os produtos em fabricação.

Exemplo disso são os lubrificantes e o grafite em pó, que segundo o parecer são empregados nas moendas, bomba centrífuga, bomba helicoidal, redutor de velocidade,

compressor de ar, turbina e centrífuga de ar (fotos na fl. 891). Tratando-se de produtos destinados à lubrificação das máquinas, é óbvio que não são consumidos em contato direto com o açúcar e o álcool produzidos, caso contrário contaminariam esses produtos e tornariam o açúcar imprestável para o consumo humano e o álcool impróprio para ser empregado em motores de combustão interna. Assim, é evidente que os lubrificantes e o pó de grafite empregados na fase industrial não se enquadram no Parecer Normativo CST nº 65/79.

O mesmo se diga quanto à maioria dos materiais citados no parecer (material de proteção individual; correias e correntes transportadoras; rolamentos; arruelas; parafusos; porcas; discos de desbaste, de corte, lixas e esmeril; gases acetileno, argônio, oxigênio, star gold C25 e GLP; chapas de aço-carbono; soldas; eletrodos; taliscas de aço-carbono; juntas de borracha; rosetas; gaxetas grafitadas; mangueira hidráulica; etc.). As descrições das etapas em que se subdivide o processo industrial revelam que esses produtos são destinados à manutenção dos bens de produção da empresa, pois são consumidos como decorrência do desgaste natural do maquinário, por atritos, movimentos e choques de uns em relação aos outros e não por ação direta sobre o açúcar e o álcool em fabricação. Não estão aptos a gerar crédito presumido, pois não se enquadram no Parecer Normativo CST nº 65/79.

Por outro lado, leitura do mesmo parecer revela 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 produtos que são 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).

O texto do parecer permite identificar que os seguintes produtos químicos estão aptos a serem incluídos na base de cálculo do crédito presumido: cal virgem utilizada na regulação do pH e na lavagem da cana na mesa alimentadora; 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; antiespumante aplicado sobre a espuma formada quando o tanque está próximo ao transbordamento; anidrido sulfuroso gasoso (SO₂-enxofre) aplicado ao caldo misto na torre de sulfitação para aumentar a acidez e clarificar o açúcar; cal virgem e ácido fosfórico adicionados ao tanque de caldo caleado; polímero aplicado nos decantadores de sólidos e filtro de lodo para facilitar a precipitação dos sólidos; alcalinizante de vapor e antincrustante adicionados ao caldo pré-evaporado no pré-evaporador; modificador de viscosidade utilizado nos cozedores a vácuo e cristalizadores.

Cabe esclarecer que neste trimestre ou não houve produção de álcool (produto N/T) ou, se houve, não foi necessário que a fiscalização efetuasse qualquer glosa, uma vez que nada foi mencionado no despacho decisório.

Assim, os produtos químicos citados neste voto são apenas aqueles aplicados na produção de açúcar.

DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO EM RELAÇÃO ÀS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS

Insurgiu-se a defesa quanto à glosa das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de pessoas físicas, sob o argumento de que a IN 23/97 foi declarada ilegal e que Lei nº 9.363/96 autoriza que o crédito seja calculado sobre o valor total das aquisições.

Conquanto o STJ tenha decidido em sede de recurso repetitivo (RESP 993.164) que a IN 23/93 é ilegal, na parte em que excluiu do cálculo as aquisições de pessoas físicas, não se pode olvidar que no caso concreto o contribuinte optou pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 e que os fatos geradores se referem ao 2º Trimestre de 2004, os quais são regidos pela IN 315/2003.

O art. 1º, § 1º da Lei nº 10.276/2001, estabelece com todas as letras que:

“(…)

§ 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;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto. (...)”

Assim, no regime alternativo a própria lei instituidora estabelece expressamente que somente aquisições sujeitas à incidência das contribuições é que estão aptas a integrarem a base de cálculo do crédito presumido.

No caso concreto não é possível aplicar o art. 62-A do RICARF e a jurisprudência sedimentada do STJ, pois a ilegalidade da restrição contida na IN 23/97 foi analisada à luz da Lei nº 9.363/96 e não em relação ao regime alternativo.

Sendo assim, está correta a glosa efetuada pela fiscalização, pois no regime alternativo, por expressa determinação legal, somente geram direito ao crédito presumido as aquisições sobre as quais houve a incidência das contribuições ao PIS e à Cofins, o que não é o caso das aquisições de pessoas físicas.

DA EXCLUSÃO DA CANA-DE-AÇÚCAR DE PRODUÇÃO PRÓPRIA

A recorrente sustenta seu direito de incluir na base de cálculo do crédito presumido a cana-de-açúcar por ela produzida, sob o argumento de que os custos incorridos no cultivo oneram as exportações, consequência que a Lei nº 9.363/96 objetivou evitar.

A finalidade da instituição do crédito presumido realmente foi a desoneração das exportações. Entretanto, essa desoneração deve ocorrer nos limites estabelecidos na própria lei que regula o benefício.

