



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.004313/2008-17
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.393 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de outubro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZINHA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. REGIME ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276/2001. ADMISSÃO, POR IDENTIDADE DE EXIGÊNCIA CONTIDA NA LEI Nº 9.363/96 E APLICAÇÃO ANÁLOGA, EM TESE, DE DECISÃO VINCULANTE DO STJ.

Havendo decisão definitiva do STJ (REsp nº 993.164/MG), proferida na sistemática do art 543-C do antigo CPC (Recursos Repetitivos), no sentido da inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI na exportação (Lei nº 9.363/96, originalmente regulada pela IN/SRF nº 23/97) das aquisições de não contribuintes PIS/Cofins, como os produtores rurais pessoas físicas, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º, do RICARF). Mesmo que, a rigor, não haja a mesma vinculação quando a apuração se dá no regime da Lei nº 10.276/2001, considerando que nela há a mesma exigência da incidência das contribuições na aquisição dos insumos pelo produtor-exportador, e que a interpretação vinculante do STJ de que as contribuições estão embutidas em etapas anteriores da cadeia produtiva está consignada em tese, admite-se também o creditamento no regime alternativo.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO PRÓPRIA DE CANA-DE-AÇÚCAR. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No crédito presumido de IPI de que tratam a Lei nº 10.276/2001 e a Lei nº 9.363/96, o conceito de insumos advém da legislação do IPI. Nesta condição deve ser observado o contido no Parecer Normativo CST nº 65, de 30/10/1979. Desta

forma, os insumos admitidos, para cálculo do benefício, são somente aqueles adquiridos para utilização no processo industrial para exportação.

CRÉDITO SOBRE TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE FILIAIS. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê o crédito presumido incidente nas aquisições de matéria-prima. A transferência de matérias-primas entre estabelecimentos da mesma empresa não corresponde a uma aquisição, pois não há transferência de titularidade do bem.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que sejam consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto em fabricação e que não sejam passíveis de ativação obrigatória. Parecer Normativo CST nº 65/79.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos, e, também por unanimidade, em negar provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte. Em relação ao recurso da Fazenda Nacional, negou-se provimento por maioria de votos, vencidos os Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e Valcir Gassen, que votaram pelo provimento integral

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o Acórdão nº 3402-002.892, sob a seguinte ementa:

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 do RICARF REsp 993164 Súmula STJ nº 411)

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à impossibilidade de deferir ressarcimento de crédito presumido de IPI sob o regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001, sobre as aquisições de insumos a pessoas físicas.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido conforme fls. 827 a 831.

O Contribuinte apresentou contrarrazões de fls. 945 a 955, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido v. acórdão.

O Contribuinte também, interpôs Recurso Especial de Divergência, suscitando as seguintes divergências quanto ao reconhecimento do direito ao crédito presumido em relação a:

- i) Transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa;
- ii) Gastos com aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola e na produção própria de cana-de-açúcar;
- iii) Gastos com aquisições de produtos intermediários utilizados no processo produtivo.

O Especial do Contribuinte foi admitido conforme despacho de fls.966 a 970.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls.972 a 978, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte e que seja mantido v. acórdão.

Foi apresentado pelo Contribuinte petição pedindo a desistência parcial do da discussão administrativa por adesão ao PERT.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 827 a 831.

Do Mérito

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à impossibilidade de deferir ressarcimento de crédito presumido de IPI sob o regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001, sobre as aquisições de insumos a pessoas físicas.

A jurisprudência desta Turma tinha sido pacífica no sentido de admitir o creditamento também nestes casos, manifestando sobre a matéria nos acórdãos n.º 9303-006.802, de 16/05/2018 de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo Pôssas, e do acórdão n.º 9303-008.637 de relatoria do i. Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire qual restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.
REGIME ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276/2001. ADMISSÃO, POR*

IDENTIDADE DE EXIGÊNCIA CONTIDA NA LEI Nº 9.363/96 E APLICAÇÃO ANÁLOGA, EM TESE, DE DECISÃO VINCULANTE DO STJ.

Havendo decisão definitiva do STJ (REsp nº 993.164/MG), proferida na sistemática do art 543C do antigo CPC (Recursos Repetitivos), no sentido da inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI na exportação (Lei nº 9.363/96, originalmente regulada pela IN/SRF nº 23/97) das aquisições de não contribuintes PIS/Cofins, como os produtores rurais pessoas físicas, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º, do RICARF). Mesmo que, a rigor, não haja a mesma vinculação quando a apuração se dá no regime da Lei nº 10.276/2001, originalmente regulada pela IN/SRF nº 69/2001, considerando que nela há a mesma exigência da incidência das contribuições na aquisição do produtor rural pelo produtor-exportador, e que a interpretação vinculante do STJ de que as contribuições estão embutidas em etapas anteriores da cadeia produtiva está consignada em tese, admite-se também o creditamento no regime alternativo.

Apesar da mudança de jurisprudência quanto ao assunto, adoto as razões de decidir dos referido votos, como fundamento:

Em caso, o Crédito Presumido foi apurado com base no regime da Lei nº 10.276/2001.

A jurisprudência vinculante do STJ, faz somente referência à Lei nº 9.363/96 e às normas infralegais que a regulam.

Esse precedente , também seria aplicável ao regime alternativo da Lei nº 10.276/2001

Veja-se que rezam os dois diplomas legais, na parte que interessa à discussão:

Lei nº 9.363/96

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.

Lei nº 10.276/2001

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;

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.

Dessarte, a meu juízo, as leis trazem a mesma exigência no sentido de que haja incidência sobre os custos de produção admitidos na base de cálculo do crédito presumido.

A Lei nº 10.276/2001 não criou um novo benefício, mas tão-somente: 1) passou a admitir a inclusão na base de cálculo, além dos insumos para industrialização, no conceito da legislação do IPI (MP, PI e ME), gastos com energia elétrica,

combustíveis e serviços de industrialização por encomenda; e 2) alterou a forma de cálculo.

Os princípios de instituição do crédito presumido permaneceram intactos, não foram revogados e nem alterados pela Lei 10.276/2001, pois, ao dispor sobre alternativamente ao disposto na Lei 9.363/96 (art. 1º) pretendia o legislador que o crédito presumido instituído na Lei 9.363/96 permanecesse regulado por aquela Lei, contudo a forma de cálculo, ou seja, a base de cálculo, seria de opção do contribuinte.

Assim, em nada essas mudanças afetaram a “essência” do benefício, cujo objetivo é desonerar as exportações dos tributos incidentes na cadeia produtiva (no caso, PIS/Cofins), ainda que de forma presumida (pois cada produto exportado tem uma cadeia distinta, na qual incidem as contribuições com menor ou maior reflexo no custo), para aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado globalizado, ou, ao menos, diminuindo o chamado “Custo Brasil”.

*Conforme demonstrado, a legislação que trata sobre o crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS/PASEP e da COFINS, em nenhum momento excluiu as pessoas físicas e cooperativas da base de cálculo do crédito presumido, pois, a Lei 10.276/2001 apenas fez menção a forma **alternativa de cálculo do montante deste crédito***

concedido, mantendo os princípios da Lei 9.363/96 no tocante a aquisições, não fazendo distinção em incidência ou não das ditas contribuições sociais.

O que se discutiu no STJ foi a exigência da incidência na última etapa da cadeia produtiva, ou seja, na venda do fornecedor para o produtor-exportador.

Se dermos às leis interpretação literal (aplicável àquelas que concedem benefícios fiscais, não podendo, portanto, ser diversa a regulamentação dada pelas instruções normativas da Receita Federal), sem dúvida não haveria o

direito ao crédito se não há a incidência, mas o STJ a elasteceu, vislumbrando que há efetivamente incidência também em etapas anteriores, neste caso, na fase agrícola, como nas aquisições de ração e outros insumos utilizados na criação dos animais até estarem prontos para o abate.

E a interpretação mais “elástica” dada pelo STJ, a que me refiro – ainda específica para os produtores rurais – está mais que clara nos trechos da Ementa do Acórdão no REsp nº 993.164/MG que transcrevo a seguir:

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 ...)

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; ...

É bem verdade que a Súmula nº 497 é genérica, não especificando a norma atingida, mas, a rigor, não estamos vinculados quando o crédito é calculado pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/2001, regulado, originalmente, pela IN/SRF nº 69/2001, ainda que traga dispositivo idêntico.

Entretanto, como já visto, apesar de haver uma sensível alteração de texto, havendo que se reconhecer que a norma insculpida na Lei nº 10.276/2001 é mais “explícita”, entendo que as normas legais dizem o mesmo no que tange à produção rural.

Em conclusão, a interpretação vinculante do STJ, tomada a cadeia produtiva como um todo, é conceitual, daí que admito a “analogia” para fins de aplicação do decidido pelo STJ no julgamento REsp nº 993.464/MG, também quando o

cálculo do valor do direito creditório é feito na forma alternativa da Lei n.º 10.276/2001

Também, cito o Acórdão n.º 9303-009.442, de 18/09/2019, também unânime, de relatoria do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. REGIME ALTERNATIVO. LEI 10.276/2001. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. POSSIBILIDADE. Mantém-se a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido do IPI, exercido na forma alternativa da Lei n.º 10.276/2001, nas aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas. Aplicação dos mesmos fundamentos utilizados pelo STJ no RESP n.º 993.164, que foi julgado na sistemática dos recursos repetitivos - art. 543-C do CPC.

Neste último Acórdão, o Dr. Andrada inclusive traz uma decisão do STJ, no REsp n.º 1.313.043/RS, contemplando especificamente esta discussão:

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, especifica para o crédito presumido alternativo previsto na Lei n. 10.276/2001, por possuir idêntica redação.

(...)

(REsp n.º 1.313.043/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Dje 08/10/2012)

Verifica-se que ambas as leis trazem a mesma exigência, qual seja, que haja incidência das contribuições sobre os custos de produção admitidos na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI.

E como cita o Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

“A Lei nº 10.276/2001, ao contrário do que alguns pensam, não criou um novo benefício, mas tão-somente:

- 1) Passou a admitir a inclusão na base de cálculo, além dos insumos para industrialização, no conceito da legislação do IPI (MP, PI e ME), gastos com energia elétrica, combustíveis e serviços de industrialização por encomenda;*
- 2) Alterou a forma de cálculo.*

Em nada estas mudanças afetaram a “essência” do benefício, cujo objetivo é desonerar as exportações dos tributos incidentes na cadeia produtiva (no caso, PIS/Cofins), ainda que de forma presumida (pois cada produto exportado tem uma cadeia distinta, na qual incidem as contribuições com menor ou maior reflexo no custo), para aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado globalizado – ou, ao menos, buscar uma maior equiparação (diminuindo o chamado “Custo Brasil”).”

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Do Recurso Especial da Contribuinte

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. .966 a 970.

Do Mérito

A divergência, suscitada pelo Contribuinte diz respeito as seguintes matérias:

- i) Transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa;
- ii) Gastos com aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola e na produção própria de cana-de-açúcar;
- iii) Gastos com aquisições de produtos intermediários utilizados no processo produtivo.

1-Da transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa.

Neste ponto, concordo com o Acórdão Recorrido, senão vejamos:

“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 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.

Assim, não pode ser acolhido o pleito da interessada quanto às entradas escrituradas no CFOP 1.151 (transferência para industrialização: entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem utilizadas em processo de industrialização), por não se enquadrarem como aquisições efetivas de insumos, inexistindo portanto amparo na legislação de regência que respalde tais entradas na apuração de crédito presumido, haja vista que na operações em destaque não há a incidência das contribuições que se visa ressarcir.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

2-Gastos com aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola e na produção própria de cana-de-açúcar;

A Contribuinte 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.

A decisão recorrida afastou o direito de crédito sobre diversos insumos não relacionados com o processo industrial, dentre os quais os insumos utilizados na fase agrícola.

No presente caso, por se tratar de IPI, compreende-se que insumos são aqueles adquiridos para a utilização no processo industrial de açúcar para a exportação. Assim, sem reparos a decisão recorrida que entendeu que não se tratando o cultivo da cana de uma operação

de industrialização, não haveria direito de aproveitamento do crédito presumido em relação aos custos incorridos nesta fase, senão vejamos:

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 CPIPI original, mas não à modalidade a que aderiu o recorrente, decorrente da Lei n 10.276, de 2001. Ainda que a INSRF nº 23, de 1997 o socorresse, o art. 5 § 2 , 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. 5 § 2 , da INSRF 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 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.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

3- Gastos com aquisições de produtos intermediários utilizados no processo produtivo

Analisando os autos, com a devida vênia, verifica-se não assistir razão ao Contribuinte quanto ao reconhecimento do crédito presumido na aquisição de produtos intermediários utilizados no processo produtivo, devendo portando ser mantido a decisão do acórdão recorrido, senão vejamos:

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 preenchiem 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 imprestável para o consumo humano e o álcool impróprio para ser empregado em motores de combustão interna. Assim, 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 6 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 préevaporado no préevaporador*
- 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.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Do dispositivo

- 1- Nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional; e
- 2- Nego provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran