



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10950.004675/2009-99  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-009.905 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de outubro de 2021  
**Recorrente** USINA SAO TOME S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Não se admite no processo administrativo fiscal a defesa genérica ou implícita, devendo considerar-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo Impugnante, na dicção do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. 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) deve ser excluído da base de cálculo do crédito presumido.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.**

Somente geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários, assim definidos na legislação do IPI, que sejam consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.**

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. Aplicação da Súmula STJ nº 494 e do REsp nº 993.164/MG (Tema nº 432).

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS.**

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT. Aplicação da Súmula CARF nº 20.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CORREÇÃO MONETÁRIA.**

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07, ainda que o protocolo do pedido seja anterior à citada lei. Aplicação da Súmula CARF nº 154 e do REsp nº 1138206/RS (Temas nº 269 e 270).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas sobre as aquisições de pessoas físicas e cooperativas constantes do Relatório AGR1101F e AGR1101C, e, ainda, para determinar a atualização do crédito pela Selic, a partir do 361º dia na data do protocolo.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

**Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório da DRJ:

Trata-se de PER/DCOMP transmitida em 23/10/2006 visando compensação de tributos com crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96 e Lei nº 10.276/2001, no valor de R\$ 3.521.817,29, relativo ao 3º trimestre de 2006. Posteriormente, em 07/05/2007, a interessada apresentou PER residual, no valor de R\$ 2.854.546,80, perfazendo um valor total de R\$ 6.376.364,09.

Conforme o Despacho Decisório de fls. 477/532, o pedido foi parcialmente deferido, no valor de R\$ 17.870,96, e as compensações foram homologadas até o limite do crédito deferido. Segundo consta, o crédito presumido foi parcialmente indeferido, em virtude das seguintes retificações:

1. Exclusão da receita de exportação dos valores relativos à exportação de produto NT;
2. Ajustes na receita bruta de vendas: inclusão do valor do álcool carburante produzido pela empresa e utilizado nos veículos próprios; exclusão dos valores de vendas de produtos agrícolas; exclusão das receitas decorrentes das vendas de produtos NT; e exclusão das vendas do produto “vapor”;

3. Exclusão, no valor de insumos, das aquisições de materiais, combustíveis e lubrificantes destinados à atividade agrícola;
4. Exclusão, no valor de insumos, das aquisições de pessoas físicas e cooperativas não contribuintes do PIS e COFINS;
5. Exclusão, no valor de insumos, das transferências internas de cana-de-açúcar;
6. Exclusão, no valor de insumos, de materiais adquiridos que não se enquadram no conceito de insumos, tais como itens de consumo ou de manutenção e lubrificantes;
7. Exclusão, no valor de insumos, do valor dos insumos aplicados em produtos NT;
8. Exclusão no valor dos insumos dos gastos com combustíveis porque não se constatou a aplicação de combustíveis no processo produtivo;
9. Ajuste no valor dos gastos com energia elétrica, com a exclusão da energia aplicada no setor administrativo e a exclusão da energia aplicada em produto NT;

Regularmente cientificada, a postulante apresentou manifestação de inconformidade de fls. 547/575, alegando, em resumo, o seguinte:

1. Defende a inclusão na receita de exportação das saídas de produto NT, considerando que o produto, embora NT, é industrializado;
2. Defende a inclusão dos valores relativos às aquisições de insumos agrícolas aplicados na produção de cana própria, por se tratar de atividade agro-industrial;
3. Defende a inclusão das aquisições de cana de açúcar de pessoas físicas e cooperativas, pois os atos administrativos não podem limitar o que a lei não limita; este é o entendimento pacífico do CAREF;
4. Contesta as exclusões de produtos intermediários, aplicados no processo produtivo, tais como lubrificantes e combustíveis de uso industrial e agrícola, peças de reposição e manutenção da frota, dos equipamentos e implementos agrícolas e industriais, bem como veículos e caminhões utilizados na lavoura. e que devem ser incluídos no cálculo;
5. A energia elétrica utilizada no processo industrial é um produto intermediário e não pode ser excluído do cálculo;
6. Requer a atualização monetária do valor do ressarcimento.

Por fim, requereu o reconhecimento ao crédito apurado e a homologação das compensações declaradas.

A DRJ Ribeirão Preto, em sessão realizada em 28/09/2016, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade em acórdão ementado da seguinte maneira:

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

#### CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.

O direito ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 condiciona-se a que os produtos exportados estejam dentro do campo de incidência do imposto, não sendo, por conseguinte, alcançados pelo benefício os produtos não-tributados (NT).

#### CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. PESSOA FÍSICA. COOPERATIVAS. APURAÇÃO PELO SISTEMA ALTERNATIVO.

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

#### CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

A legislação referente ao crédito presumido somente admite a inclusão dos insumos aplicados na produção industrial, não contemplando os materiais aplicados na produção de cana-de-açúcar, por se tratar de atividade agrícola.

#### CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo os produtos que não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado, bem como, não incluem os combustíveis e a energia elétrica não aplicados no processo produtivo.

#### CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

O contribuinte, tendo tomado ciência do acórdão da DRJ em 18/10/2016, apresentou em 16/11/2016 o recurso voluntário de fls. 649/676, contendo os seguintes elementos de defesa:

- **O relator cometeu o equívoco de considerar que as seguintes matérias não foram devidamente contestadas**, quais sejam: inclusão na receita bruta do valor do álcool carburante produzido pela empresa e utilizado nos veículos próprios; exclusão na receita bruta dos valores de vendas de produtos agrícolas; exclusão das receitas decorrentes das vendas de produtos NT; exclusão das vendas do produto “vapor”; e exclusão no valor de insumos das transferências internas de cana-de-açúcar.
- **Ao glosar crédito presumido referente aos insumos utilizados na produção dos produtos agroindustriais, por se tratarem de produtos NT, ocorre violação à Lei n.º 9363/96 e à Lei n.º 10.276/01, principalmente porque se trata de produtos industrializados**, motivo pelo qual tais produtos não devem ser abatidos da base de cálculo da receita de exportação.

- **A possibilidade de creditamento de aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, ainda que o crédito seja apurado na forma alternativa da Lei nº 10.276/2001**, haja vista que a referida lei não trouxe alteração substancial quanto ao direito de crédito presumido do IPI previsto na Lei nº 9.363/2006, e, por consequência, deve-se aplicar os mesmos fundamentos das decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes e pelo Judiciário de que também os insumos adquiridos sem incidência do PIS e da Cofins conferem direito ao crédito presumido, sendo inconstitucional qualquer restrição;
- **Deve ter direito ao crédito apurado sobre as aquisições de materiais intermediários utilizados na fase do processo produtivo da cana-de-açúcar, uma vez que é considerada uma empresa agroindustrial** e, dessa forma, a sua fase agrícola também está inclusa para fins de creditamento do IPI, referente aos gastos com insumos, materiais intermediários e embalagens. Nesse sentido, discorda quanto à exclusão do processo produtivo das fases de Cultivo e Tratos Culturais na cana-de-açúcar, Corte e Transporte e, por consequência, dos insumos então utilizados e consumidos. Tal entendimento está em consonância com o laudo técnico acostado aos autos.
- Dessa forma, devem ser considerados os créditos decorrentes de defensivos, adubos químicos, inseticidas, dentre outros (cf. laudo juntado ao processo), excluindo-se apenas os utilizados nas fases de adequação e preparo do solo, bem como o plantio da cana-de-açúcar, porém, havendo o reconhecimento de crédito na fase do processo produtivo de cultivo e tratos culturais na cana-de-açúcar, corte e transporte, consoante demonstrada a utilização dos referidos produtos no laudo técnico.
- **Deve ter direito ao crédito de produtos intermediários, tais como lubrificantes de uso industrial, insumos e lubrificantes de uso agrícola, combustível de uso agrícola, peças e materiais da manutenção de máquinas, energia elétrica, equipamentos e implementos agrícolas, veículos e caminhões de uso agrícola**, pois se referem a dispêndios que se mostram compatíveis com o Parecer Normativo CST nº 65/1979, que deve ser interpretado à luz da finalidade do benefício do Crédito Presumido de IPI, instituído pela Lei 9363/96.
- Requer-se a confirmação da aplicação do índice próprio, **com o fim de que seja reconhecido o direito à incidência de juros compensatórios de 1% (um por cento) e de correção monetária, por meio da Taxa SELIC**, sobre o crédito concedido em favor da Recorrente, nos termos do art. 39, §4º, da Lei n.º 9.250/1995 c/c o art. 66, § 3º da Lei n.º 8.383/1991 e art. 108 do Código Tributário Nacional.

Ao fim, requer (a) o reconhecimento da não preclusão das matérias assim consideradas pela decisão de piso, devolvendo os autos para apreciação das referidas questões; (b) no mérito, o reconhecimento integral de seu pleito; (c) acrescendo-se ao crédito reconhecido juros compensatórios de 1% e de correção monetária, por meio da Selic.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecido.

Em questão preliminar, a Recorrente alega que a decisão de piso teria equivocadamente considerado preclusas as seguintes matérias, as quais, no seu entender, ainda que sucintamente, foram contestadas nas razões de inconformidade: a inclusão na receita bruta do valor do álcool carburante produzido pela empresa e utilizado nos veículos próprios; exclusão na receita bruta dos valores de vendas de produtos agrícolas; exclusão das receitas decorrentes das vendas de produtos NT; exclusão das vendas do produto “vapor”; e exclusão no valor de insumos das transferências internas de cana-de-açúcar. Alega que, por consequência, o colegiado deixou de apreciar tais questões, em prejuízo de sua defesa, razão pela qual devem os autos ser remetidos para a 1ª instância devolvendo-se o conhecimento e a discussão acerca das referidas questões.

Analisando-se as razões de inconformidade de e-fls. 547 e ss, não há uma palavra sequer que trate ou, pelo menos, faça menção, ainda que indireta, às referidas matérias. Em verdade, a Recorrente se insurge tão somente contra a “exclusão das receitas decorrentes das vendas de produtos NT das receitas de exportação”, ponto expressamente tratado na decisão recorrida, conforme excerto de e-fls 628/631. Veja-se:

### RECEITA DE EXPORTAÇÃO – EXCLUSÃO DE EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT

O benefício fiscal autorizado pela Lei no 9.363, de 1996, foi instituído com a finalidade de ressarcimento, às empresas produtoras e exportadoras, das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), para utilização no processo produtivo, como estabelece o art. 1º e seu parágrafo único, a seguir reproduzidos:

(...)

Segundo preceitua o parágrafo único do art. 3º da Lei no 9.363/96, utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do IPI para o estabelecimento, dentre outros, do conceito de produção.

(...)

O art. 8º do RIPI, de 2002, em vigor na época (art. 8º do Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010), assim dispõe:

(...)

O art. 6º da Lei no 10.451, de 10 de maio de 2002, diz o seguinte:

(...)

Consequentemente, à vista da legislação antes reproduzida, sendo o benefício instituído para a empresa produtora e exportadora, é necessário que o produto exportado tenha sido industrializado pela produtora e que se encontre dentro do campo de incidência do IPI, condições indispensáveis para gerar direito ao crédito presumido.

Passando ao caso concreto, a fiscalização apurou que o interessado vendeu produto NT, fora do campo de incidência do IPI, à vista do que, por não terem sido satisfeitas as condições mencionadas anteriormente, tais vendas não geram direito ao crédito presumido do citado imposto. A propósito, é irrelevante, no caso, que os referidos produtos tenham sido submetidos a operações de transformação, para posterior comercialização, as quais não são suficientes para alterar a classificação fiscal do referido item, como NT, na TIPI.

Cabe informar que a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal (hoje Secretaria da Receita Federal do Brasil), por meio do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22 de abril de 1996, divulgou o seguinte entendimento sobre o assunto:

(...)

Em razão do dispositivo antes transcrito, a Portaria MF no 64, de 24 de março de 2003, sucedida pela Portaria MF no 93, de 27 de abril de 2004 (art. 3º, § 12, II) explicitou que apenas o produto da venda (para o exterior e para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação) de produtos industrializados nacionais é que dá direito ao crédito presumido do IPI, conforme transcrição que segue:

(...)

Note-se também que a Instrução Normativa SRF no 69, de 6 de agosto de 2001 (art. 21, § 1º), a Instrução Normativa SRF no 313, de 3 de abril de 2003 (art. 17, § 1º), a Instrução Normativa SRF no 315, de 3 de abril de 2003 (art. 21, § 1º), a Instrução Normativa no 419, de 10 de maio de 2004 (art. 17, § 1º), e a Instrução Normativa no 420, de 10 de maio de 2004 (art. 21, § 1º), contêm disposição expressa, no sentido de que não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos NT e produtos adquiridos de terceiros, que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor-exportador. Por força do art. 7º, V, da Portaria MF no 341, de 12 de julho de 2011, o julgador em exercício nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento deve observar as normas legais e regulamentares, bem assim o entendimento da RFB expresso em atos normativos, como é o caso das instruções normativas antes mencionadas, que vinculam este julgamento.

É importante considerar que o antigo Segundo Conselho de Contribuintes negou direito ao crédito presumido do IPI, em casos da espécie, como se vê pelo teor das seguintes ementas de acórdãos, transcritas em parte, a título de exemplo:

(...)

Correto, portanto, a exclusão no valor da receita de exportação do valor das exportações de produto NT.

No que se refere às demais matérias, já é cediço que não se admite no processo administrativo fiscal a defesa genérica ou implícita, de tal sorte que deve se considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo Impugnante, na dicção do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Não acolho, portanto, a nulidade suscitada, ratificando, assim, a preclusão das seguintes matérias: a inclusão na receita bruta do valor do álcool carburante produzido pela empresa e utilizado nos veículos próprios; exclusão na receita bruta dos valores de vendas de produtos agrícolas; exclusão das vendas do produto “vapor”; e exclusão no valor de insumos das transferências internas de cana-de-açúcar.

### **Da delimitação do litígio**

De acordo com as informações constantes na Informação Fiscal de e-fls. 477 e ss (itens 97 a 100), a Fiscalização segregou as glosas, primeiramente, de acordo com a fase ou finalidade informada (agrícola ou indústria). Dentro de cada finalidade, separou as glosas por CFOP, segundo escriturado pela empresa, e, para cada um desses CFOP, segregou ainda por tipo de fornecedor (pessoa física - PF, pessoa jurídica - PJ ou a própria empresa - TOME). Por fim, efetuou a qualificação da glosa segundo grupos de estoque específicos, indicados pela empresa.

Por conta disso, foram gerados os relatórios de e-fls. 453 e ss, intitulados do seguinte modo: as 3 primeiras letras indicam a fase ou finalidade (sendo "AGR", se fase agrícola, ou "IND", se fase industrial); as 4 letras seguintes para indicação do CFOP sob o qual a empresa escriturou cada aquisição; 1 letra final para indicar o tipo do fornecedor (sendo "J", se pessoa jurídica, "F", se pessoa física, "C", se sociedade cooperativa, ou "T", se a própria empresa). Deste modo, por exemplo, o documento "Anexo AGR1101J" relaciona as glosas das aquisições informadas com destinação agrícola, escrituradas no CFOP 1101, realizadas de fornecedores pessoas jurídicas. Os grupos de estoque estão indicados no corpo do Relatório, para cada tipo de item adquirido.

Seguindo esse critério, a Fiscalização elaborou os seguintes relatórios: para a fase agrícola, com título AGR1101J, AGR2101J, AGR1101C, AGR1101F, AGR1151T, AGR1653J e AGR2653J; e para a fase industrial, com título IND1101J, IND1102J, IND2101J e IND1101C.

Isto posto, passo ao exame individual das glosas.

### **Dos dispêndios incorridos na fase agrícola – relatórios AGR1101J, AGR2101J, AGR1151T, AGR1653J, AGR2653J e IND1101C**

A autoridade fiscal glosou o valor das aquisições de insumos e de defensivos utilizados na formação e no cultivo da cana-de-açúcar, por entender que se referem a dispêndios incorridos na fase agrícola da atividade econômica desenvolvida pela empresa. Pelas mesmas razões, glosou os combustíveis e diversas peças e ferramentas destinados ao maquinário utilizados nessa etapa. Destaque-se, nesse ponto, que, embora o relatório IND1101C pareça indicar glosas relativas a insumos destinados à fase industrial, a autoridade fiscal esclarece que apenas acatou a classificação trazida pela Recorrente, mas ressaltou à e-fls. 505/506 tratar-se de aquisições de mudas de cana-de-açúcar, com destinação agrícola.



A Recorrente, por seu turno, traz extenso arrazoadado, no qual, em linhas gerais, alega desenvolver atividade agroindustrial, e, dessa forma, entende que sua fase agrícola também deva ser considerada para fins de creditamento do IPI, no que se refere aos gastos com insumos, materiais intermediários e embalagens, itens utilizados e consumidos no processo de industrialização. Acosta laudo técnico em seu favor.

Sobre a questão, conquanto todo o processo produtivo da Recorrente possa, como alega, ser enquadrado como atividade agroindustrial, a aplicação da legislação de regência do IPI, mais restritiva que a aplicável ao Pis e à Cofins, demanda a distinção da fase agrícola, associada à adequação e preparo do solo, plantio de cana-de-açúcar, cultivo e tratamentos culturais, corte e transporte, atividades tipicamente rurais, da fase industrial, consistente nas fases de moagem, tratamento, cozimento, fermentação, destilaria e demais etapas subsequentes.

Trata-se, ademais, de matéria exaustivamente submetida a esse Conselho, com entendimento já pacificado nas câmaras baixas bem como na Câmara Superior no sentido de que é indevido o respectivo direito creditório, porquanto a fase agrícola é anterior a qualquer etapa de industrialização. A esse respeito, cito os seguintes precedentes:

**Acórdão nº 9303-010.655, de 15 de setembro de 2020**

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. FASE AGRÍCOLA. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE **Não faz jus ao aproveitamento de crédito presumido de IPI, as aquisições de insumos utilizados na fase agrícola, bem como alguns produtos intermediários da indústria, na medida em que não se configuram no conceito legal de insumos perante a legislação do IPI.** CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF 154. TERMO INICIAL. A correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias contados do protocolo do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

**Acórdão nº 9303-010.696, de 16 de setembro de 2020**

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO DE CAMARÃO. PRODUTOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. PÓS-LARVAS, RAÇÃO E ALIMENTOS DIVERSOS PARA CAMARÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. A Lei nº 9.363, de 1996, remeteu o conceito de matéria-prima, insumos, materiais intermediários e de embalagem utilizados no processo produtivo, para efeito do crédito presumido de IPI, na base de cálculo do PIS e da Cofins para se apurar o crédito, somente se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de produtos que se integrem ao produto final (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), e/ou não os integrem, mas se desgastem em menos de um ano em decorrência de uma ação física sofrida por contato com o bem em elaboração ou que sirvam ao acondicionamento do produto. **No presente caso, a própria Contribuinte informa que os insumos pós-larvas, ração e alimentos diversos são manejados na fase de produção agrícola, numa etapa anterior a qualquer industrialização.**

**Acórdão nº 9303-010.606, de 13 de agosto de 2020**

INDUSTRIALIZAÇÃO DE CAMARÃO. PRODUTOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. PÓS-LARVAS, RAÇÃO E ALIMENTOS DIVERSOS PARA CAMARÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. A Lei nº 9.363, de 1996, remeteu o conceito de matéria-prima, insumos, materiais intermediários e de embalagem utilizados no processo produtivo, para efeito do crédito presumido de IPI, na base de cálculo do PIS e da Cofins para se apurar o crédito, somente se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de produtos que se integrem ao produto final (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), e/ou não os integrem, mas se desgastem em menos de um ano em decorrência de uma ação física sofrida por contato com o bem em elaboração ou que sirvam ao acondicionamento do produto. **No presente caso, a própria Contribuinte informa que os insumos pós-larvas, ração e alimentos diversos são manejados na fase de produção agrícola, numa etapa anterior a qualquer industrialização.**

**Acórdão nº 3401-007.502, de 23 de junho de 2020**

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. LARVAS, RAÇÃO E PRODUTOS QUÍMICOS. MATÉRIAS PRIMAS UTILIZADAS NA CARCINICULTURA. ATIVIDADE RURAL. FASE ANTERIOR À INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. **Os valores relativos às matérias primas (larvas, ração e produtos químicos) empregadas na fase carcinícola, que antecede a fase de industrialização do camarão, devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido,** tendo em vista que a Lei nº 9.363/1996 determina que sejam utilizados os conceitos de produção e de matéria prima próprios da legislação do IPI.

**Acórdão nº 3401-007.044, de 23 de outubro de 2019**

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. LARVAS, RAÇÃO E PRODUTOS QUÍMICOS. MATÉRIAS PRIMAS UTILIZADAS NA CARCINICULTURA. ATIVIDADE RURAL. FASE ANTERIOR À INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. **Os valores relativos às matérias primas (larvas, ração e produtos químicos) empregadas na fase carcinícola, que antecede a fase de industrialização do camarão, devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido,** tendo em vista que a Lei nº 9.363/1996 determina que sejam utilizados os conceitos de produção e de matéria prima próprios da legislação do IPI. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. CREDITAMENTO DO IPI. IMPOSSIBILIDADE LEGAL. Assim como não se admite o creditamento do IPI pela aquisição de produtos destinados ao ativo permanente, também não cabe registro de crédito de IPI pela aquisição de itens de manutenção de máquinas/equipamentos ou de materiais para uso e consumo, a exemplo das peças de reposição ou ferramentas que não se consomem por desgaste direto com o produto final industrializado, cujas utilizações no processo produtivo, não adequadamente descritas nos autos, não autorizam seus enquadramentos como matérias primas ou produtos

**Acórdão nº 3302-003.005, de 25 de janeiro de 2016**

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. 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. Somente geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários, assim definidos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, que sejam consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (Súmula CARF nº 19; Pareceres Normativos nº 65, de 1979 e 181, de 1979). CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT. O direito ao crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, abrangendo o campo de incidência, todos os produtos com alíquota, ainda que zero, não estando, por conseguinte, alcançados pelo benefício, os produtos não tributados (NT), conforme entendimento pacífico consubstanciado na Súmula CARF nº 20. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PRÓPRIA PESSOA JURÍDICA. INSUMOS. As transferências de insumos entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica não geram direito ao crédito presumido de IPI, por não se enquadrarem como aquisições efetivas de insumos, nos termos do artigo 1º, da Lei nº 9.363, de 1996.

**Acórdão nº 3402-008.690, de 23 de junho de 2021**

CRÉDITO BÁSICO OU PRESUMIDO. FASE AGRÍCOLA. CONCEITO DE INSUMO. O Parecer Normativo CST nº 65/79 firmou o entendimento de que, além das matérias-primas e produtos intermediários “stricto sensu”, também se integram no conceito de insumo, gerando direito ao crédito, aqueles bens que se consumirem em decorrência de uma ação direta sobre o produto em fabricação. **O conceito de insumo na legislação do IPI é restrito às matérias-primas e produtos intermediários que se consomem de maneira direta no processo produtivo. Sendo a discussão sobre crédito de IPI, que possui regra mais restritiva se comparadas às regras de crédito na legislação do PIS e da Cofins, e considerando que os itens em discussão são utilizados na fase pré-industrialização - produtos empregados no cultivo da cana-de-açúcar, na chamada fase agrícola, não há direito ao creditamento.** Somente geram crédito de IPI as aquisições de produtos que se integrem ao produto final (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), e/ou não os integrem, mas se desgastem em decorrência de uma ação física sofrida por contato com o bem em elaboração ou que sirvam ao acondicionamento do produto.

Para além dessa questão, os itens dispostos nos relatórios AGR1101J, AGR2101J, AGR1653J e AGR2653J, relativos aos grupos de estoque GAS, PECAS PMAQ AGRÍCOLAS, PECAS PVEICULOS, PNEUS E CAMARAS e COMBUST E LUBRIFICANTES, referem-se a partes e peças de máquinas, ferramentas, sobressalentes para reposição, além de lubrificantes, os quais, como é cediço, não se amoldam ao conceito de insumo mais restritivo, preconizado pela legislação do IPI. Isso porque referidos itens não sofrem alterações pela ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e, quando muito, o fazem apenas indiretamente.

Excetua-se apenas o óleo diesel de e-fl. 471 (relatório AGR1653J), o qual, contudo, não gera direito a crédito por ser utilizado na fase agrícola do processo agroindustrial da Recorrente.

Demais disso, os itens constantes no relatório AGR1151T referem-se à cana-de-açúcar remetida por estabelecimentos da própria empresa, não sendo admitido, portanto, o cálculo do crédito nessas operações.

Assim, nego provimento ao recurso nessa parte para manter a totalidade das glosas sobre os dispêndios incorridos na fase agrícola, elencados nos relatórios AGR1101J, AGR2101J, AGR1151T, AGR1653J, AGR2653J e IND1101C.

### **Dos dispêndios incorridos na fase industrial – relatórios IND1101J, IND1102J e IND2101J**

De acordo com a Informação Fiscal de e-fls. 496 e ss (itens 94 a 96), a Fiscalização verificou que vários dos produtos adquiridos, por sua descrição, não se referiam a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME), muito embora adquiridos sob CFOP 1101 ou 2101. Suas descrições sugerem tratar-se muito mais de itens de consumo ou de manutenção (partes e peças de máquinas, ferramentas, sobressalentes, reposição, desgaste, etc). Além disso, no item 141 da Informação Fiscal, esclarece que os dispêndios com os materiais de embalagem do relatório IND1102J foram destinados à revenda, conforme CFOP 1102 escriturado.

Dessa maneira, valendo-se das especificações contidas no item 11 do Parecer Normativo CST nº 65, de 06 de novembro de 1979, que trata de créditos autorizados pelo Regulamento de IPI, quanto à interpretação do que sejam insumos industriais (MP, PI, ME), procedeu às glosas dos referidos itens.

A Recorrente, por seu turno, sustenta que referidos itens se mostram compatíveis com as definições contidas no mencionado Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, pois, embora não integrem o produto final, são consumidos no processo produtivo da indústria, conforme inclusive dispõe o art. 147 do RIPI/1979.

Sobre a questão, há de se inicialmente inspecionar de que forma o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, estabelece os critérios, sob a regência da legislação do IPI, para que as aquisições possam gerar direito a crédito do imposto:

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), **quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.**

11.1. **Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79.**

Analizando os itens glosados, elencados nos relatórios IND1101J e IND2101J, é possível concluir que se trata de inúmeras peças de reposição e de ferramentas, as quais, embora descritas em alguns casos como APLICAÇÃO DIRETA, não se mostram compatíveis com as definições retro, isto é, não parecem sofrer alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Muito pelo contrário, diversos itens como abraçadeiras, adaptador, anéis de vedação, arruelas, barras, bombas, buchas, cabos, carvão, chaves, conectores, correias, discos de freio, engrenagem, fechadura, filtros, flexível, jogo de velas, lâmpadas, mangotes, porca, retentores, rolamentos, sensores, ventoinhas, brocas, caixa de ferramentas, disjuntores, e dezenas de outros, sequer sofrem alterações e, quando muito, o fazem apenas indiretamente, não se amoldando aos preceitos acima estabelecidos.

Também é possível chegar a essa conclusão a partir do laudo técnico elaborado pela própria Recorrente (e-fls. 336 e ss). De acordo com o documento, os lubrificantes e o grafite em pó são utilizados em redutores de velocidade, veículos, tratores, mancais de rolamentos, lubrificação de equipamentos pneumáticos, bombas centrífugas, bombas helicoidais, bombas de engrenagem, bombas de pistão, turbinas a vapor, torno, sopradores de ar, compressores de ar, centrífugas de fermento e centrífugas de açúcar.

O disco de desgaste e de corte, lixas e esmeril são utilizados para a confecção, fabricação e reforma de equipamentos industriais, bem como para confecção de peças para máquinas e equipamentos em geral como motores elétricos, bombas, redutores de velocidades, centrífugas, sopradores de ar, compressores de ar.

Os gases acetileno, argônio, oxigênio, star gold C25 e GLP são utilizados para realizar cortes em peças de caldeiraria, além de reparar danos causados em peças mecânicas da produção de álcool e açúcar por meio de soldas. As varetas de solda são materiais utilizados para melhorar performance dos equipamentos da indústria.

Ora, não há um item sequer que exerça ação sobre o produto em elaboração, restando evidente que intenta a Recorrente seja adotada uma interpretação ampla para o conceito de produtos intermediários que contemple a totalidade dos insumos consumidos no processo de industrialização, tal como ocorre com o Pis e a Cofins, o que não é possível, de acordo com a legislação de regência do IPI.

Dessa maneira, nego provimento ao recurso neste ponto para manter as glosas sobre os dispêndios incorridos já na fase industrial e elencados nos relatórios IND1101J, IND1102J e IND2101J.

#### **Das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas – relatório AGR1101F e AGR1101C**

Analizando as glosas em questão (relatórios AGR1101F e AGR1101C), é possível notar que se trata de aquisições de cana-de-açúcar efetuadas de pessoas físicas e de cooperativas. Em relação ao ponto, há de se destacar que, embora deixe claro a Fiscalização tratar-se de insumo industrial, manteve referidos dispêndios vinculados à fase agrícola do processo agroindustrial da Recorrente acatando a indicação trazida pela própria empresa (itens 120 e 122 da Informação Fiscal). De todo modo, amparando-se na premissa de que as aquisições de

insumos realizadas de fornecedores pessoas físicas ou de cooperativas não podem gozar do benefício do crédito presumido, procedeu às glosas.

Alega a Recorrente que tem direito ao crédito de aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, ainda que o crédito seja apurado na forma alternativa da Lei nº 10.276/2001, haja vista que a referida lei não trouxe alteração substancial quanto ao direito de crédito presumido do IPI previsto na Lei nº 9.363/2006. Dessa forma, entende pela aplicabilidade dos mesmos fundamentos das decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes e pelo Judiciário de que também os insumos adquiridos sem incidência do PIS e da Cofins conferem direito ao crédito presumido, sendo inconstitucional qualquer restrição.

Nesse particular, entendo assistir razão à Recorrente.

No que se refere à sistemática de apuração de créditos presumidos de IPI prevista na Lei nº 9.363/2006, a matéria fora objeto de decisão por parte do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos nos autos do REsp nº 993.164/MG, de vinculação obrigatória para este Conselho por força do artigo 62, parágrafo 2º, de seu Regimento.

Na oportunidade, restou estabelecido que é ilegal a regra prevista na IN SRF nº 23/1997 (art. 2º, § 2º), que restringiu o direito à dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei nº 9.363/1996) às pessoas jurídicas efetivamente sujeitas à incidência do PIS e da Cofins, tendo se firmado a seguinte tese (Tema nº 432), cuja redação também é reproduzida no enunciado sumular de nº 494 daquela Corte:

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.

Em que pese a ora Recorrente não apure o crédito presumido pela forma ordinariamente prevista no aludido diploma (Lei nº 9.363/1996) e sim pelo regime alternativo previsto na Lei nº 10.276/2001, penso que a inteligência da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça deva ser estendida ao caso.

Explico.

Embora tenha ocorrido substancial alteração textual no novo diploma, analogamente não há em sua redação a limitação então contida na IN SRF nº 23/1997, que fora condenada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito, ainda que se cogite que o parágrafo 1º do artigo 1º da Lei nº 10.276/2001 tenha imposto tal restrição, ao determinar que a “base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições (...)”, é de se observar que a Lei nº 9.363/1996 já continha disposição equivalente. Veja-se:

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. (...)