No caso concreto, a apuração foi feita com base no regime alternativo previsto na Lei nº 10.276/2001 por opção do próprio contribuinte. E o art. 1º, § 1º da referida lei estabelece dois requisitos que devem ser cumpridos para que haja o direito ao crédito. O primeiro deles é que haja uma aquisição de matéria-prima, produto intermediário, material de

embalagem, combustível, energia elétrica ou industrialização por encomenda. E o segundo requisito é que sobre essas aquisições haja a incidência das contribuições ao PIS e Cofins.

No caso dos ingressos de cana-de-açúcar produzida pela própria recorrente, não houve aquisição, pois só é possível adquirir algo de terceiro. E também não houve incidência das contribuições ao PIS e Cofins, uma vez que na transferência da cana para a indústria não ocorre o fato gerador das contribuições (não existe faturamento).

A necessidade de a aquisição dos insumos estar sujeita à incidência das contribuições ao PIS e Cofins é um requisito expresso no texto da Lei nº 10.276/2001, que a que a Administração Tributária não tem como relevar tomando em conta apenas a finalidade para a qual o benefício foi instituído.

Portanto, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

DA EXCLUSÃO DA CANA-DE-AÇÚCAR TRANSFERIDA ENTRE AS FILIAIS

Quanto a esta glosa, a recorrente apresentou duas alegações: a) o fato dos insumos terem sido recebidos por transferências não significa que não sofreram a incidência das contribuições; e b) não existe previsão legal para a exclusão das transferências de cana-de-açúcar ocorrida entre filiais.

Mais uma vez a questão deve ser solucionada à luz do art. 1º da Lei nº 10.276/2001. Segundo o referido dispositivo legal, para que haja o direito ao crédito presumido sobre a cana-de-açúcar é preciso que ela tenha sido adquirida e que na operação de aquisição tenha ocorrido a incidência do PIS e da Cofins.

O exame dos demonstrativos de fls. 320 a 328 revela que a fiscalização detectou que as entradas registradas sob o CFOP 1151 representam entradas para industrialização provenientes de produção própria de outras filiais e as registradas sob o CFOP 1101 representam entradas da produção de cana da própria filial.

Portanto, essas transferências de cana-de-açúcar não atendem aos requisitos legais, uma vez que as operações de transferência de cana-de-açúcar de produção própria entre estabelecimentos da mesma empresa não configura faturamento suscetível de incidência das contribuições.

DA EXCLUSÃO DOS INSUMOS MANTIDOS EM ESTOQUE

Quanto a esta glosa, o contribuinte alegou que não existe previsão na Lei nº 9.363/96 e na IN 23/97 para a exclusão dos insumos em estoque.

Não tem razão a recorrente, pois o art. 1º, § 1º, I, da Lei nº 10.276/2001 estabelece que:

“Art. 1º (...)

§ 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**;

(...)”

(Grifei)

Como se vê a própria lei instituidora do regime alternativo estabelece que a base de cálculo do crédito presumido é o custo dos insumos utilizados no processo produtivo. Assim, é óbvio que os insumos em estoque não podem ser incluídos na base de cálculo do benefício, pois enquanto permanecerem em estoque ainda não serão custos incorridos no processo produtivo.

Desse modo, está correta a fiscalização ao considerar na base de cálculo apenas os insumos consumidos no processo produtivo.

DA CORREÇÃO DO RESSARCIMENTO PELA TAXA SELIC.

Relativamente à atualização pela taxa Selic, a questão se tornou pacífica na esfera administrativa a partir do advento do art. 62-A do Regimento Interno e do julgamento proferido pelo STJ no RESP 1.035.847, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC, cuja ementa apresenta o seguinte teor:

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

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

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

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

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

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

A leitura do inteiro teor do voto do Ministro Luiz Fux, revela que o pressuposto para a incidência da taxa Selic é a “oposição constante de ato estatal” ao exercício do direito de crédito. Este colegiado tem entendido que essa oposição tanto pode ser

caracterizada por ação (indeferimento do pleito) ou por omissão (mora na análise do pedido de ressarcimento).

Este entendimento de que a mera demora na análise do pedido autoriza a incidência da taxa Selic decorre da análise da situação fática sopesada pelo STJ quando do julgamento do citado recurso repetitivo, no qual se pode notar que naquele caso houve o deferimento tardio do pleito do contribuinte, *in verbis*:

“Noticiam os autos que MINUANO PNEUS E ADUBOS LTDA., em 29.06.2005, ajuizou ação ordinária em face da FAZENDA NACIONAL, pleiteando a restituição dos valores correspondentes à correção monetária desde a data de apuração do saldo credor de IPI até a data da efetiva compensação. Informou que requerera a restituição dos créditos do IPI do período de agosto de 2000 e outubro de 2001, mas somente no ano 2005 foi comunicada do deferimento do pedido. Destacou que apesar de terem sido reconhecidos os créditos, a autoridade fiscal apurou débitos do PIS e COFINS e por esse motivo, iria proceder à compensação dos valores. Argumentou que os débitos das contribuições seriam atualizadas monetariamente, enquanto os créditos do IPI seriam utilizados no seu valor nominal, causando violação ao princípio da isonomia.” (grifei)

A situação fática versada neste processo é semelhante à sopesada pelo STJ no recurso repetitivo ora aplicado, pois do exame dos autos se constata que o pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI foi transmitido em 10/08/2004, mas só foi analisado cinco anos depois, em 12/08/2009 (fl. 345), e mesmo assim em razão de o contribuinte ter transmitido uma declaração de compensação em 23/01/2007 (fl. 192), vinculando crédito relativo ao pedido de ressarcimento que estava pendente.

