



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

Processo nº 10950.004313/2008-17
Recurso nº 10.950.004313200817 Voluntário
Acórdão nº **3403-002.892 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de março de 2014
Matéria IPI - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO - REGIME ALTERNATIVO
Recorrente USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZINHA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS. CABIMENTO.

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

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.

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) devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

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

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.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ABONO DE JUROS.

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco. Art. 62-A do RI-CARF - REsp 993164 - 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 reconhecer (i) o direito à inclusão, no cálculo do benefício, do custo das aquisições dos produtos químicos adicionados ao caldo de cana na cadeia de produção de açúcar, devidamente comprovados nos autos; (ii) o direito ao abono de juros Selic, calculados desde a data de apresentação do pedido de ressarcimento até a data do efetivo ressarcimento, sobre os valores de crédito presumido deferidos nesta decisão e (iii) o direito de incluir o valor das aquisições de pessoas físicas no cálculo do benefício apurado pelo regime alternativo, vencidos nesta parte os Conselheiros Alexandre Kern (relator) e Antônio Carlos Atulim. Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan. Esteve presente ao julgamento a Dra. Denise da Silveira Peres de Aquino Costa, OAB/SC nº 10.264.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Relator

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Redator designado

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Restituição nº 20177.81962.140504.1.1.01-6883 (fls. 01 a 264), cujo crédito se refere ao ressarcimento de Crédito Presumido de IPI – CP-IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, sob o regime alternativo introduzido pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 315, de 3 de abril de 2003, referente ao 1º trimestre de 2004. Cumulativamente, transmitiu as Declaração de Compensação - DComp arroladas na fl. 360, pretendendo extinguir débitos próprios pela vida de sua compensação com o crédito pleiteado, parcialmente deferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá/PR (Despacho Decisório de fls.469 a 479), reconhecendo crédito no montante de R\$ 672.090,13, a ser deduzido do saldo negativo do crédito presumido do IPI, apurado no 4º trimestre de 2003 (R\$624.624.09), resultando em saldo positivo disponível para ressarcimento/compensação de R\$ 47.466,04 (fls.469 a 479).

O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, fls. 487 a 519, por meio da qual concorda com a classificação no ativo imobilizado dos gastos com insumos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/04/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 10/04/2014 por

ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 09/04/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalme

nte em 09/04/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 15/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

na fase de adequação de preparo do solo e reconhece que insumos usados na fase de plantio de cana-de-açúcar foram equivocadamente incluídos e devem ser excluídos, mas controverteu, resumidamente:

- a) o cômputo de saldo negativo de crédito presumido de 2003;
- b) a glosa dos gastos com insumos na formação da lavoura, notadamente as fases de cultivo e tratos culturais (fertilizantes e defensivos agrícolas), corte e transporte, conforme laudo técnico, já que é sociedade agroindustrial e que exerce atividade rural (extração e exploração vegetal e animal);
- c) a glosa do custo dos insumos adquiridos a pessoas físicas, especificamente a cana-de-açúcar,
- d) a glosa do custo dos insumos de uso industrial, lubrificantes para uso industrial e agrícola, materiais diversos, itens para manutenção geral, combustíveis, peças e materiais para manutenção de máquinas agrícolas, haja vista a autorização na Lei nº 10.276, de 2001, porque não haveria memória de cálculo para vinculação dos gastos, mas há o laudo descritivo da atividade, juntado;
- e) a glosa dos gastos com lubrificantes de uso agrícola, combustível, peças e materiais utilizados na manutenção de máquinas agrícolas e caminhões, que se caracterizariam como materiais intermediários, pois não se integram ao produto final, mas são consumidos no processo industrial, especialmente na fase de corte e transporte da cana-de-açúcar;
- f) a glosa de créditos relativos a transferências de matéria-prima;
- g) o abono de juros calculados pela taxa Selic para que seja mantido o valor do pleito no tempo, sob pena de enriquecimento sem causa da Administração, devendo ser utilizada a analogia com o instituto da restituição,

Em 18/11/2009 os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade, sem o reconhecimento de direito creditório e sem a homologação das compensações vinculadas. O Acórdão nº 14-26.761, fls. 725 a 738, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS – IPI*

