



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

**Processo n°** 10950.900852/2010-01  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.254 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de novembro de 2013  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZINHA LTDA  
**Recorrida** DRJ RIBEIRÃO PRETO (SP)

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

Ementa:

**CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO. AQUISIÇÕES A PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS**

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.

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. RESP 993164, Min. Luiz Fux.

**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, não estando, por conseguinte, alcançados pelo benefício, os produtos não-tributados (NT).

**CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. COMBUSTÍVEL. SÚMULA CARF Nº 19.**

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL DE APURAÇÃO. O alcance das expressões "receita de exportação" e**

“receita operacional bruta” para determinação do percentual a ser aplicado sobre o total das aquisições de modo a apurar a base de cálculo do benefício instituído pela Lei 9.363/96 vem expresso no artigo 3º, § 15, inciso II da Portaria MF nº 38/97 como sendo o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais. Descabe, por isso, dele excluir as vendas de produtos “NT” para efeito de IPI ou de mercadorias não submetidas à operação de industrialização no estabelecimento.

#### INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO IPI. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

O conceito de insumos para o IPI está contido no Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979, diferente do admitido na apuração de créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que possui uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI e menor que a definida na legislação do Imposto de Renda. Assim sendo, os insumos admitidos, para cálculo do benefício, são tão somente aqueles adquiridos para utilização no processo industrial para exportação.

#### TAXA SELIC

SÚMULA nº 411-STJ - É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco. Rel. Min. Luiz Fux, em 25/11/2009.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar a inclusão dos valores dos insumos adquiridos por não contribuintes do PIS e da Cofins no cálculo do crédito presumido do IPI, determinar a incidência da taxa Selic no valor a ser ressarcimento de crédito presumido do IPI e determinar a homologação das compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido. Vencido conselheiro João Carlos Cassuli Junior quanto à exclusão dos insumos utilizados em produtos NT. O conselheiro Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva votou pelas conclusões na matéria referente à exclusão dos insumos utilizados em produtos em produtos NT.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente Substituto

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Adriana Oliveira e Ribeiro, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva e Winderley Moraes Pereira.

## Relatório

Para elucidar os fatos ocorridos até interposição do recurso voluntário, transcrevo o relatório do acórdão recorrido, *in verbis*:

*Trata-se de PER/DCOMPs de fls. 02/328, visando compensação de tributos com saldo credor da escrita fiscal de que trata o art. 11 da Lei nº 9.779/99 e crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96 e Lei nº 10.276/2001, no valor total de R\$ 10.228.696,63, relativo ao 1º trimestre de 2007.*

*Conforme o Despacho Decisório de fl. 329 e com base no relatório fiscal de fls. 335/407, o pedido foi parcialmente deferido, no valor de R\$ 62.922,17, e as compensações foram homologadas até o limite do crédito deferido.*

*Segundo consta no relatório fiscal, foi reconhecido o crédito presumido de R\$ 27.372,08, em virtude das seguintes retificações:*

- 1. Recálculo do crédito presumido do 4º trimestre de 2006, obtendo-se um valor positivo de R\$ 102.805,59, enquanto a requerente havia apurado um valor negativo de R\$ 8.736.998,78;*
- 2. Exclusão da receita de exportação dos valores relativos a exportação de produtos NT;*
- 3. Exclusão da receita bruta das vendas de produtos NT, e de saídas de cana-de-açúcar, por ser um produto agrícola não industrializado; inclusão do valor do álcool carburante produzido pela empresa e utilizado nos veículos próprios e destinados ao consumidor final;*
- 4. Exclusão no valor de insumos das seguintes aquisições: materiais destinados à atividade agrícola; aquisições de pessoas físicas e cooperativas não contribuintes do PIS e COFINS; materiais destinados à manutenção, partes e peças de máquinas, ferramentas, material de reposição; materiais de proteção e segurança; gás; material de obras; outros materiais tais como fita isolante, arame, bateria, cadeado, cera, pilha e vaselina; óleos lubrificantes; materias de manutenção da frota de veículos, produtos de limpeza e demais materiais que não se enquadram no conceito de insumos;*
- 5. Exclusão no valor de insumos das transferências internas de cana-de-açúcar;*
- 6. Exclusão no valor de insumos do valor dos insumos aplicados em produtos NT;*
- 7. Exclusão no valor de insumos do valor dos insumos aplicados em quebras da produção;*

8. *Ajustes nos estoques considerando-se a proporção das compras com direito ao crédito sobre as compras totais;*

9. *Inclusão na apuração, do valor de R\$ 381.293,49 excluído da apuração do 4º trimestre de 2006, a título de valor dos insumos constantes nos estoques de produtos não acabados e acabados e não vendidos em 31/12/2006;*

10. *Exclusão no valor dos insumos dos gastos com combustíveis porque não se constatou a aplicação de combustíveis no processo produtivo;*

11. *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 e nas quebras de produção.*

*No saldo credor da escrita foram glosados créditos de R\$ 170.031,02 de janeiro/2007, R\$ 166.518,77 de fevereiro/2007 e R\$ 146.484,07 de março/2007, por não se enquadrarem como insumos industriais, com a aplicação dos mesmos conceitos discorridos para o crédito presumido, tais como: materiais aplicados na atividade agrícola; materiais aplicados em produtos NT; combustíveis e lubrificantes; materiais de manutenção e consumo.*

*Regularmente cientificada, a postulante apresentou manifestação de inconformidade de fls. 409/445, alegando, em resumo, o seguinte:*

1. *O despacho decisório é nulo porque os cálculos apresentados pelo auditor fiscal estão equivocados havendo diferença entre o valor não glosado pela fiscalização e o valor reconhecido pelo despacho decisório;*

2. *Defende a inclusão na receita de exportação das saídas de produto NT, considerando que o produto, embora NT, é industrializado;*

3. *Defende a inclusão dos valores relativos às aquisições de insumos e defensivos agrícolas aplicados na produção de cana própria, por se tratar de atividade agroindustrial;*

4. *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;*

5. *As demais exclusões referem-se a produtos intermediários aplicados no processo produtivo e que devem ser incluídos no cálculo;*

6. *A energia elétrica utilizada no processo industrial é um produto intermediário e não pode ser excluído do cálculo, bem como os combustíveis utilizados nas máquinas agrícolas e caminhões;*

7. *Requer a atualização do valor do ressarcimento pela taxa Selic.*

*Por fim, requereu o cancelamento do despacho decisório, ou o reconhecimento ao crédito objeto do presente processo.*

A 2ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto (SP) julgou a manifestação improcedente, nos termos do Acórdão nº 14-36.601, de 15 de fevereiro de 2010, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.*

*Não há ofensa à garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa quando todos os fatos estão descritos e juridicamente embasados, possibilitando à contribuinte contestar todas razões de fato e de direito elencadas no despacho decisório.*

*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.*

*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 aplicada 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.*

Inconformado com a decisão de primeiro grau, o recorrente protocolou recurso voluntário que abaixo sintetizo:

- 1) Que há nulidade no despacho decisório por equívoco nos cálculos apresentado pela fiscalização – Alega o recorrente que a instância *a quo* se negou a verificar a nulidade suscitada em sede de manifestação de inconformidade sob o fundamento de que a diferença decorrente entre os valores glosados e o que foi deferido não é passível de ressarcimento e compensação. Afirma que tal entendimento acarretou prejuízo à defesa do recorrente
- 2) Que não merece prosperar o estorno de ofício efetuado pela fiscalização decorrente da apuração de saldo negativo no 4º trimestre do ano-calendário de 2006, cujo montante restou consignado no valor de R\$ 8.736.998,78;
- 3) Que os insumos devem ser considerados como os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultem no produto ou serviço, ou até mesmo as posteriores, desde que sejam imprescindíveis ao funcionamento da produção;
- 4) Que é indevida a exclusão das receitas de exportação o valor resultante das vendas para o exterior de produtos NT e produtos adquiridos de terceiros;
- 5) Que não procede a exclusão dos valores referentes a insumos utilizados para fabricação de produtos “não tributados” da base de cálculo do crédito presumido de IPI;

- 6) Discorda quanto à exclusão dos custos com os insumos utilizados nas fases do cultivo e tratos culturais na cana-de-açúcar, corte e transporte;
- 7) Que tem direito aos créditos sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas;
- 8) Que tem direito ao crédito sobre as aquisições de materiais intermediários utilizados na fase do processo produtivo da cana-de-açúcar, quais sejam: Lubrificantes e Combustíveis na Fase Agrícola / Pneus e Câmaras de uso Agrícola / Peças e Materiais Utilizados no Reparo e Manutenção de Máquinas, Equipamentos e Implementos Agrícolas e Industriais / Veículos e Caminhões de Uso Agrícola / Equipamento de Proteção Individual Utilizado na Fase Agrícola / Materiais Para Manutenção de Máquinas, Equipamentos, Ferramentas e Instalações de uso Industrial / Lubrificantes e Peças para reparo de Máquinas na Fase Industrial / Abrasivos, Ferramentas Manuais e Componentes de Máquinas na Fase Industrial;
- 9) Que é devido a inclusão dos custos com energia elétrica no cálculo do crédito presumido do IPI por se tratar de produto intermediário;
- 10) Que há incidência da taxa Selic sobre o crédito concedido ao recorrente;
- 11) Que o recorrente seguiu todos os procedimentos descritos em lei referente à compensação, e como demonstrado ao longo do recurso, há créditos financeiros a favor do recorrente, portanto, todas as compensações declaradas devem ser homologadas.

Termina sua petição recursal requerendo:

a) A reforma de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, a fim de reconhecer o direito da Recorrente ao aproveitamento/ressarcimento do Crédito Presumido do IPI originado da TOTALIDADE da aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, ou seja, tanto nas aquisições de insumos de pessoas físicas não contribuintes do PIS e da COFINS, quanto de pessoas jurídicas;

b) A homologação da compensação pleiteada por meio dos PER/DCOMP's protocolizados, haja vista que a glosa dos créditos não prosperam;

c) A da incidência de juros compensatórios de 1% e de correção monetária, por meio da Taxa SELIC, sobre o crédito concedido em favor da Recorrente, nos termos do artigo 39, § 4º, da Lei 9.250 de 27.dez.1995 c/c o art. 66, § 3º da Lei nº 8.383 de 31.12.1991 e art. 108 do Código Tributário Nacional.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade de sorte que conheço do recurso e passo a análise de mérito.

### APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO 4º TRIMESTRE DE 2006.

Afirma a recorrente que foi indevido o estorno de ofício efetuado pela fiscalização decorrente da apuração de saldo negativo no 4º trimestre do ano-calendário de 2006.

A instância *a quo* consigna que na manifestação de inconformidade não há insurgência sobre o recálculo do crédito presumido do 4º trimestre de 2006. Por sua vez, o recorrente, no recurso voluntário, afiança que pleiteou a nulidade do despacho decisório por equívoco nos cálculos apresentados pela Autoridade Fiscal, o que, por si só, abrange a totalidade da matéria.

Discordo da recorrente, pois o art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, determina que a impugnação/manifestação de inconformidade mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões que possuir. Esse ditame legal afasta a possibilidade de o sujeito passivo apresentar recurso de forma genérica (negação geral).

No caso em exame, o próprio recorrente afirma que discordou da totalidade dos cálculos apresentados pela Autoridade Fiscal, sem apontar qual foi o erro nos cálculos da apuração do crédito presumido referente ao 4º trimestre de 2006.

Após excursão aos autos, é de meridiana obviedade que este assunto trazido pelo recorrente no recurso voluntário não foi suscitado de forma correta na impugnação.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

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

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída

para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

*No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desses fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.*

*Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.*

Para Carnelutti:

*As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.*

Dinamarco define o objeto da prova:

*....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e, portanto, condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo, portanto, insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mendazes. As alegações, sim, é que podem ser verazes ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verazes.*

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

*Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.*

*O risco de errar ao presumir dimensiona-se na razão inversa à do grau de probabilidade de que a relação entre a ocorrência de um fato e a de outro se mantenha sempre. Quanto maior a probabilidade, menor o risco; menor a probabilidade, maior o risco a assumir.*

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado pelo professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

*É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.*

*A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado, resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.*

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

*(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.*

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

*(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais*

*exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.*

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que *a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.*

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Regressando aos autos, como já mencionado, o recorrente não apresentou indícios mínimos de seu direito, de sorte que me sinto na obrigação de julgar com os dados constantes nos autos. Neste contexto, não vislumbro razões para reformar a decisão de primeira instância, uma vez que sua decisão foi baseada nos fundamentos jurídicos constantes dos autos e a consequente subsunção aos fundamentos legais que regiam a matéria à época dos fatos geradores.

#### NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ POR OMISSÃO.

O recorrente busca a nulidade da decisão da DRJ por ela ter se omitido sobre a nulidade do despacho decisório por equívoco nos cálculos apresentados pela fiscalização.

Esse fundamento não resiste à análise dos autos.

A primeira instância analisa a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente e toma a decisão que abaixo transcrevo:

*A manifestante requer a nulidade do despacho decisório por entender que houve equívoco nos cálculos efetuados pelo auditor fiscal. Entretanto, não procede a alegação.*

*As planilhas constantes às fls. 330 demonstram a forma como se obteve o valor de R\$ 62.922,17, deferido no Despacho Decisório. A diferença alegada pela contribuinte à fl. 413 entre o valor deferido R\$ 62.922,17 e o montante de R\$ 83.861,59, ou seja, R\$ 20.939,42, é o valor dos créditos não glosados, mas que não são passíveis de ressarcimento, o que está demonstrado na coluna (e) do Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível: janeiro/2007 – R\$ 9.109,83, fevereiro/2007 – R\$ 9.365,52, e março/2007 – 2.464,07 (soma de R\$ 20.939,42). Esses créditos não foram objeto de crédito, mas por não serem*

*passíveis de ressarcimento e compensação, podem ser mantidos na escrita fiscal para a compensação de débitos futuros de IPI, mas não podem ser deferidos para a compensação de outros tributos. Acrescente-se ainda, que os mesmos valores de créditos não glosados e não passíveis de ressarcimento estão demonstrados na TABELA 39 do relatório fiscal, à fl. 406.*

*Deste modo, rejeita-se a preliminar de nulidade do despacho decisório, em face da inexistência dos equívocos alegados pela recorrente.*

Não é preciso de muita energia mental para deduzir que a preliminar de nulidade do despacho decisório foi enfrentada pela instância *a quo* e foi afastada com a devida motivação.

Assim sendo, afasto a preliminar de nulidade da decisão da DRJ por omissão.

#### INCLUSÃO DOS VALORES REFERENTES ÀS EXPORTAÇÕES DE PRODUTOS “NT” NA RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

O recorrente pretende afastar do cálculo do percentual a ser aplicado ao valor dos insumos para obtenção do crédito presumido do IPI, as receitas com a comercialização dos resíduos industriais sob o fundamento de que apenas as receitas operacionais devem compor o a receita operacional bruta.

Conforme já identificado pela DRJ, o resíduo industrial está fora do campo de incidência do IPI, pois é classificado na TIPI como “NT”.

O § 15 do art. 3º da Portaria MF 38/97 previa o conceito de receita bruta de exportação como sendo *o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais*; A redação da referida legislação não deixa dúvida que não haveria base legal para a exclusão das receitas referentes às exportações de mercadorias classificadas como “NT” na TIPI.

Contudo, com a edição da Portaria MF nº 64, de 24 de março de 2003, o conceito de receita bruta de exportação modificou. Passou a ser *o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de produtos industrializados nacionais*.

Por fim, adveio a Portaria MF nº 93, de 27 de abril de 2004, que aduziu a redação final sobre o conceito de receita bruta, como sendo *produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora nos mercados interno e externo*.

Nessa nova redação, a receita proveniente de comercialização de produtos classificados como “NT” na TIPI não poderia fazer parte do cálculo do crédito presumido do IPI, pois o produto não é considerado industrializado nos termos dos artigos 2º, 3º e 4º do RIPI/2004, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002.

#### INCLUSÃO DOS CUSTOS COM AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

O contribuinte se insurge contra exclusão dos valores referentes às aquisições de insumos de não contribuintes do PIS e da COFINS da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

O Colegiado já conhece minha opinião sobre o assunto, sempre neguei a possibilidade da inclusão dos insumos adquiridos de pessoa física e de cooperativa.

Não obstante, por força regimental, sou obrigado a mudar meu voto, uma vez que essa matéria foi objeto de decisão em sede de recurso representativo de controvérsia no Superior Tribunal de Justiça.

A decisão do STJ assim definiu a matéria:

*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.*

*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.*

**RESP 993164, Min. Luiz Fux**

Desta forma, não vejo alternativa, tenho que aceitar a inclusão dos valores dos insumos adquiridos por não contribuintes do PIS e da Cofins no cálculo do crédito presumido do IPI.

## ENERGIA ELÉTRICA

A outra questão a ser enfrentada diz respeito à possibilidade de inclusão dos custos com energia elétrica, por se tratar de produto intermediário, na base de cálculo do crédito presumido do IPI previsto na Lei nº 9.363/96.

Essa matéria também foi pacificada com a aprovação do enunciado de Súmula CARF nº 19, publicada no DOU de 22/12/2009, *in verbis*:

*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

Impende observar que as súmulas do Carf são de observância obrigatória, sob pena de perda de mandato. Portanto, nego o aproveitamento dos custos com aquisição de óleo diesel para fins de crédito presumido do IPI.

Não admito a inclusão dos custos com energia elétrica no cálculo do crédito presumido do IPI.

## EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT

Visando incentivar as exportações de produtos industrializados, a União criou o crédito presumido de IPI como uma forma de ressarcimento das contribuições sociais do PIS e COFINS, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno (nacionais), de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, **utilizados no processo produtivo** de bens exportados.

O benefício fiscal chamado “Crédito Presumido de IPI - Exportações” consiste em um crédito adicional de IPI para sociedades industriais que diretamente ou indiretamente exportam seus produtos industrializados ao mercado internacional. Tem como objetivo principal desonerar a cadeia produtiva dos produtos a serem exportados do custo econômico da COFINS e do PIS, conforme podemos notar pelo texto do art. 1º da Lei 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.*

*Parágrafo Único - O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.*

Dessa forma, o crédito presumido de IPI somente poderá ser efetuado pela empresa exportadora ou, no caso de exportação indireta, pelo fornecedor da comercial exportadora, levando-se em conta apenas os insumos adquiridos no mercado interno, onerados pelo PIS e COFINS, e utilizados na **industrialização** de bens destinados à exportação.

Para melhor elucidar a questão, aduzo o voto do Ilustríssimo Presidente da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Doutor Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº 202.16.066:

*A questão envolvendo o direito de crédito presumido de IPI no tocante às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados na confecção de produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI com a notação NT (Não Tributado) destinados à exportação, longe de estar apascentada, tem gerado acirrados debates na doutrina e na jurisprudência. No Segundo Conselho de Contribuintes, ora prevalece a posição do Fisco, ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Câmaras.*

*A meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos valores correspondentes às exportações dos produtos não tributados (NT) pelo IPI, já que, nos termos do caput do art. 1º da Lei 9.363/1996, instituidora desse incentivo fiscal, o crédito é destinado, tão-somente, às*

*empresas que satisfaçam, cumulativamente, dentre outras, a*

*duas condições: a) ser produtora; b) ser exportadora. Isso porque, os estabelecimentos processadores de produtos NT, não são, para efeitos da legislação fiscal, considerados como produtor.*

*Isso ocorre porque, as empresas que fazem produtos não sujeitos ao IPI, de acordo com a legislação fiscal, em relação a eles, não são consideradas como estabelecimentos produtores, pois, a teor do artigo 3º da Lei 4.502/1964, considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Ora, como é de todos sabido, os produtos constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI com a notação NT (Não Tributados) estão fora do campo de incidência desse tributo federal. Por conseguinte, não estão sujeitos ao imposto.*

*Ora, se nas operações relativas aos produtos não tributados a empresa não é considerada como **produtora**, não satisfaz, por conseguinte, a uma das condições a que está subordinado o benefício em apreço, o de ser **produtora**.*

*Por outro lado, não se pode perder de vista o escopo desse favor fiscal que é o de alavancar a exportação de produtos elaborados, e não a de produtos primários ou semi-elaborados. Para isso, o legislador concedeu o incentivo apenas aos produtores, aos industriais exportadores. Tanto é verdade, que, afora os **produtores** exportadores, nenhum outro tipo de empresa foi agraciada com tal benefício, nem mesmo as trading companies, reforçando-se assim, o entendimento de que o favor fiscal em foco destina-se, apenas, aos fabricantes de produtos tributados a serem exportados.*

*Cabe ainda destacar que assim como ocorre com o crédito presumido, vários outros incentivos à exportação foram concedidos apenas a produtos tributados pelo IPI (ainda que sujeitos à alíquota zero ou isentos). Como exemplo pode-se citar o extinto crédito prêmio de IPI conferido industrial exportador, e o direito à manutenção e utilização do crédito referente a insumos empregados na fabricação de produtos exportados. Neste caso, a regra geral é que o benefício alcança apenas a exportação de produtos tributados (sujeitos ao imposto); se se referir a NT, só haverá direito a crédito no caso de produtos relacionados pelo Ministro da Fazenda, como previsto no parágrafo único do artigo 92 do RIPI/1982.*

*Outro ponto a corroborar o posicionamento aqui defendido é a mudança trazida pela Medida Provisória nº 1.508-16, consistente na inclusão de diversos produtos no campo de incidência do IPI, a exemplo dos frangos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Essa mudança na tributação veio justamente para atender aos anseios dos exportadores, que puderam, então, usufruir do crédito presumido de IPI nas exportações desses produtos.*

*Diante de todas essas razões, é de se reconhecer que os produtos **exportados** pela **reclamante**, por não estarem incluídos no*

*campo de incidência do IPI, já que constam da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI.*

Por outra parte, é cediço que o produto classificado na TIPI como “NT” não está incluído no campo de incidência do IPI. Logo, quem fabrica tais produtos, mesmo sob uma das operações de industrialização previstas no Regulamento do IPI (no caso, as operações dispostas no art. 3º, caput e incisos, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/1982 – RIPI/82), não é considerado, à luz da legislação de regência desse imposto, como estabelecimento industrial. Isso porque, de acordo com o art. 8º do RIPI/82 (abaixo transcrito), estabelecimento industrial é o que industrializa produtos sujeitos à incidência do IPI, ou seja, é aquele estabelecimento que executa qualquer das operações definidas na legislação do imposto como “de industrialização”, da qual, cumulativamente, resulte um produto “tributado”, ainda que de alíquota zero ou isento. Ao contrário, não é estabelecimento industrial para fins de IPI aquele que elabora produtos classificados na TIPI como não-tributado (NT), bem como quem realiza operação excluída do conceito de industrialização dado pelo RIPI.

*“Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no artigo 3º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, art. 3º).”*

Neste diapasão, Raimundo Clóvis do Valle Cabral em “Tudo sobre o IPI”, 4ª edição, São Paulo, Ed. Aduaneiras, págs. 54/55 e 57, assim assevera:

*Estabelecimento Industrial é o que industrializa produtos sujeitos à incidência do imposto, ou seja, aquele que executa operações definidas na legislação do IPI como de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento/reacondicionamento e renovação/recondicionamento) e da qual resulte um produto tributado, ainda que de alíquota zero, ou isento. Tem por base legal o artigo 3º da Lei nº 4.502, de 1964, alterado pelo artigo 12 do DL nº 34/66, que tem o seguinte texto: ‘Considera-se estabelecimento industrial todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto’(art. 8º).*

*As expressões ‘fábrica’ e ‘fabricante’ são equivalentes a ‘estabelecimento industrial’, como definido acima (art. 487-II).*

*Se o produto por ele industrializado corresponde uma alíquota positiva (diferente de zero) estará ele obrigado a destacar o imposto na nota fiscal emitida, observando as demais obrigações concernentes à escrituração fiscal e ao recolhimento do imposto, assumindo o real papel de contribuinte – sujeito passivo de obrigação principal, salvo se optante pela inscrição no Simples (art. 20-I, 23-II e 107).*

*Se o produto industrializado estiver sujeito à alíquota zero, ou for isento, embora não haja imposto a ser destacado nem recolhido, ele estará obrigado a emitir nota fiscal e proceder às demais obrigações relativas à escrituração fiscal prevista no Ripi, pois está definido como sujeito passivo de obrigações acessórias (art. 21).*

*Contrario sensu, chega-se à conclusão de não ser estabelecimento industrial, para fins do IPI, aquele que elabora produtos classificados na TIPI como NT (não-tributados), bem*

*assim os resultantes de operações excluídas do conceito de industrialização pelo artigo 5º do RIPI.*

O texto reproduzido acima traduz a essência da expressão “NT” aposta na TIPI ao lado dos produtos excluídos do campo de incidência do IPI, qual seja: o estabelecimento que dá saída a produtos não-tributados, não se classifica, nessas operações, para fins de incidência do imposto, como estabelecimento industrial, ou seja, como contribuinte do IPI. E o aproveitamento de créditos do IPI está intimamente ligado ao conceito do que seja estabelecimento industrial para a legislação desse imposto, no sentido de que não ser um estabelecimento de tal espécie implica o não-reconhecimento da existência de créditos ou débitos de IPI, impossibilitando o aproveitamento dos primeiros (dos créditos) ou o surgimento da obrigação tributária principal decorrente dos segundos (dos débitos).

Nessa linha, merece citar, especificamente no tocante ao crédito presumido do IPI objeto de análise no presente processo, o preceito do art. 1º combinado com o do parágrafo único do art. 3º, ambos da Lei nº 9.363/96:

*Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (...).*

*Art. 3º (...).*

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação (...) do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento (...) dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, (...).*

Lógico que “produção” conforma-se na atividade do “produtor”. E, nos termos da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, matriz legal de grande parte da legislação do IPI, “estabelecimento produtor” é aquele que industrializa produtos sujeitos ao imposto. Estabelece o art. 3º da aludida lei:

*Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.*

Considerando-se, então, que o art. 1º da Lei nº 9.363/96 autoriza a fruição do crédito presumido do IPI ao “estabelecimento produtor e exportador”, e que o art. 3º da Lei 4.502/64 é a matriz do Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados, não resta dúvida quanto à total impossibilidade de existência e, conseqüentemente, de aproveitamento de crédito do IPI para os estabelecimentos cujos produtos fabricados são classificados como “NT” na TIPI.

Pelos fundamentos expostos, é possível arrolar as seguintes conclusões:

- a) O estabelecimento industrial é aquele que industrializa produtos sujeitos à incidência do imposto, ou seja, aquele que executa as operações definidas na legislação do IPI como de industrialização e da qual resulta um produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento. Portanto, os produtos exportados que não se encontram no campo de incidência do

IPI, por constar da tabela como NT (não tributado), não geram crédito presumido de IPI;

- b) A legislação que trata do específico benefício do crédito presumido do IPI determina que as “mercadorias” devam decorrer de “estabelecimento produtor”, o qual, à luz da legislação do IPI, é somente o que industrializa produtos tributados por essa exação.

Voltando ao caso concreto, a recorrente colima ter reconhecido o ressarcimento do IPI incidente sobre aquisições de materiais empregados na confecção de bens classificados na Tabela de Incidência do IPI – TIPI (Decreto nº 4.542/2002), como Não Tributado - NT.

Em virtude das considerações feitas sobre a matéria, entendo que esses custos não podem fazer parte da base de cálculo do benefício, de sorte que nego o pleito do recorrente.

#### INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO IPI.

Preliminarmente, devo esclarecer que o recorrente buscar utilizar o conceito de insumo do PIS e da Cofins não cumulativa para fins de cálculo do crédito presumido do IPI.

Como é de conhecimentos de todos deste Colegiado, o conceito de insumos para o IPI está contido no Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979, diferente do admitido na apuração de créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que possui uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI e menor que a definida na legislação do Imposto de Renda.

Cravada essa premissa, passo à análise do crédito presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, matéria da lide discutida neste processo administrativo.

Como dito alhures, o crédito presumido é uma forma de desoneração fiscal. São créditos que não estão relacionados com a operação direta do contribuinte. É uma ficção jurídica utilizada pelo legislador, cujo intuito é ressarcir o contribuinte do ônus arcado em operações anteriores. Trata-se de um crédito correspondente ao ressarcimento das ditas contribuições incidentes na aquisição, no mercado interno, dos principais insumos do contribuinte do IPI, a saber: matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Observe que os insumos tinham que ser utilizados no processo industrial das empresas relacionadas às atividades de exportação. Foi, então, estabelecido um percentual (que resulta da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta) a incidir sobre os custos com matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no produto exportado, para a obtenção da base de cálculo do benefício. O crédito fiscal resultará da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo acima descrita.

Ressalto que os insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) admitidos no cálculo do crédito presumido são os conceituados pela legislação do IPI.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 – RIPI/98 (art. 147, I), esclarece que se incluem no conceito de MP e PI os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU de 6/11/79), norma complementar da legislação tributária, por força do inciso I do artigo 100 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN, esclarece a expressão: “consumidos no processo de industrialização”, condição para que os bens sejam considerados insumos.

(...)

*‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):*

*I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.’*

*4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.*

*4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.*

*4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.*

*5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.*

6 - *Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.*

6.1 - *Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.*

6.2 - *Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a im procedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.*

7 - *Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em*

*função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo resultado.*

7.1 - *Tal opção, todavia, equivaleria a por de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.*

8 - *No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários 'stricto sensu', geram ou não direito ao*

*crédito; isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o*

*direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.*

*8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.*

*8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.*

*9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.*

*10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.*

*10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.*

*10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.*

O aludido Parecer orienta no sentido de que se deve considerar no conceito de MP e PI, em sentido lato, os bens que se consumirem em decorrência de um contato físico, ou de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida.

Após essa breve digressão, retornando aos autos, o recorrente colima aproveitar os custos com diversos materiais que entende como produtos intermediários para cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, quais sejam: Lubrificantes e Combustíveis na Fase Agrícola / Pneus e Câmaras de uso Agrícola / Peças e Materiais Utilizados no Reparo e Manutenção de Máquinas, Equipamentos e Implementos Agrícolas e Industriais / Veículos e Caminhões de Uso Agrícola / Equipamento de Proteção Individual Utilizado na Fase Agrícola / Materiais Para Manutenção de Máquinas, Equipamentos,

Ferramentas e Instalações de uso Industrial / Lubrificantes e Peças Para Reparo de Máquinas na Fase Industrial / Abrasivos, Ferramentas Manuais e Componentes de Máquinas na Fase Industrial.

Entendo que nenhum desses materiais subsumem ao conceito de insumo proposto pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979. Em outras linhas, os gastos com os serviços e produtos acima citados não podem ser computados no cálculo desse benefício fiscal porque não revestem a condição de matéria-prima ou produto intermediário (MP e PI), conceituados pela legislação do IPI, como explicado no item anterior, sendo equivocada, portanto, a interpretação de que, todos os insumos sujeitos à incidência das contribuições para o PIS e a Cofins poderiam ser considerados no cálculo do crédito em referência, como forma de desoneração da produção.

Com efeito, o valor correspondente a esses custos devem ser considerados como gastos gerais de fabricação, ou custos indiretos incorridos na produção. Desse modo, tais custos devem ser observados quando da apuração dos valores dos estoques finais dos produtos industrializados, mas não como sendo matéria-prima ou produto intermediário empregado nestes.

Pelas assertivas feitas, não admito a inclusão dos custos com lubrificantes e combustíveis utilizados na fase agrícola, pneus e câmaras de uso agrícola, peças e materiais utilizados no reparo e manutenção de máquinas, equipamentos e implementos agrícolas e industriais, veículos e caminhões de uso agrícola, equipamento de proteção individual utilizado na fase agrícola, materiais para manutenção de máquinas, equipamentos, ferramentas e instalações de uso Industrial, lubrificantes e peças para reparo de máquinas na fase industrial, abrasivos, ferramentas manuais e componentes de máquinas na fase industrial.

#### TAXA SELIC

Essa matéria já foi objeto de vários acórdãos de minha lavra. Em todos eles, negava aplicação da referida taxa nos valores ressarcidos. Contudo, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, sou obrigado a rever minha posição e decidir em sentido contrário.

Em recente decisão, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso representativo de controvérsia, confirmou a invalidade da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 23/97, e reconheceu o direito à correção dos créditos do IPI, no acórdão proferido no Recurso Especial nº 993.164-MG, de 13/12/2010.

O voto condutor do acórdão assim se refere à matéria:

*Com efeito, a oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural, (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 10358471RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).*

*A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 11501881SP, Rei. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).*

Com base nestes fatos, admito a incidência da taxa Selic no valor a ser ressarcimento de crédito presumido do IPI.

*Ex positis*, dou provimento parcial ao recurso para:

- a) Determinar a inclusão dos valores dos insumos adquiridos por não contribuintes do PIS e da Cofins no cálculo do crédito presumido do IPI;
- b) Determinar a incidência da taxa Selic no valor a ser ressarcimento de crédito presumido do IPI; e
- c) Determinar a homologação das compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27/11/2013.

Gilson Macedo Rosenburg Filho