Assim, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno e da interpretação constante do RESP 1.035.847, caracterizada a mora da administração na análise do pleito do contribuinte, o ressarcimento deve sofrer a correção pela taxa Selic a partir da data da transmissão do pedido até da efetiva utilização do crédito.

Com essas considerações voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte incluir na base de cálculo do crédito presumido os valores dos produtos químicos discriminados na fundamentação, os quais são adicionados ao caldo-de-cana nas diversas etapas de produção do açúcar, assim como o direito à correção do ressarcimento pela taxa Selic entre a data de transmissão do pedido e a data da efetiva utilização do crédito.

Antonio Carlos Atulim

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado.

Com a devida vênia ao eminente relator, inclino-me a divergir do entendimento esposado em seu voto no tocante às aquisições de pessoas físicas pelo regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276/01.

Distintamente do voto prolatado, entendo que referida sistemática de apuração do crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins não existe de maneira autônoma em relação àquele estabelecido pela Lei nº 9.363/96; pelo contrário, vislumbro-o como mera vertente deste último, de maneira tal que toda a inteligência construída para um tem aplicação no outro, observadas suas especificidades.

A matriz deste raciocínio reside nas próprias disposições do art. 1º, § 5º da Lei nº 10.276/01, consoante o qual devem ser aplicadas ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363/96.

A imbricação entre aludidos regimes parece-me inafastável, não sendo possível tratá-los como institutos estranhos entre si.

Nesta linha interpretativa, uma vez balizada a similitude entre as formas de apuração do crédito presumido, resta examinar a eficácia da decisão proferida no REsp 993.164/MG, julgado sob a sistemática do recurso repetitivo previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil, à luz do art. 62-A do RICARF (Portaria MF 256/09).

Nos termos do *caput* deste dispositivo, quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos moldes ali determinados.

Frise-se, o que se põe em julgamento é a questão de direito submetida ao Superior Tribunal de Justiça.

O recurso especial adrede referenciado discutiu a restrição ao direito de crédito, perpetrado originariamente pela IN SRF 23/97 e concernente à Lei nº 9.363/96, às aquisições que não se sujeitaram à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, o que, segundo decidido pelo tribunal, extrapolaria os limites da simples normatização do benefício fiscal, acarretando sua ilegalidade.

À época do julgamento vigia a IN SRF 419/2004, cujo art. 2º, § 2º assim preceituava:

“§ 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 MP, PI ou ME, na industrialização de produtos exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.”

Este foi o comando tido como ilegal pelo STJ.

Certamente a questão envolvendo o regime alternativo não poderia ser abordada pela IN SRF 23/97, pela singela razão de sua inexistência à época, todavia, contemporânea à IN SRF 419/2004, vigorava a IN SRF 420/2004, cujo escopo era regular ou, melhor dizendo, normatizar o regime alternativo previsto na Lei nº 10.276/01.

Perscrutando esta última instrução normativa constata-se que veicula norma idêntica àquela apontada como ilegal pelo STJ, como se observa da redação do art. 5º, § 2º da IN SRF 420/2004:

§ 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 MP, PI ou ME, na industrialização de produtos exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

Ou seja, o defeito de um ato normativo se reflete e também contamina o outro, haja vista que, em minha opinião, o STJ ao julgar a questão de direito posta no recurso especial concluiu que aquela restrição feriria a lei de regência do crédito presumido, como se extrai da seguinte passagem do REsp 993.164/MG:

“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, viciará-se a ilegalidade e não de inconstitucionalidade.” (grifos no original)

Em síntese, a exegese firmada pela decisão impõe que os atos normativos secundários não poderiam estabelecer a vedação ao crédito de aquisição não sujeitas à incidência das contribuições em comento sem o devido amparo legal (*strictu sensu*), não havendo distinção nesta seara entre um regime e outro, ainda que tenha se manifestado expressamente sobre a Lei nº 9.363/96.

Na situação ora tratada, cabe como uma luva o brocardo *ubi eadem ratio ibi idem jus* (onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito).

Não se olvide, inclusive, que em uma das passagens do voto condutor do aresto (REsp 993.164/MG) há referência ao REsp 586.392/RN, que externaria o fundamento jurídico adotado para a posição hermenêutica prevalente, *verbis*:

“É que: (i) ‘a COFINS e o PIS oneram em cascata o produtor 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 (sic) – Regulamento do IPI -, posterior à Lei nº 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’.”

Assim, tenho que o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 256/09, aplica-se ao caso, motivo pelo qual voto por dar provimento parcial para admitir, no cômputo do crédito presumido pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/01, as aquisições de pessoa físicas.

Robson José Bayerl.

CÓPIA