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

*CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. CUSTOS
DE AQUISIÇÃO ADMITIDOS.*

Para fins de cálculo do crédito presumido no regime alternativo, somente é admitida a inclusão na respectiva base de cálculo de custos de aquisição de energia elétrica e de combustíveis utilizados no processo industrial; devem ser observadas, outrossim, as restrições preconizadas na Lei nº 9.363, de 13 de

dezembro de 1996, aplicada subsidiariamente, notadamente quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas ou transferidos de estabelecimentos filiais, de insumos sem comprovação documental e de bens não correspondentes à verdadeira acepção de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CALCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS OU TRANSFERIDOS DE ESTABELECIMENTOS FILIAIS.

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

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CALCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. ADMISSIBILIDADE. AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO.

Somente os insumos que exerçam ação direta sobre o produto em fabricação, ainda que sem integrar o produto final (produtos intermediários), mas com desgaste no processo industrial, representam aquisições passíveis de integrar a base de cálculo do benefício fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É incabível a concessão do estímulo fiscal acrescido de juros de mora pela taxa Selic, por ausência de autorização legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/RPO/SP em 08/01/2010. Em 05/02/2010 apresentou Recurso Voluntário dirigido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (fls.741 a 768), repisando os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

Em 01/03/2010, apresentou desistência parcial das compensações tratadas no presente processo, para inclusão dos débitos no Parcelamento da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, (fl.770). Em 13/08/2010, o contribuinte apresentou novo requerimento, esclarecendo os débitos a serem incluídos no parcelamento, demonstrados a seguir:

DCOMP	TRIBUTOS	PA	VENCIMENTO	VALOR
06517.08710.270704.1.3.01-8214	0561	10/01	24/10/01	41,81
14406.88825.240504.1.3.01-1170	0561	12/03	10/12/03	52,71
14406.61427.101103.1.3.01-1170	0561	01/04	07/01/04	118,59
14406.61427.101103.1.3.01-1170	0561	02/04	11/02/04	699,72
14406.61427.101103.1.3.01-1170	0561	03/04	05/03/04	8,47
14406.61427.101103.1.3.01-1170	0561	04/04	07/04/04	28,10
22897.17795.190504.1.3.01-5761	0561	05/04	19/05/04	771,92

DCOMP	TRIBUTOS	PA	VENCIMENTO	VALOR
22897.17795.190504.1.3.01-5761	0588	05/04	19/05/04	1.756,84
14406.88825.240504.1.3.01-1170	0588	05/04	26/05/04	805,30
06517.08710.270703.1.3.01-8214	1708	05/02	08/05/02	506,43
06517.08710.270703.1.3.01-8214	1708	05/02	15/05/02	22,50
06517.08710.270703.1.3.01-8214	1708	05/02	22/05/02	240,30
22897.17795.190504.1.3.01-5761	1708	05/04	19/05/04	21,75
06467.07108.140704.1.3.01-4536	2089	06/04	30/07/04	99,55
42162.99070.220704.1.3.01-8951	2172	05/01	15/06/01	54.988,70
42162.99070.220704.1.3.01-8951	2172	01/02	15/02/02	15.959,87
23139.20740.140504.1.3.01-0401	2172	03/04	14/05/04	17.600,00
06467.07108.140704.1.3.01-4536	2172	06/04	15/07/04	11,94
06467.07108.140704.1.3.01-4536	2372	06/04	30/07/04	35,84
22897.17795.190504.1.3.01-5761	5979	05/04	19/05/04	14,95
22897.17795.190504.1.3.01-5761	5987	05/04	19/05/04	23,93
23139.20740.140504.1.3.01-0401	8109	04/04	14/05/04	3.800,00
12879.25483.070604.1.3.01-0987	8109	05/04	15/06/04	56.400,00
03239.96259.090704.1.3.01-1567	8109	06/04	15/07/04	59.000,00
06467.07108.140704.1.3.01-4536	8109	06/04	15/07/04	2,59

Permanecem litigiosas as seguintes compensações:

DCOMP	TRIBUTOS	PA	VENCIMENTO	VALOR
03239.96259.090704.1.3.01-1567	2089	2ºtrim/04	30/07/04	900.000,00
12879.25483.070604.1.3.01-0987	2172	05/04	14/06/04	260.600,00
03239.96259.090704.1.3.01-1567	2172	06/04	15/07/04	273.000,00
23139.20740.140504.1.3.01-0401	9331	04/04	14/05/04	401.533,96

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 741 a 768 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-RPO-2ª Turma nº 14-26.761, de 18 de novembro de 2009.

