



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.904035/2010-14
ACÓRDÃO	3002-004.615 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	04 de Setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USACIGA – AÇÚCAR, ÁLCOOL E ENERGIA ELÉTRICA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 01/10/2007

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/1996. CONCEITOS DE PRODUÇÃO, MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DA LEGISLAÇÃO DO IPI. INSUMOS DA FASE AGRÍCOLA. EXCLUSÃO. O crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/1996 socorre-se, por força do parágrafo único de seu art. 3º, dos conceitos próprios da legislação do IPI para a definição de produção, matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. O cultivo da cana-de-açúcar, atividade tipicamente rural de extração e exploração vegetal, não configura operação de industrialização, de modo que os insumos nele consumidos — preparo do solo, plantio, tratos culturais, corte, carregamento e transporte da matéria-prima até a indústria — não compõem a base de cálculo do benefício.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. LUBRIFICANTES, COMBUSTÍVEIS, PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS. AUSÊNCIA DE CONTATO DIRETO COM O PRODUTO EM FABRICAÇÃO. Somente se qualificam como produtos intermediários, para fins de creditamento, os bens que, embora não integrando o novo produto, sejam consumidos em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este sofrida, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/1979. As partes e peças cujo desgaste decorre do próprio uso, e não do contato com o produto industrializado, não ostentam tal natureza.

ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. REGIME DA LEI Nº 9.363/1996. NÃO INCLUSÃO. SÚMULA CARF Nº 19. Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363/1996 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. A faculdade de aproveitamento de tais gastos,

introduzida pela Lei nº 10.276/2001, restringe-se ao regime alternativo por esta instituído, do qual não se valeu o contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Marcio Jose Pinto Ribeiro (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto por USACIGA – AÇÚCAR, ÁLCOOL E ENERGIA ELÉTRICA S/A contra o Acórdão nº 09-73.341, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada em face do despacho decisório que apreciou o PER nº 07561.25652.250108.1.1.01-0609.

Por intermédio do referido pedido, a contribuinte pleiteou o ressarcimento de saldo credor de IPI apurado ao final do 4º trimestre de 2007, no montante de R\$ 289.949,43, integralmente composto por crédito presumido de IPI escriturado e apurado nos 1º e 2º trimestres de 2003, nas ordens de R\$ 166.515,08 e R\$ 123.434,35, respectivamente. Registre-se, desde logo, que a opção manifestada pela interessada, nos DCP transmitidos para todo o ano-calendário de 2003, recaiu sobre o regime e a forma de apuração da Lei nº 9.363/1996.

Instaurado procedimento fiscal, do qual resultou o Termo de Verificação Fiscal de fls. 175/184, a autoridade lançadora promoveu a glosa parcial do crédito, reconhecendo, ao tempo do despacho decisório, o direito creditório da ordem de R\$ 57.007,32.

As glosas recaíram, essencialmente, sobre as aquisições de insumos consumidos na fase agrícola do processo produtivo, preparo do solo, plantio da cana, tratamentos culturais, corte, carregamento e transporte, mudas, defensivos, corretivos de solo, fertilizantes, peças para máquinas, lubrificantes, energia elétrica e combustíveis para maquinários, sobre as aquisições de pessoas físicas e sobre a energia elétrica.

Apresentada manifestação de inconformidade às fls. 189/224, e reconhecendo a Turma julgadora às fls. 351/354 a necessidade de nova apuração quanto às aquisições de pessoas físicas, à luz do julgamento do REsp 993.164/MG pelo STJ e do Ato Declaratório PGFN nº 14/2011, baixaram-se os autos em diligência.

Refeita a apuração com a inclusão de tais aquisições na base de cálculo, sobreveio o acórdão recorrido de fls. 786/804, que reconheceu direito creditório adicional de R\$ 136.468,35, além da correção monetária pela taxa Selic a partir do 361º dia da transmissão do PER até a efetiva utilização do crédito. Foram mantidas, contudo, as glosas relativas aos insumos da fase agrícola, aos produtos ali classificados como intermediários e à energia elétrica.

Cientificada, a Recorrente interpôs, tempestivamente, o presente recurso voluntário de fls. 811/826, no qual sustenta, em síntese, que a Lei nº 9.363/1996 faz alusão ao “valor total das aquisições” de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sem prever qualquer exclusão; que, sendo empresa agroindustrial, tem direito ao crédito sobre os insumos empregados na fase agrícola, os quais se integrariam ao produto final ou nele seriam consumidos, ostentando natureza de produto intermediário; que os lubrificantes, combustíveis, partes e peças de máquinas e veículos de uso agrícola compõem o processo produtivo e são passíveis de crédito; que a energia elétrica é indispensável ao processo industrial e que a Lei nº 10.276/2001, por seu caráter interpretativo, retroagiria por força do art. 106 do CTN para autorizar seu cômputo mesmo sob o regime da Lei nº 9.363/1996; e, por fim, que sobre os créditos reconhecidos deve incidir a atualização pela taxa Selic. Requer o provimento integral do recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

Da Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Da delimitação da lide

Convém, antes de ingressar no exame do mérito, delimitar o objeto do litígio. Duas das pretensões deduzidas pela Recorrente encontram-se, na realidade, já satisfeitas pela decisão recorrida. A inclusão das aquisições de pessoas físicas na base de cálculo do crédito presumido foi acolhida pela DRJ, que, fundada no REsp 993.164/MG, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual reconhecida a ilegalidade da restrição veiculada pela IN SRF nº 23/1997, e no Ato Declaratório PGFN nº 14/2011, promoveu o refazimento da apuração e reconheceu crédito adicional a tal título.

No mesmo sentido, dispõe a Súmula 494 do STJ. A matéria, portanto, não remanesce controvertida, tampouco há sucumbência da contribuinte quanto a ela.

Do mesmo modo, a incidência da taxa Selic sobre o crédito reconhecido foi expressamente deferida pela instância a quo, a partir do 361º dia da transmissão do PER, precisamente na esteira do entendimento firmado pelo STJ no REsp 1.768.415/SC (Tema 1.003), invocado pela própria Recorrente. Não há, nesse ponto, gravame a reparar, pois o recurso, ao “requerer” a atualização, limita-se a ratificar aquilo que já lhe foi concedido, de sorte que, também aqui, carece a pretensão de interesse recursal.

Resta, assim, verdadeiramente devolvido a esta instância o exame da procedência das glosas mantidas, quais sejam, as relativas aos insumos consumidos na fase agrícola, incluídos os itens que a defesa reputa produtos intermediários, e à energia elétrica.

Das aquisições de insumos da fase agrícola

A tese central da Recorrente repousa na premissa de que o art. 2º da Lei nº 9.363/1996, ao referir-se ao “valor total das aquisições”, não comportaria qualquer exclusão. O argumento, todavia, prova menos do que pretende.

É que o dispositivo não se reporta à totalidade indistinta das aquisições da empresa, mas ao “valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior”.

O vocábulo “total” qualifica, pois, as três categorias legalmente eleitas, e não as suprime; longe de afastar a necessária subsunção de cada bem aos conceitos de MP, PI e ME, a norma a pressupõe. A delimitação, portanto, não é acréscimo do intérprete, mas decorre do próprio texto legal.

Com efeito, a delimitação desses conceitos há de buscar-se na legislação do IPI, por expressa determinação do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/1996, segundo o qual se

utilizará, subsidiariamente, a legislação daquele imposto para o estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Não se trata, aqui, de aplicar a construção alargada de insumo consagrada no âmbito das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, de índole nitidamente mais elástica, mas de observar a moldura, mais restritiva, própria do IPI.

Sob tal moldura, o cômputo de uma aquisição na base de cálculo do benefício está condicionado a que o bem corresponda a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizado no processo de industrialização.

Ora, embora a legislação do IPI não defina expressamente o conceito de produção, dele se extrai, a partir das noções de “estabelecimento produtor” (art. 3º da Lei nº 4.502/1964), de “operação de industrialização” (art. 4º do RIPI/2002) e de “produto industrializado” (art. 3º do RIPI/2002), que a produção, para os fins do imposto, é aquela que decorre de operação de industrialização, isto é, transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento.

Aqui reside o desacerto da pretensão recursal. O cultivo da cana-de-açúcar não constitui operação de industrialização; consiste, tão somente, em atividade de cultivo e extração, tipicamente rural, como, aliás, reconhece a própria Recorrente ao situá-la entre as atividades definidas no art. 2º, III, da Lei nº 8.023/1990.

O processo de industrialização da contribuinte somente tem início com a transferência da cana para as unidades esmagadoras, quando principia o tratamento da matéria-prima até a obtenção do açúcar e do álcool.

Por mais que o conjunto do empreendimento possa ser qualificado como agroindustrial, na aplicação da legislação de regência do IPI é imperativo distinguir a fase de cultura da cana, enquanto atividade rural, da sua fase de transformação em açúcar e álcool, esta sim industrial. Os dispêndios ocorridos antes da chegada da matéria-prima à indústria situam-se, por definição, fora do processo industrial, e não geram o direito ao crédito presumido.

Não socorre a Recorrente a alegação de que tais insumos “se integram ao produto final” ou nele são “consumidos”. A uma, porque os defensivos, fertilizantes, corretivos e mudas não se incorporam ao açúcar ou ao álcool exportados; a duas, porque, ainda que assim não fosse, o seu consumo ocorre na lavoura, e não na industrialização, único estágio em que a legislação do IPI admite o creditamento.

Esse é o entendimento que tem prevalecido de forma reiterada nesta Terceira Seção, precisamente em casos de produtores de açúcar e álcool, como se colhe dos seguintes precedentes:

Acórdão nº 3402-002.863 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 26 de janeiro de 2016

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. 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.

Acórdão nº 3402-003.848 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 20 de fevereiro de 2017

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. 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.

Acórdão nº 3401-007.044 – 3ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 23 de outubro de 2019

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

Não desconheço que a Recorrente invoca, em abono de sua tese, precedente em sentido contrário, que efetivamente reconheceu, em hipótese de usina de açúcar, o crédito sobre insumos da atividade agrícola:

Acórdão nº 3302-00.660 – 3ª Câmara / Turma Ordinária – Sessão de 28 de outubro de 2010 (Processo nº 10950.005380/2002-63)

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS DE ATIVIDADE AGRÍCOLA. ADUBOS, DEFENSIVOS E FERTILIZANTES. Sendo integralmente consumidos no processo produtivo, geram direito a crédito presumido de IPI os insumos de atividade agrícola. Recurso Voluntário Provido em Parte.

O precedente, contudo, não infirma a conclusão ora adotada. Cuida-se de julgado isolado e anterior, cuja *ratio decidendi*, assentada em conceito amplo de “processo produtivo”. foi progressivamente superada pela orientação, hoje dominante nesta Seção, que, fiel ao comando do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/1996, distingue a fase rural da fase industrial e recusa o creditamento dos insumos consumidos antes do ingresso da matéria-prima na indústria, conforme os acórdãos acima transcritos.

Ausente súmula ou decisão de observância obrigatória que ampare a tese da Recorrente, e não vinculando a este Colegiado o entendimento vertido em acórdão de turma ordinária, prevalece a interpretação que melhor se harmoniza com a legislação de regência.

Dos produtos ditos intermediários da fase agrícola - lubrificantes, combustíveis, partes e peças

Sob rubrica autônoma, defende a Recorrente o creditamento dos lubrificantes e combustíveis empregados na fase agrícola, bem como das peças, materiais, veículos e caminhões de uso agrícola, ao argumento de que se consumiriam no processo de fabricação, à luz do Parecer Normativo CST nº 65/1979.

A pretensão esbarra em duplo óbice.

O primeiro é o já exposto, isto é, todos esses itens são consumidos na etapa rural, no preparo do solo, no plantio, nos tratos culturais, no corte e no transporte da cana do campo até a usina, e não na industrialização propriamente dita, o que basta, por si, para afastar o crédito, pelas mesmas razões desenvolvidas no tópico anterior.

O segundo diz respeito ao próprio conceito de produto intermediário. O Parecer Normativo CST nº 65/1979, instrumento básico para a interpretação do art. 164, I, do RIPI/2002 e de seus antecedentes, esclarece que somente se equiparam às matérias-primas e aos produtos intermediários stricto sensu os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos em decorrência de contato físico, isto é, de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida, tal como o desgaste, o desbaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Não basta, pois, que o bem seja necessário, usual ou normal à atividade, mas exige-se o contato direto e a essencialidade dessa ação para a obtenção do produto final. As partes e peças de reposição de máquinas cujo desgaste decorre do simples uso, ou do atrito com outras partes e peças, e não do contato com o produto em elaboração, sofrem desgaste apenas indireto e, por isso, não se enquadram no conceito de produto intermediário.

Nessa linha situa-se o entendimento firmado pelo STJ, sob o rito dos repetitivos, no REsp 1.075.508/SC, segundo o qual a aquisição de bens que integram o ativo permanente ou de insumos que não se incorporam ao produto final, ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, não gera direito ao creditamento de IPI.

No mesmo sentido, decidiu esta Terceira Seção:

Acórdão nº 3401-005.704 – Sessão de 29 de novembro de 2018 (Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco)

Assim como não se admite o creditamento do IPI pela aquisição de produtos destinados ao ativo permanente, também não cabe registro de crédito de IPI pela aquisição de itens de manutenção de máquinas/equipamentos ou de materiais

para uso e consumo, a exemplo de eletrodos, óleos lubrificantes, peças de reposição ou ferramentas que não se consomem por desgaste direto com o produto final industrializado.

Registre-se, ademais, que a Fiscalização não excluiu os gastos com material e peças efetivamente utilizados e consumidos na indústria durante o processo industrial, os quais, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, foram computados na apuração dos créditos.

A Recorrente, por sua vez, limita-se a formular alegações genéricas, sem demonstrar, de modo inequívoco, que bens dessa natureza tenham sido indevidamente desconsiderados, ônus que lhe competia e do qual não se desincumbiu.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

Da energia elétrica

Pretende a Recorrente, ainda, incluir na base de cálculo do benefício os valores despendidos com energia elétrica, sob o fundamento de sua indispensabilidade ao funcionamento do parque industrial, e sustenta que a Lei nº 10.276/2001, por ostentar caráter interpretativo, retroagiria, na forma do art. 106 do CTN, para autorizar esse cômputo também sob o regime da Lei nº 9.363/1996. Não lhe assiste razão.

A questão, em rigor, está pacificada em desfavor da tese recursal, e de modo vinculante para este Colegiado, pela Súmula CARF nº 19 (tornada vinculante pela Portaria MF nº 277, de 07/06/2018):

“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.”

O verbete, de observância obrigatória pelos conselheiros, sepulta a controvérsia. Sob o regime da Lei nº 9.363/1996, regime pelo qual optou a contribuinte para todo o ano-calendário de 2003, a energia elétrica não se qualifica como matéria-prima ou produto intermediário, porquanto não consumida em contato direto com o produto em fabricação.

Tampouco convence o argumento de retroatividade.

A Lei nº 10.276/2001 não é norma interpretativa, e a própria Recorrente, ao transcrever a Exposição de Motivos da medida provisória que a originou, fornece a demonstração de que assim não é, onde se lê que a proposta objetivava “introduzir forma de cálculo do crédito presumido do IPI, alternativa à estabelecida pela Lei nº 9.363”, a ser adotada “por opção do produtor exportador”.

Norma que institui regime novo e facultativo, adotável por opção e coexistente com o regime anterior, não interpreta a lei precedente, inova em relação a ela. E as normas meramente interpretativas, por definição, não inovam.

Não por outra razão a Lei nº 10.276/2001 não conferiu à energia elétrica a natureza de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem; apenas facultou o aproveitamento desse gasto no âmbito da base de cálculo própria do regime alternativo, cujo cômputo se faz por metodologia distinta. Quem não optou por esse regime, como é o caso dos autos, a ele não pode socorrer-se para incluir a energia elétrica na base de cálculo do regime da Lei nº 9.363/1996.

Por fim, a alegada quebra de isonomia não se sustenta, pois a diferença de tratamento não decorre de discrimen imposto pela lei a contribuintes em idêntica situação, mas da própria opção, franqueada a todos, entre dois regimes distintos de apuração. Havendo a Recorrente elegido o regime da Lei nº 9.363/1996, a ele se submete integralmente, com as vantagens e as limitações que lhe são próprias.

Mantém-se, pois, a glosa da energia elétrica.

Da correção monetária pela taxa Selic

Como assinalado ao delimitar-se a lide, a incidência da taxa Selic já foi reconhecida pela decisão recorrida, a partir do 361º dia da transmissão do PER nº 07561.25652.250108.1.1.01-0609 até a efetiva utilização do crédito, em consonância com o art. 24 da Lei nº 11.457/2007 e com a tese firmada pelo STJ no REsp 1.768.415/SC (Tema 1.003), este último expressamente invocado pela Recorrente.

Não há, portanto, sucumbência a reparar quanto ao termo inicial e à forma de atualização, remanescendo íntegro o comando do acórdão a quo nesse particular, que ora se ratifica.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo-se o crédito já reconhecido pela DRJ.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA

ACÓRDÃO 3002-004.615 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10950.904035/2010-14

DOCUMENTO VALIDADO