-----

Lei nº 10.276/2001

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: (...)

Em verdade, a Lei nº 10.276/2001 não criou novo benefício, apenas passou a admitir a inclusão na base de cálculo, além dos insumos para industrialização já previstos no diploma anterior, segundo o conceito da legislação do IPI, dos gastos com energia elétrica, combustíveis e serviços de industrialização por encomenda, além de alterar a forma de cálculo. Não há, portanto, mudança substancial na essência do benefício concedido.

Diante desse cenário, nada obstante particularmente não compactue com a conclusão a que chegou o Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 993.164/MG - pois entendo que a redação da Lei nº 9.363/1996 já estabelecia uma restrição ao creditamento -, e que a disposição prevista no artigo 62, parágrafo 2º, do RICARF pelo menos formalmente não se aplique ao caso, em privilegio ao sistema de precedentes previsto no artigo 925 e ss. do CPC/2015, penso que a *ratio* engendrada no aludido recurso especial deva ser aproveitada para a situação sob exame.

Essa inclusive foi a conclusão dos Acórdãos nº 9303-008.637, nº 9303-006.802, nº 9303-004.682, nº 9303-005.103, nº 3401-004.457, nº 3401-005.213, nº 3401-005.340, nº 3401-006.594, e diversos outros.

Portanto, dou provimento ao recurso nesse particular para reverter as glosas sobre as aquisições de pessoas físicas e de cooperativas dispostas nos relatórios AGR1101F e AGR1101C.

### **Da energia elétrica - exclusão de exportação de produtos NT**

Nesse ponto, asseverou a Fiscalização (itens 192 e ss da Informação Fiscal) que expurgou a parcela da energia elétrica consumida no setor administrativo (2%) com base em laudo apresentado pela empresa de e-fl. 420. Também foi glosado o valor utilizado para a fabricação de produtos fora do campo de incidência do IPI (NT, não tributados), a saber: álcool para fins carburantes (TIPI/NCM 22071000 EX001), resíduo de fermentação (TIPI/NCM 21022000) e bagaço de cana (TIPI/NCM 23032000).

A Recorrente entende ser devido o crédito presumido de IPI sobre as aquisições de energia elétrica por tratar-se de produto intermediário consumido no processo produtivo da indústria, uma vez que se faz indispensável ao funcionamento dos equipamentos industriais, do próprio parque industrial e à obtenção do produto final: álcool e açúcar exportados. Cita entendimentos da Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais em seu favor.

Muito embora sejam válidos os argumentos trazidos pela Recorrente, observo que a glosa não tem espeque na negativa de que a energia elétrica não seja um produto intermediário e sim na premissa de que a parcela glosada ou não foi consumida no processo industrial (os 2% destinados ao setor administrativo, conforme laudo de e-fl. 420) ou foi utilizada para a fabricação de produtos fora do campo de incidência do IPI (NT), pontos não abordados em sua defesa.

A esse respeito, a conclusão a que chega a autoridade fiscal de que os insumos vinculados à fabricação de produtos fora do campo de incidência do IPI (NT) não devem gerar direito a crédito mostra-se congruente com o enunciado nº 20 deste Conselho, *verbis*:

Súmula CARF nº 20

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Assim, nego provimento ao recurso para manter as glosas sobre os dispêndios com energia elétrica, vinculados aos setores administrativos e aos produtos fora do campo de incidência do IPI (NT).

### **Do direito à atualização monetária**

Requer a Recorrente a aplicação do índice próprio, com o fim de que seja reconhecido o direito à incidência de juros compensatórios de 1% (um por cento) e de correção monetária, por meio da taxa SELIC, sobre o crédito concedido em seu favor.

O pleito tem como objeto matéria com entendimento já estabilizado no enunciado de nº 154 deste Conselho, no sentido de que, constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/2007. Veja-se:

Súmula CARF nº 154

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Por oportuno, observo que a matéria já havia sido apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1138206/RS, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, vinculante para este colegiado (RICARF, art. 62, parágrafo 2º), tendo se estabelecido na ocasião que, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei nº 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos. Veja-se:

Temas nº 269 e nº 270 (idêntica redação)

Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).



Dessa maneira, dou provimento parcial ao recurso nesse aspecto, para que o crédito seja atualizado a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido de ressarcimento, conforme art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

### **Conclusão**

Por todo o acima exposto, dou parcial provimento ao recurso para reverter as glosas sobre as aquisições de pessoas físicas e cooperativas dispostas no Relatório AGR1101F e AGR1101C, bem como para atualizar o crédito a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido de ressarcimento, conforme art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos