



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

Processo n° 10950.900854/2010-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.953 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2013
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZINHA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola do processo produtivo (cultivo da cana-de-açúcar) devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. PRODUTOS N/T. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO.

Na apuração do coeficiente de exportação as receitas provenientes de operações com produtos N/T devem ser excluídas da receita de exportação e da receita operacional bruta.

CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. PRODUTOS N/T. BASE DE CÁLCULO.

Os custos com matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes, incorridos na fabricação de produtos N/T, devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

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

CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.

No regime alternativo do crédito presumido afasta-se a vedação expressa ao cálculo do crédito em relação às aquisições que não sofreram a incidência das

contribuições, como é caso das compras de pessoas físicas, por força do disposto no art. 62-A do RICARF (Portaria MF 256/09), em atenção ao que decidido no REsp 993.164/MG sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil.

TAXA SELIC. ART. 62-A DO RICARF.

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

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: **(a) por unanimidade de votos**, deu-se provimento quanto à correção do ressarcimento pela taxa Selic; negou-se provimento quanto à preliminar de nulidade, quanto ao pedido no sentido de que o Colegiado determinasse à autoridade administrativa a inclusão do débito objeto da desistência no pedido de parcelamento, quanto ao direito de apurar crédito presumido em relação aos insumos aplicados na fase agrícola, quanto ao direito de apurar crédito básico em relação a produtos NT, quanto à parcela da energia elétrica aplicada na fabricação de produtos NT (exceto o álcool carburante), quanto ao óleo diesel e quanto aos produtos intermediários. O Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz votou pelas conclusões quanto aos produtos intermediários; **(b) por maioria de votos**, deu-se provimento para reconhecer o direito de incluir as aquisições de pessoas físicas e cooperativas no cálculo do crédito presumido. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator) e Rosaldo Trevisan. Designado o Conselheiro Robson José Bayerl; e **(c) pelo voto de qualidade**, negou-se provimento quanto ao direito de apurar crédito presumido em relação ao álcool carburante (NT) e quanto à parcela da energia elétrica aplicada na fabricação do álcool carburante. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz. Sustentou pela recorrente, na sessão de fevereiro de 2013, a Dra. Denise da Silveira Peres de Aquino Costa, OAB/SC nº 10.264.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator

(Assinado com certificado digital)

Robson José Bayerl – Redator Designado

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

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento dos créditos básicos e presumidos de IPI, transmitido em 22/10/2007, relativo ao 3º trimestre de 2007 (fl. 2). A este pedido foram vinculadas as demais declarações de compensação albergadas neste processo.

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

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

Por meio da informação fiscal de fls. 293/333 e do despacho decisório de fls. 287/297, entregues ao contribuinte em 28/03/2011 (AR de fl. 334), a autoridade administrativa efetuou alterações no crédito presumido e no crédito básico. No crédito presumido foram excluídas da apuração do coeficiente de exportação as receitas provenientes da exportação de produtos N/T (álcool hidratado e anidro). Da base de cálculo do crédito presumido foram expurgados os insumos aplicados na fabricação de produtos N/T, os que ingressaram na empresa sem terem sofrido a incidência das contribuições ao PIS/Cofins, os aplicados na atividade agrícola, os aplicados na fase industrial que não se enquadravam no Parecer Normativo CST nº 65/79 e a cana-de-açúcar de produção própria. Quanto ao crédito básico, foram glosados os créditos relativos a insumos aplicados na fase agrícola, os insumos aplicados na fase industrial que não se enquadravam no Parecer Normativo CST nº 65/79 e os insumos aplicados na fabricação de produtos N/T.

No Acórdão nº 35.335, de 28 de setembro de 2011, a 2ª Turma da DRJ – Ribeirão Preto-SP julgou a manifestação de inconformidade improcedente sob as seguintes justificativas: 1) não houve a nulidade do despacho da autoridade administrativa, pois erros e omissões no cálculo não implicam nulidade. Além disso, o valor do ressarcimento resulta da reconstituição da escrita fiscal e não da subtração direta do valor das glosas do valor do crédito solicitado no PER/Decomp; 2) quanto às glosas em relação às operações com produtos N/T, o julgador administrativo está vinculado à interpretação baixada por meio dos atos administrativos da Receita Federal, não cabendo afastá-los sob alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade; 3) não há direito de apurar crédito presumido em relação às aquisições de pessoas físicas porque sobre essas aquisições não houve incidência das contribuições; 4) não há direito ao crédito em relação aos insumos aplicados na lavoura da cana-de-açúcar, pois esta atividade não se enquadra no conceito de industrialização; 5) quanto à fase industrial, não existe direito de crédito em relação aos insumos que não se enquadrem nas disposições do Parecer Normativo CST nº 65/79; 6) não existe direito à correção do ressarcimento pela taxa Selic por ausência de previsão legal.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 21/10/2011 (AR de fl. 479), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 18/11/2011. Alegou em preliminar que em 28/04/2011 protocolou um aditamento à manifestação de inconformidade com o fim esclarecer que houve desistência parcial da declaração de compensação 20306.77187.150108.1.3.01-0962 para o fim de inclusão dos débitos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009, mas a DRJ não analisou o referido pedido e os débitos permanecem neste processo sem terem sido incluídos no parcelamento. Reiterou a preliminar de nulidade do despacho decisório por obscuridade, falta de objetividade e equívoco nos cálculos da fiscalização, pois “subtraindo o Pedido de Ressarcimento com os valores das glosas, não se chega ao valor reconhecido no despacho decisório de R\$ 290.008,53”. No mérito, alegou que é

uma empresa agroindustrial, tal como definido no art. 1º da Lei nº 10.256/2001, e que seu processo produtivo é composto de uma fase rural e de uma fase industrial. Na fase rural incorre em gastos com insumos na formação da lavoura, no cultivo e no trato da cana, conforme parecer técnico anexado aos autos. Disse que a IN 23/97 prevê o direito ao crédito presumido na atividade rural. Concordou com as glosas efetuadas quanto aos insumos aplicados no preparo do solo e na formação da lavoura de cana-de-açúcar, mas reafirmou seu direito ao crédito pelos insumos empregados na fase de cultivo, tratos culturais, corte e transporte da cana (fertilizantes, defensivos, inseticidas, peças de reposição de máquinas e veículos, pneus, combustíveis, etc), pois são determinantes para a qualidade da matéria-prima. No que tange às aquisições de pessoas físicas, arguiu a ilegalidade da IN 23/97, acrescentando que a questão está pacificada no CARF e no STJ. Insurgiu-se contra a exclusão do cálculo do crédito presumido das receitas de exportação e dos insumos decorrentes de operações com produtos N/T (álcool carburante), pois o fato de o produto ser N/T não significa que ele não seja industrializado. Quanto à glosa de produtos intermediários, alegou serem ilegais as exclusões efetuadas pela fiscalização, pois a Lei nº 10.276/2001 autorizou o aproveitamento desses créditos, principalmente porque todos materiais intermediários se enquadram no Parecer Normativo CST nº 65/79. Alegou que a Lei nº 9.363/96, aplicável de forma subsidiária ao regime alternativo, se refere ao total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Ressaltou que o conceito de insumo, mediante o novo posicionamento adotado no CARF e recentemente chancelado pelo Poder Judiciário, é o que consta da legislação do Imposto de Renda (arts. 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99). Impugnou especificamente as glosas efetuadas na energia elétrica e combustíveis e reafirmou seu direito à correção do ressarcimento pela taxa Selic.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

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

DO PEDIDO DE DESISTÊNCIA PARCIAL

Relativamente ao pedido de desistência juntado às fls. 448/454, a sua leitura revela que a desistência foi motivada pelo pedido de inclusão dos débitos indicados na declaração de compensação no parcelamento da Lei nº 11.941/2009. Houve desistência da compensação dos débitos e pedido de inclusão no parcelamento, mas não houve desistência dos créditos.

Tendo em vista que não houve desistência quanto ao direito de crédito e nem em relação à matéria de defesa contida na impugnação, a DRJ não tinha sobre o que se manifestar, pois compete exclusivamente à autoridade administrativa da Delegacia da Receita Federal decidir acerca da inclusão ou não dos débitos no parcelamento da Lei nº 10.941/2009.

Sendo assim, não há como deferir o pleito do contribuinte relativo à inclusão dos débitos objeto da desistência no parcelamento da Lei nº 11.941/2009, pois além dessa questão não ser objeto deste processo, ela está fora do âmbito da competência do CARF.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

Alegou a defesa que ocorreu nulidade por cerceamento de defesa, uma vez que subtraindo-se as glosas efetuadas do valor solicitado não se obtém o valor do crédito deferido (R\$ 290.008,53).

Conforme bem apontou a decisão de primeira instância, o valor do crédito reconhecido realmente não pode ser obtido por meio da simples subtração das glosas efetuadas do valor originalmente pleiteado. Isto porque a recorrente possui saldo credor de escrita e o valor pleiteado originalmente foi resultante do confronto entre débitos e créditos do imposto no livro de apuração do IPI. O valor dos créditos é composto de créditos básicos e presumidos. Tendo em vista que a fiscalização, por meio das glosas efetuadas, promoveu alterações nos valores dos créditos do contribuinte, o modo correto de se chegar ao valor passível de ressarcimento é inserir no livro de apuração do IPI o valor dos créditos básicos e presumidos ajustados pela fiscalização (valores que o contribuinte tem direito) e confrontá-los com os débitos do imposto, para então apurar o saldo credor passível de ressarcimento.

O procedimento citado no parágrafo anterior consta do despacho decisório de fls. 287/291, que contém o demonstrativo de apuração do saldo credor ressarcível. Neste demonstrativo (fl. 288) se pode verificar que os créditos passíveis de ressarcimento - apurados durante o procedimento fiscal - entraram na conta-corrente do imposto e o saldo credor de cada mês foi transportado para o mês seguinte.

O valor reconhecido de R\$ 290.008,53 é o saldo credor acumulado no fim do trimestre, após o confronto mensal dos créditos ajustados pela fiscalização com os respectivos débitos.

Portanto, não existiu nenhum equívoco nos cálculos e nenhuma obscuridade, pois o demonstrativo de apuração do crédito passível de ressarcimento está organizado em colunas nomeadas por letras e veio acompanhado de explicações que permitem acompanhar a evolução do cálculo. A evolução do cálculo é a mesma que o contribuinte faz mensalmente ao apurar o saldo da escrita fiscal do IPI no livro modelo 8.

Preliminar de nulidade rejeitada.

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

Segundo o parecer técnico anexado pela recorrente, seu processo produtivo constitui-se de uma fase agrícola e de uma fase industrial. Ainda segundo o referido laudo, a fase agrícola se inicia com o preparo e correção do solo, seguido do plantio das mudas de cana. Em seguida inicia-se a fase de tratos culturais que perdura por todo o ciclo da cultura, que pode se estender por até 8 anos sem necessidade de replantio. Nos tratos culturais estão incluídas atividades destinadas à aplicação de fertilizantes, nematicidas e inseticidas, correção do solo, controle biológico de pragas e maturadores. Posteriormente, segue-se a etapa de queima do canavial para facilitar o corte da cana e o transporte dessa matéria-prima para a indústria.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Embora o laudo técnico trazido aos autos tenha se esforçado em tentar demonstrar que a fase agrícola integra o processo produtivo do açúcar e do álcool, é de clareza vítria que o cultivo da cana-de-açúcar é um processo biológico, que não se enquadra no conceito legal de operação industrial previsto no art. 4º do RIPI/2002.

Não se tratando o cultivo da cana de uma operação de industrialização, não há direito de aproveitar o crédito presumido em relação aos custos incorridos nesta fase, estando corretas as glosas efetuadas pela fiscalização.

DO DIREITO AO CRÉDITO BÁSICO E PRESUMIDO EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM PRODUTOS N/T

Relativamente ao direito ao aproveitamento do crédito presumido em relação à fabricação e exportação de produtos N/T (álcool carburante), verifica-se que a fiscalização excluiu o valor das exportações de álcool carburante da receita de exportação e da receita operacional bruta. A fiscalização também expurgou da base de cálculo do crédito presumido, mediante rateio, a parte dos insumos que teriam sido aplicados na fabricação do álcool carburante.

Ao contrário do que ocorre com o direito ao crédito básico de IPI em relação a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na fabricação de produtos N/T, a questão do aproveitamento do crédito presumido em relação a esta classe de produtos vem sendo objeto de controvérsia desde a criação do crédito presumido e ainda não está pacificada no âmbito do CARF.

O centro da discórdia entre o fisco e o contribuinte é o art. 6º da Lei nº 9.363/96, que autorizou o Ministro da Fazenda a definir o conceito de receita de exportação, e o fato de existirem produtos N/T que, embora estejam fora do campo de incidência do IPI, são produtos industrializados, sob o aspecto econômico.

Relativamente à questão da receita de exportação, no regime alternativo o art. 1º da Lei nº 10.276/2001 estabelece a base de cálculo do crédito presumido no § 1º e a alíquota no § 2º. A alíquota é denominada pela lei de “fator (F)”, cuja determinação é feita por meio da seguinte fórmula, estabelecida no anexo da lei:

$$F = (0,0365)Rx / (Rt-C), \text{ onde:}$$

F é o fator (alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo);

Rx é a receita de exportação;

Rt é a receita operacional bruta;

Rx/(Rt-C) é o quociente de que trata o art. 1º, § 3º, inciso I da Lei nº 10.276/2001; e

C é o custo de produção determinado conforme o art. 1º, § 1º da Lei nº 10.276/2001.

A análise do coeficiente de exportação Rx/(Rt-C), revela que a manipulação do conceito de receita de exportação por meio de ato administrativo (Rx) pode reduzir o coeficiente de exportação, pois mantendo-se Rt constante, o coeficiente de exportação diminuirá à medida em que Rx for reduzida. E diminuindo-se o coeficiente, ocorrerá a diminuição da alíquota que incidirá sobre a base de cálculo do crédito presumido, fato que obviamente causa prejuízo aos contribuintes, que acabam recebendo um crédito presumido menor.

Esse problema da manipulação do coeficiente de exportação foi resolvido pela Portaria MF nº 93/2004, da seguinte forma:

“Art. 3º. O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação:

(...)

§ 12. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I – receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora nos mercados interno e externo;

II – receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora;

(...)"

Como se vê, a Portaria determina que as receitas que não são vinculadas à atividade industrial devem ser excluídas tanto do numerador, quanto do denominador da fração que dá origem ao coeficiente, o que impede a redução artificial do coeficiente de exportação.

Quanto à base de cálculo, as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes aplicados na industrialização de produtos N/T não podem gerar crédito presumido porque o estabelecimento que fabrica produtos N/T não é considerado estabelecimento “produtor” à luz do art. 3º da Lei nº 4.502/64:

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

Tendo em vista que o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96 determina que o conceito de produção deve ser buscado na legislação do IPI, conclui-se que para os fins do crédito presumido o estabelecimento industrial que fabrique produtos N/T não pode ser considerado estabelecimento produtor, uma vez que esses produtos estão fora do campo de incidência do IPI. E não sendo estabelecimento produtor em relação aos produtos N/T, não resta preenchido o requisito legal previsto no art. 1º da Lei nº 10.276/2001 para fruir do crédito presumido (ser “produtor e exportador”). O fato de o produto ser industrializado sob o aspecto econômico, não significa que ele seja considerado produto industrializado para fins de fruição do crédito presumido, pois o processo do qual resulta um produto N/T não é considerado pela legislação do IPI como processo industrial.

Por esta mesma razão, não existe direito ao crédito básico pela aquisição de insumos aplicados na fabricação de produtos N/T. Produtos N/T não geram nem débitos e nem créditos de IPI.

Assim, foram corretas as glosas efetuadas pela fiscalização.

DA EXCLUSÃO DA ENERGIA ELÉTRICA

Alegou a defesa que a fiscalização adotou o entendimento de que não é devido o crédito presumido de IPI referente à energia elétrica utilizada no processo industrial, pois ela foi destinada à fabricação de produtos não afetos ao campo de incidência do IPI.

Equivoca-se a recorrente, pois na verdade o que a fiscalização fez foi excluir mediante rateio a parcela de energia elétrica aplicada na fabricação de produtos N/T. Com efeito, da informação fiscal extrai-se o seguinte excerto:

“(...) 144. Observa-se ainda, no Quadro 5 acima, linha própria “(-) energia elétrica presumida como utilizada na produção de álcool e outros produtos NT no mês“. De igual modo ao realizado na apuração de MP, PI e ME para definição da base de cálculo do crédito presumido, também para energia elétrica entende-se que parte dessa tenha sido destinada à fabricação de produtos que não eram abrangidos pelo campo de incidência do IPI, os produtos NT – não tributados. Esta segregação é necessária porque, a partir da mesma energia elétrica, a empresa produziu

mercadorias com classificações diferentes na TIPI/NCM, sendo algumas delas alheias à tributação do IPI (NT). Essas mercadorias foram identificadas como: álcool para fins carburantes (TIPI/NCM 22071000 EX001), resíduos de fermentação (21022000) e bagaço de cana (23032000), entre outras.

145. Como a empresa não assume contabilmente a destinação ou custo da energia adquirida para produção dessas mercadorias NT, adotou-se o critério de proporcionalidade entre as receitas de venda. Tal critério implica num percentual, calculado pela relação das vendas exclusivas desses produtos NT sobre a receita operacional destes produtos NT mais os demais produtos industrializados. A linha “(%) Percentual: total vendas NT no mês / rec operac industrialização e NT no mês”, do Quadro 2 anterior, demonstra a apuração deste percentual.

146. Tal percentual, aplicado sobre os valores da linha “(=) compras ajustadas de energia elétrica no mês” do Quadro 5 acima, resulta no quantum de energia adquirida que deve ser apropriada ou entendida como destinada à fabricação dos produtos NT vendidos, parcela essa excluída da presente apuração de crédito. (...)”

Portanto, ao contrário do alegado, a energia elétrica consumida no processo produtivo na fabricação de produtos que estão no campo de incidência do imposto foi reconhecida pela fiscalização.

DA EXCLUSÃO DO ÓLEO DIESEL

Alegou a defesa que a fiscalização excluiu o óleo diesel aplicado no processo industrial, sob o argumento de que a utilização do gerador é extremamente rara. Segundo o contribuinte, esse argumento não tem respaldo legal, pois o óleo diesel é um produto intermediário consumido no processo produtivo, sendo indispensável ao funcionamento das máquinas agrícolas e caminhões, conforme demonstra o laudo técnico anexo.

Pois bem, da informação fiscal que motivou a glosa extrai-se o seguinte excerto:

“(…) De outro modo, as efetivas aquisições de combustíveis indicadas pela requerente com finalidade industrial merecem detida abordagem. Isto porque, segundo Descrição de seu Processo Produtivo, a empresa informa que utiliza óleo diesel para geração de energia elétrica em sua planta industrial. Assim, afigurar-se-ia conformidade ao texto legal para fruição do benefício às aquisições de combustíveis, produto indicado óleo diesel, destinadas especificamente à geração de energia elétrica, para distribuição e utilização nos vários processos produtivos: moagem, fermentação, caldeiras a vapor, aquecedor de fluido térmico, destilaria, tudo conforme Descrição do Processo Produtivo e informações no arquivo digital de entradas apresentado.

136. Os valores das aquisições de combustíveis com finalidade industrial, segundo informado pela requerente, estão classificados no grupo de estoque “APLICAÇÃO DIRETA”, subgrupo “aplicação direta”, contabilizadas nos CFOP 1653 e 2635. **Na verdade, a empresa classifica do modo citado tanto o próprio combustível óleo diesel como também serviço de revisão de bomba diesel, serviço de limpeza de bomba diesel, etc. Ainda, para o combustível óleo diesel, há compras em valores pouco expressivos que sugerem utilização mais nos veículos, do que em uso industrial.** Decorre daí que não se pode então emprestar pleno convencimento de que todas as aquisições contabilizadas nos CFOP típicos de

combustíveis CFOP 1653 e 2653, destinaram-se efetivamente a uso industrial na geração de energia elétrica, ainda que em grupo de estoque APLICAÇÃO DIRETA.

137. Na visita e verificação local realizada em um dos estabelecimentos da empresa, unidade Iguatemi, ficou claro que a utilização do gerador a óleo diesel é extremamente rara. Não havia registro da última vez que tal utilização havia ocorrido. De fato, trata-se de uma geração de emergência, apenas em inícios de ciclo (uma vez por safra), ou em eventuais quedas de energia elétrica da companhia fornecedora, que teria que coincidir com a queda prévia do funcionamento da caldeira, e queda prévia da co-geração de energia (nos estabelecimentos com co-geração). Ainda mais, ficou claro **que não há aquisições específicas de óleo diesel para essa emergência**, sendo que esse combustível seria buscado, nessa frise-se rara e não comprovada eventualidade, em posto de abastecimento próprio, que a empresa mantém no estabelecimento para abastecimento da frota de veículos.

138. Portanto, não há como se considerar qualquer valor a título de combustíveis utilizados no processo produtivo da empresa, que possa ser acatado para cômputo no benefício fiscal do crédito presumido, **pois que não segregados, e utilização industrial não comprovada.** (...)"

(Grifei)

Assim, resta claro que a fiscalização deixou de considerar o valor do óleo diesel na base de cálculo do crédito presumido não porque o uso do gerador é esporádico, mas sim porque a Usina não comprovou sua utilização no processo industrial.

DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO EM RELAÇÃO A PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS

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

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

Cabe esclarecer que a jurisprudência citada em relação à ampliação do conceito de insumo, relaciona-se ao PIS e à Cofins no regime não-cumulativo, instituído pelas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2004 (Cofins). Em relação às contribuições não cumulativas a jurisprudência administrativa está tendendo a identificar insumo com custo de produção. Nesse passo, estariam aptos a gerar créditos do PIS e da Cofins todos os gastos efetuados no processo produtivo que contribuíssem para a existência do produto final.

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

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

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

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

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

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

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

A análise do parecer técnico da recorrente revela que a preocupação da assessoria técnica foi demonstrar que o consumo dos produtos intermediários ocorreu no processo produtivo do açúcar e do álcool e não que esse consumo se deu em contato físico direto com os produtos fabricados, tal como exige o Parecer Normativo CST nº 65/79.

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

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

Exemplo disso são os lubrificantes e o grafite em pó, que segundo o parecer são empregados nas moendas, bomba centrífuga, bomba helicoidal, redutor de velocidade, compressor de ar, turbina e centrífuga de ar. Tratando-se de produtos destinados à lubrificação das máquinas, é óbvio que não são consumidos em contato direto com o açúcar e o álcool produzidos, caso contrário contaminariam esses produtos e tornaria o açúcar imprestável para o consumo humano e o álcool impróprio para ser empregado em motores de combustão interna. Assim, é evidente que os lubrificantes e o pó de grafite empregados na fase industrial não se enquadram no Parecer Normativo CST nº 65/79.

O mesmo se diga quanto à maioria dos materiais citados no parecer (material de proteção individual; correias e correntes transportadoras; rolamentos; arruelas; parafusos; porcas; discos de desgaste, de corte, lixas e esmeril; gases acetileno, argônio, oxigênio, star

gold C25 e GLP; chapas de aço-carbono; soldas; eletrodos; taliscas de aço-carbono; juntas de borracha; rosetas; gaxetas grafitadas; mangueira hidráulica; etc.). As descrições das etapas em que se subdivide o processo industrial revelam que esses produtos são destinados à manutenção dos bens de produção da empresa, pois são consumidos como decorrência do desgaste natural do maquinário, por atritos, movimentos e choques de uns em relação aos outros e não por ação direta sobre o açúcar e o álcool em fabricação. Não estão aptos a gerarem crédito presumido, pois não se enquadram no Parecer Normativo CST nº 65/79.

Por outro lado, leitura do mesmo parecer revela que alguns produtos químicos são de fato consumidos em contato direto com os produtos em fabricação, pois são adicionados diretamente ao caldo da cana para regular o pH, eliminar espumas, eliminar bactérias, facilitar a floculação, a decantação ou a destilação.

Em relação a esses produtos químicos, a própria fiscalização já reconheceu o direito pleiteado pelo contribuinte, conforme se pode conferir nos parágrafos 115 e 116 da informação fiscal (fls. 317/318).

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

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

Conquanto o STJ tenha decidido em sede de recurso repetitivo (RESP 993.164) que a IN 23/93 é ilegal na parte em que excluiu do cálculo as aquisições de pessoas físicas, não se pode olvidar que no caso concreto o contribuinte optou pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 e que os fatos geradores se referem ao 2º Trimestre de 2005, os quais são regidos pela IN 420/2004.

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

“(…)

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, **sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput**:

I - ... (…)”

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

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

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

DA CORREÇÃO DO RESSARCIMENTO PELA TAXA SELIC.

Relativamente à atualização pela taxa Selic, a questão se tornou pacífica na esfera administrativa a partir do advento do art. 62-A do Regimento Interno e do julgamento

proferido pelo STJ no RESP 1.035.847, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC, cuja ementa apresenta o seguinte teor:

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

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.
2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.
3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.
4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).
5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

A leitura do inteiro teor do voto do Ministro Luiz Fux, revela que o pressuposto para a incidência da taxa Selic é a “oposição constante de ato estatal” ao exercício do direito de crédito. Este colegiado tem entendido que essa oposição tanto pode ser caracterizada por ação (indeferimento do pleito) ou por omissão (mora na análise do pedido de ressarcimento).

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

“Noticiam os autos que MINUANO PNEUS E ADUBOS LTDA., em 29.06.2005, ajuizou ação ordinária em face da FAZENDA NACIONAL, pleiteando a restituição dos valores correspondentes à correção monetária desde a data de apuração do saldo credor de IPI até a data da efetiva compensação. Informou que requerera a restituição dos créditos do IPI do período de agosto de 2000 e outubro de 2001, mas somente no ano 2005 foi comunicada do deferimento do pedido. Destacou que apesar de terem sido reconhecidos os créditos, a autoridade fiscal

apurou débitos do PIS e COFINS e por esse motivo, iria proceder à compensação dos valores. Argumentou que os débitos das contribuições seriam atualizadas monetariamente, enquanto os créditos do IPI seriam utilizados no seu valor nominal, causando violação ao princípio da isonomia.” (grifei)

A situação fática versada neste processo é semelhante à sopesada pelo STJ no recurso repetitivo ora aplicado, pois do exame dos autos se constata que o pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI foi transmitido em 22/10/2007, mas só foi analisado quase quatro anos depois, em 28/03/2011.

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

Com essas considerações voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte à correção do ressarcimento pela taxa Selic entre a data de transmissão do pedido e a data da efetiva utilização do crédito.

Antonio Carlos Atulim

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como MP, PI ou ME, na industrialização de produtos exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.”

Este foi o comando tido como ilegal pelo STJ.

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

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

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como MP, PI ou ME, na industrialização de produtos exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

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

“Como de sabinça, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade.” (grifos no original)

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

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

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

“É que: **(i)** ‘a COFINS e o PIS oneram em cascata o produtor rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição’; **(ii)** ‘o Decreto 2.367/98 (*sic*) – Regulamento do IPI -, posterior à Lei nº 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais’; e **(iii)** ‘a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes’.”

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

Robson José Bayerl