Conforme relatado, cuida-se de pedido de ressarcimento de CP-IP, sob a modalidade alternativa da Lei nº 10.276, de 2001. O requerente é sociedade produtora-exportadora de produtos derivados da cana-de-açúcar (açúcar e álcool), atividade rural na produção da cana-de-açúcar e a atividade industrial quando da transformação da cana-de-açúcar em açúcar.

Abordo as questões controvertidas na mesma ordem em que foram apresentadas no recurso voluntário.

Gastos com insumos na formação da lavoura

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. 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.

O recorrente, nesse contexto, rechaça a exclusão do processo produtivo das fases de cultivo e tratos culturais na cana-de-açúcar, corte e transporte e por consequência a exclusão dos insumos nela utilizados e consumidos, alegando que seu direito tem amparo na Instrução Normativa - SRF nº 23, de 1997, a qual teria reconhecido o direito ao crédito presumido em relação a produtos agrícolas.

A propósito, a Instrução Normativa - SRF nº 23, de 1997, regulamenta a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, que se refere ao regime de CP-IPI original, mas não à modalidade a que aderiu o recorrente, decorrente da Lei nº 10.276, de 2001. Ainda que a IN-SRF nº 23, de 1997 o socorresse, o art. 5º, § 2º, 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. Trata-se de pneus, combustíveis, lubrificantes e peças de reposição, produtos industrializados que não se enquadram na previsão contida no art. 5º, § 2º, da IN-SRF nº 23, de 1997.

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 socorrer-se nas leis que instituíram o incentivo.

O art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.276, de 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, de 1996.

Nesse passo, o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996, determina que se aplique subsidiariamente 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, de 30 de novembro de 1964), de “operação de industrialização” (art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – RIPI/2002) e de “produto industrializado” (art. 3º do RIPI/2002).

Nos termos do art. 3º da Lei nº 4.502, de 1964, 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). Por sua vez, o art. 3º do RIPI/2002 define produto industrializado como sendo 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 vítria 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 2003, cópia anexa às fls. 461, classifica o custo dispendido [sic] com máquinas e equipamentos instalações industriais, recepção de cana, preparo da cana, veículos industriais, veículos rurais, veículos pás, etc., e também as **lavouras formadas de cana** estão classificadas no imobilizado da empresa inclusive recebendo as devidas quotas de exaustão, conforme se verifica no referido balancete. 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 a determinação contida no Parecer Normativo CST nº 65, de 06 de novembro de 1979, acima citado. (...) (fl. 474)*

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.

Aquisições de pessoas físicas

A insurgência recursal não merece guarida.

A glosa das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem a pessoas físicas, não contribuintes das contribuições que o benefício

visa a ressarcir, está correta. Não havendo incidência dessas contribuições nas respectivas aquisições de insumos, não o que ressarcir.

Não se invoque o REsp nº 993.164 e a vinculação do julgamento determinada pelo art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RI/CARF, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010–DOU de 22.12.2010. Conquanto o STJ tenha decidido em sede de recurso repetitivo, no REsp referido, que a Instrução Normativa - SRF nº 23, de 1997, 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, de 2001, regulamentado pela IN-SRF nº 315, de 2003, não infirmada pela decisão do STJ.

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

“(…)

*§ 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.

Mantenha-se a glosa das aquisições de insumos a pessoas físicas.

Cana-de-açúcar transferida de estabelecimentos filiais

O recorrente invoca a redação do art. 1º da Lei de regência para pugnar pelo direito ao crédito na entrada de insumos em transferência de outras filiais. Alega que o fato dos insumos terem sido recebidos por transferências não significa que não sofreram a incidência das contribuições. e, ademais, não existiria previsão legal para a exclusão das transferências de cana-de-açúcar ocorrida entre filiais.

A argumentação expendida para as glosas das aquisições a pessoas físicas aplica-se também às entradas por transferência de estabelecimentos filiais de cana-de-açúcar. A documentação fiscal emitida com o CFOP 1.151 (transferência para industrialização: entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para ser utilizadas em processo de industrialização) atesta inexistir percussão das contribuições em questão nos ingressos da matéria prima transferida.

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.

Mantenha-se a glosa.

Direito ao crédito presumido em relação a produtos intermediários

O Despacho Decisório de fls. 469 a 479 deu conta de que, em decorrência da não apresentação dos gastos relativos a "peças e materiais" utilizados na manutenção industrial, ficou impossibilitada a determinação das peças utilizadas na manutenção industrial, bem como seu custo. Nenhum demonstrativo adicional instruiu a Manifestação de Inconformidade.

O recorrente insurge-se conta a essa exclusão de peças e materiais utilizados na manutenção industrial, alegando que o laudo técnico apresentado descreve perfeitamente a utilização desses materiais e que as planilhas elaboradas destacam o seu custo.

A insurgência recursal, assim como foi na Manifestação de Inconformidade, é vazia, pois não apontou especificamente em que documento estão esses "valores", ônus que cabia ao recorrente, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

[...]

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

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 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. 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 impréstável 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 nos requisitos legais.

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, de 1979.

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).

São aptas a comporem a base de cálculo do benefício as aquisições dos seguintes produtos intermediários:

- 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.
- h) 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 efetuada qualquer glosa a esse título, haja vista que nada foi mencionado a respeito no Despacho Decisório. Assim, os produtos químicos acima mencionados são apenas aqueles aplicados na produção de açúcar.

Abono de juros Selic ao valor do ressarcimento

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 nº 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 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 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Destaco que, no contexto dessa decisão, o Despacho Decisório de fls. 469 a 479 representou oposição à fruição do CP-IPI, quanto à inclusão, na base de cálculo do benefício, dos custos de aquisição dos produtos químicos admitidos no cálculo neste julgamento.

Constrangido pelo art. 62-A do RI-CARF, reconheço o direito à correção do valor do ressarcimento negado pela Autoridade Tributária, posteriormente deferido no curso deste processo, calculada pela taxa Selic a partir da data do protocolo do pedido.

Conclusões

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para admitir no cálculo do benefício o custo das aquisições dos produtos químicos adicionados ao caldo de cana na cadeia de produção de açúcar, devidamente comprovados nos autos, e para abonar juros Selic, calculados desde a data de apresentação do pedido de ressarcimento até a data do efetivo ressarcimento, sobre os valores de crédito presumidos deferidos nesta decisão.

Sala de sessões, em 27 de março de 2014.



Alexandre Kern

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Externo no presente voto as razões da divergência em relação ao entendimento do relator, exclusivamente no que se refere às aquisições de pessoas físicas.

No voto vencido, defende-se a inaplicabilidade do REsp nº 993.164/MG ao caso concreto analisado nos autos, visto que o REsp não trata do regime alternativo previsto na Lei nº 10.276/2001. E que em tal regime alternativo, não havendo incidência dessas contribuições, não haveria o que ressarcir, tendo em vista a expressa disposição legal do art. 1º, § 1º da referida lei.

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. 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: (...).

(...)

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 voto vencido afirma que o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 trata de questão diversa 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 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 <u>crédito presumido de IPI</u> para empresas (pessoas jurídicas) produtoras e exportadoras de mercadorias	“Art. 1º <u>A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais</u> fará jus a <u>crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados</u> , 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, <u>a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias</u> nacionais para o exterior poderá determinar o valor do <u>crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)</u> , 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 <u>crédito presumido</u>	“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias	§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos

creditamento como ressarcimento das contribuições <u>incidentes</u> sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.	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, <u>incidentes sobre as respectivas aquisições</u> , no mercado interno, <u>de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo</u> .	seguintes <u>custos, sobre os quais incidiram as contribuições</u> referidas no <i>caput</i> . I - de <u>aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem</u> , bem assim de energia elétrica e combustíveis, <u>adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo</u>
--	---	--

Veja-se que a expressão “incidiram as” que motiva o voto vencido a apontar 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)

Assim, 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.

Pelo exposto, voto no sentido de reconhecer os créditos referentes a aquisições de pessoas físicas no regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276/2001.

Rosaldo Trevisan