



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

Processo nº 10980.011700/2002-67
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-001603 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2012
Matéria IPI
Recorrente REFINARIA DE ÓLEOS BRASIL LTDA
Recorrida DRJ RIBEIRÃO PRETO (SP)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ementa:

PROVAS - De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. APURAÇÃO CENTRALIZADA.

A partir de 15 de janeiro de 1999, com a edição da Lei nº 9.779/99, não foi mais possível realizar a apuração descentralizada, pois ficou obrigatória a centralização da apuração na matriz.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

A receita decorrente da exportação para o exterior de produtos adquiridos de terceiros integra a receita de exportação e a receita operacional bruta, na apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

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. INSUMOS .

Os insumos admitidos, para cálculo do benefício, são tão somente aqueles adquiridos para utilização no processo industrial para exportação – com a incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, e que se desgastem

em decorrência de um contato físico, ou de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida.

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.

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 Tterceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para admitir a inclusão dos valores dos insumos adquiridos por não contribuintes do PIS e da Cofins no cálculo do crédito presumido do IPI, para admitir a incidência da taxa Selic, a partir da data do pedido no valor a ser ressarcimento e para incluir na receita de exportação as mercadoria fabricadas por terceiros, vencido o conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho quanto a inclusão da receita de exportação. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

NAYRA BASTOS MANATTA - Presidente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator

SILVIA DE BRITO OLIVEIRA – Relatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Helder Masaaki Kanamaru (Suplente).

Relatório

Para elucidar os fatos ocorridos até a interposição do Recurso Voluntário, transcrevo o relatório da DRJ, *in verbis*:

O interessado em epígrafe pediu o ressarcimento do crédito apurado no período em destaque, no valor de R\$ 2.633.220,04.

O Despacho Decisório de fls. 378/382 deferiu parcialmente o pleito, reconhecendo o direito creditório montante em R\$ 165.665,87, sendo que a parcela negada teve como fundamento as seguintes alterações no cálculo do crédito presumido:

1. Exclusão das compras realizadas junto a cooperativas, pessoas físicas e no mercado externo, por não terem sofrido a incidência das contribuições para o PIS/COFINS, bem como das aquisições de mercadorias, consumidas na geração de energia, tratamento de água e no laboratório de análises, que não se incluem, de acordo com a legislação do IPI no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem;

2. A Receita Operacional Bruta foi modificada para R\$ 113.271.092,55, pois a empresa informou na DCTF apenas àquela do estabelecimento produtor exportador, deixando de observar que, nos termos do artigo 15, II, da Lei nº 9.779/99 a apuração deveria ser efetuada de forma centralizada;

3. Exclusão das receitas de exportação das vendas de mercadorias adquiridas de terceiros e revendidas no mercado externo (R\$ 3.297.853,44) e das vendas para empresas comerciais que não possuíam o registro de comerciais exportadoras, conforme o artigo 2º, I, do Decreto-Lei nº 1.248/72, disciplinado pelo Comunicado DECEX (CECEX/MIDCT) nº 2/99 (R\$ 32.648.103,11);

Tempestivamente, o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que:

1. Não se poderia ter glosar as aquisições de pessoas físicas e cooperativas, pois, o cálculo do crédito presumido, pelo disposto na lei que não poderia ser alterado por atos administrativos, porque não se restringe a aquisição da matéria-prima simples e pura, mas sim de todos aqueles bens e produtos utilizados no fluxo industrial, inclusive adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, conforme decisões do Conselho de Contribuintes;

2. Também, conforme reiteradamente decidido pelo Conselho de Contribuintes, os produtos utilizados na geração de energia, tratamento de água e no laboratório de análise integram o processo produtivo da empresa e foram onerados pelo PIS/COFINS, portanto devem ser incluídos no cálculo do crédito presumido;

3. A MP nº 948/95, a Lei nº 9.363/99 e a Portaria 38/97 conceituariam que a Receita Bruta de exportação abrangeria a venda de mercadorias nacionais, não limitando que deveriam ser incluídas apenas as vendas de produtos manufaturados. Por outro lado, ao se incluir tais receitas na Receita Operacional Bruta, isto criaria uma distorção no cálculo do crédito presumido que fere a regra da igualdade, legalidade e dos parâmetros de equivalência matemática;

4. A Lei nº 9.363/99 não estipulou qualquer condição ou registro para a empresa comercial exportadora, sendo que a fiscalização não contestou a efetiva exportação dos produtos em questão, o que se comprovaria pelo fato da empresa não ter recebido nenhuma autuação nesse sentido;

5. Com relação a Receita Operacional Bruta aduz que a Lei nº 9.363/96 permitia que ao requerente optasse por requerer de forma centralizada, ou não, o ressarcimento do crédito presumido, caso o julgador entenda o contrário entende que o mesmo critério deve ser adotado na Receita de Exportação;

6. Relativamente às compras no mercado externo, afirma que não incluiu estes valores nos cálculos apresentados, portanto, uma vez que tais valores não compunham o cálculo do crédito presumido, caso se mantenha tal glosa incorreria a Fazenda em enriquecimento sem causa e o contribuinte teria que suportar um prejuízo de elevada monta e difícil reparação;

7. O valor parcialmente deferido está permeado por erro de cálculo, pois o valor do estoque inicial de R\$ 11.499.049,16 adotado no cálculo da Fazenda refere-se ao valor do estoque final de fevereiro de 1999, quando o correto deveria ser R\$ 30.617.188,74, referente ao estoque final de dezembro de 1998., sendo que também teria ocorrido erro de subtração no valor da Receita de Exportação, o qual deveria ser de R\$ 30.681.895,79 e não de R\$ 30.996.895,63. Assim conforme recalcule de fl.413 o valor que deveria ter sido parcialmente deferido, considerando todas as alterações efetuadas pela fiscalização deveria de ser de R\$ 303.820,39 e não de R\$ 165.665,87.

8. Por fim, defende a aplicação da taxa SELIC para atualizar o valor do crédito a ser ressarcido, com base no acórdão do Conselho de Contribuintes que cita.

Encerrou solicitando que seja integralmente acatada a manifestação de inconformidade.

A Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 14-13722, de 20/09/2006, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. COMPRAS COM DIREITO AO CREDITO.

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal. Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com energia elétrica e combustível.

BASE DE CÁLCULO. PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA.

Não se incluem no cálculo do crédito presumido, a título de receita de exportação, os valores relativos aos produtos exportados adquiridos para revenda, devendo estes integrarem a receita bruta operacional nos termos da legislação do Imposto de Renda.

VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Diante do conceito dado à expressão "empresa comercial exportadora" em diferentes oportunidades pela SRF e pelo MF, conclui-se que são admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas a empresas enquadradas no Decreto-lei nº 1.248, de 1972.

CREDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO CENTRALIZADA. OBRIGATORIEDADE.

A obrigatoriedade de apuração centralizada do crédito presumido do IPI somente vigora a partir da apuração referente ao primeiro trimestre de 1999.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa o ônus da prova de suas alegações, mormente quando contrariam o que foi declarado na DCTF e no balancete analítico apresentado.

CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

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

Solicitação Deferida em Parte.

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário no qual argumenta, em síntese, que:

- a) Houve inexistência material devida a lapso manifesto na análise dos documentos colacionados aos autos que acarretou prejuízo à recorrente. Pela sua tese, o estoque inicial adotado para o primeiro trimestre do ano de 1999 não poderia ser o do início do mês de março, que corresponde ao último mês do trimestre solicitado, deveria ser o estoque inicial do primeiro mês do trimestre pretendido, ou seja, janeiro de 1999;
- b) É indevida a glosa do crédito presumido do IPI sobre as aquisições de insumos de cooperativa e pessoas físicas;
- c) É indevida a glosa do crédito presumido do IPI sobre a aquisição de fuel oil, sulfato de alumínio, dearborn T53, resina aniônica, cortrol IS 1075 e soda cáustica. Alega que todos esses materiais foram utilizados diretamente na produção industrial, onde foram consumidos para geração de fonte energética, no tratamento de água e no laboratório de análises, sendo, portanto, imprescindíveis e essenciais no processo produtivo da recorrente;
- d) É indevida a exclusão dos valores das vendas no mercado externo de mercadorias adquiridas de terceiros da receita bruta de exportação, para fins de obtenção do percentual a ser aplicado para determinação do benefício. Afirma que a exclusão teve como fundamento que os valores recebidos pelas tais operações não são considerados como receita de exportação. Entende equivocada essa conclusão tendo em vista que a Lei nº 9.363/96 determina que na base de cálculo do crédito presumido deverá ser considerada o total da receita de exportação;
- e) A legislação facultou ao sujeito passivo o direito de promover a apuração centralizada ou descentralizada, como melhor puder aproveitar. Sendo, portanto indevida a glosa de parte do valor ressarcido; e
- f) O valor ressarcido deve ser corrigido pela taxa Selic.

Termina sua petição recursal, requerendo que seja reformada a decisão vergastada a fim de que a recorrente possa se ressarcir da integralidade do seu crédito presumido acrescido da taxa Selic.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

INEXATIDÃO MATERIAL

O recorrente alega que houve erro na apuração do crédito presumido do IPI referente ao primeiro trimestre de 1999, pois a Autoridade Fiscal considerou como estoque inicial um valor diferente do valor que, segundo suas linhas, seria o real valor.

Preliminarmente, afigura-se oportuno assinalar que o objeto da lide é o indeferimento de um pedido de ressarcimento e não um lançamento tributário. Partindo desta premissa, não é preciso tecer grandes argumentos para identificar que o ônus da prova neste processo é do sujeito passivo. Ressalto que o objetivo deste processo é a apuração do quantum devido, seja por parte do contribuinte ou por parte do fisco. É por meio desta apuração que poderá ser identificado o valor a ser ressarcido ao sujeito passivo.

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

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.

Segundo Francesco 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.*

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.

Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador. Segundo ele *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.*

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.

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 verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Voltando ao caso em análise, compulsando os autos, identifico que a Autoridade Fiscal utilizou o balancete analítico apresentado pelo próprio recorrente, fls. 376, para efetuar a apuração do benefício reclamado. Ressalto que não houve apresentação de documentos probatórios que permitisse a modificação do conteúdo do balancete analítico apresentado na fase de fiscalização.

Portanto, entendo que esse balancete apresentado pelo recorrente e utilizado para apuração do crédito presumido do IPI reflete os documentos fiscais resultantes das operações efetuadas pela empresa. De sorte que afasto a alegação de erro material por falta de provas.

APURAÇÃO CENTRALIZADA DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

Entende o recorrente que a legislação facultou ao sujeito passivo a escolha pela apuração do crédito presumido do IPI de forma descentralizada ou centralizada na matriz.

Ledo engano, como passo a demonstrar.

A Lei nº 9.363/96 foi regulamentada pela Portaria nº 38, de 03/03/1997 e pelas Instruções Normativas nº 23, de 17/03/1997 e nº 103, de 05/01/1998. Essas regulamentações aduziram importantes modificações na forma de cálculo e apropriação do benefício fiscal.

A legislação realmente conferia à sociedade produtora exportadora optar pela apuração do crédito presumido do IPI de forma centralizada na matriz ou de forma descentralizada para cada estabelecimento produtor-exportador. Essa regra teve efeito retroativo para todo o exercício de 1996.

Assinalo, contudo, que havia exceção a essa faculdade. Segundo o art. 6º da IN SRF nº 103/97, se os produtos fossem exportados por intermédio de estabelecimento diferente daquele que os produziu ou o estabelecimento produtor exportador transferisse para outro estabelecimento parte de sua produção para comercialização no mercado interno a apuração do crédito presumido do IPI deveria ser centralizada.

Por fim, a partir de 15 de janeiro de 1999, com a edição da Lei nº 9.779/99, em especial seu art. 15, II, não foi mais possível realizar a apuração descentralizada, pois ficou obrigatória a centralização da apuração na matriz.

Após esse breve passeio pela legislação, regressando aos autos, o período pleiteado refere-se ao primeiro trimestre de 1996. A entrega da DCTF, instrumento utilizado para declarar o crédito presumido, deveria acontecer até o dia 15 de abril de 1999. Portanto, não é preciso despendar muita energia mental para concluir pela obrigatoriedade da apuração do benefício de forma centralizada.

CÁLCULO DO BENEFÍCIO

O recorrente entende que é indevida a exclusão dos valores das vendas no mercado externo de mercadorias adquiridas de terceiros do cálculo do total da receita bruta de exportação, para fins de obtenção do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta.

Quanto a essa matéria, entendo que a primeira instância julgou acertadamente o assunto. Devendo ser mantido pelos seus próprios fundamentos, como se segue:

Sendo o benefício instituído para a empresa produtora e exportadora, para que a receita de exportação possa ser computada no cálculo da proporcionalidade que determinará a base de cálculo, faz-se necessário que o produto exportado seja industrializado pela exportadora e tributado pelo IPI, condições indispensáveis para gerar direito ao crédito presumido. Essa conclusão decorre das expressões "empresa produtora e exportadora" e "para utilização no processo produtivo" constante o disposto no artigo 1º, da Lei nº 9.363, de 1996, assim como do disposto no parágrafo único do seu artigo 3º, que determina a utilização da legislação do IPI para definir "produção".

Embora o RIPI, de 1998 não defina expressamente o que seja produção, tal definição pode ser deduzida do disposto em seu art. 423, que estabelece o cálculo da produção por elementos subsidiários, estando assim expresso:

“Art. 423. Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

§ 1º. Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes deste artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não

for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento (Lei nº 4.502/64, art. 108, § 1º)".

Da leitura do dispositivo supra transcrito, conclui-se que "produção" é a quantidade de produtos resultantes do processo de industrialização do estabelecimento, porque é a quantidade produzida que será multiplicada pelo preço do produto para apurar a base de cálculo do imposto, no caso de apuração da produção com o uso de elementos subsidiários.

Como determina a Lei nº 9.363, de 1996, o benefício visa ressarcir a incidência do PIS/Pasep e Cofins sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no "processo produtivo", entendendo-se como "processo produtivo" o conjunto de ações das quais resulta a "produção" da empresa exportadora, ou da empresa que vende a mercadoria para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

No presente caso, o que se tem, é que as mercadorias, adquiridas de terceiros e exportadas, não foram submetidas pela exportadora a qualquer processo de industrialização, razão pela qual não podem ser incluídas no montante das exportações utilizadas para o cálculo que determinará o percentual das aquisições que comporá a base de cálculo do benefício.

Aliás, a NOTA MF/SRF/COSIT/CTIP/DIPES Nº 312, de 1998, já esclarecia este assunto, que foi objeto do Ato Declaratório (Normativo) COSTT nº 09, de 1998, da seguinte forma:

19) O valor resultante da venda para o exterior de produtos adquiridos de terceiros compõe as receitas operacional bruta e de exportação para fins do cálculo do crédito presumido do IP1?

R) Não, o valor decorrente da venda de produtos adquiridos de terceiros não integra a receita de exportação, mas, integra a receita operacional bruta.

Por outro lado, considerando que a distorção apontada pela contribuinte no cálculo da relação percentual RE/ROB seja um fato, as regras para esse cálculo foram alteradas pela Portaria MF 64/2003, que no parágrafo 12 de seu artigo 3º, assim dispôs:

§ 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;

Ou seja, a partir da publicação do dispositivo acima transcrito as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros, que permanecem fora do cômputo das receitas de exportação, deixaram de ser incluídas na apuração da receita operacional bruta. Todavia, esse dispositivo só entrou em vigor em 26/03/2003, não alcançando a apuração do crédito presumido

ora tratado, que, conforme o período em destaque é anterior a esta legislação.

Antes dessa data, o entendimento da Receita Federal vinculava-se ao conceito constante da Portaria MF 38/97 (art. 3º, § 15), que definia receita operacional bruta como "o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia". Essa definição, sem deixar dúvidas, inclui as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros no cômputo da receita operacional bruta.

E não há como retroceder essa alteração ao presente pedido. As portarias e as instruções normativas não são atos interpretativos. São normas complementares das leis tributárias (art. 100 do CTN), que regulamentam, que detalham as disposições legais. No caso em pauta, a portaria MF 64/2003 alterou conceitos envolvidos na apuração do benefício, trazendo expressa a sua vigência:

Art. 14. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de outubro de 2002, em relação aos arts. 4º e 11;

II - a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação ao § 14 do art. 3º;

III - na data de sua publicação, com relação aos demais artigos.

Sendo ato administrativo normativo (e não interpretativo) não há como aplicá-la retroativamente. Para admitir a alteração dos conceitos como interpretação indispensável que houvesse menção expressa ao dispositivo da portaria anterior que estava sendo interpretado.

Tal não ocorreu. Portanto, as alterações introduzidas pela portaria em comento só atingem fatos geradores ocorridos a partir de 26/03/2003.

Forte nestes argumentos, nego o provimento ao recurso quanto a essa matéria.

INSUMOS

O recorrente reclama pela inclusão dos custos com aquisição de "Fuel Oil" na base de cálculo do crédito presumido do IPI previsto na Lei nº 9.363/96.

Alega que o insumo é utilizado como combustível na caldeira.

Essa matéria já 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.

Quanto aos demais insumos - sulfato de alumínio, dearborn T53, resina aniônica, control IS 1075 e soda cáustica - passo a analisar a possibilidade de creditamento com fulcro na legislação regente.

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.

O crédito presumido como ressarcimento do PIS e da Cofins foi regulamentado pela Lei nº 9.363/96. Tal benefício tinha como objetivo o fomento das atividades industriais relacionadas às exportações.

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.

Como dito alhures, a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante aplicação de um percentual sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Ressalto que os insumos admitidos no cálculo do crédito presumido são os conceituados pela legislação do IPI.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 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 nº 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. 8º):

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 improcedência 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 integram 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 desgaste, 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 aquisição de diversos materiais - sulfato de alumínio, dearborn T53, resina aniônica, cortrol IS 1075 e soda cáustica - para cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

Analizando a aplicação de cada um na fase produtiva, verificaremos que a decisão da DRJ acertou em manter as exclusões.

O sulfato de alumínio, o dearborn T53, a resina aniônica e o cortrol IS 1075 são utilizados no tratamento da água e a soda cáustica no laboratório de análises.

Com efeito, o valor correspondente aos custos com a aquisição destes materiais, 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.

Do exposto, fica claro que os gastos acima relatados 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.

Neste sentido, nego mantenho a decisão da DRJ quanto a essa matéria.

INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA OU COOPERATIVA.

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.

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), exsurgindo 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, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

Pelas assertivas feitas, dou provimento parcial ao recurso para admitir a inclusão dos valores dos insumos adquiridos por não contribuintes do PIS e da Cofins no cálculo do crédito presumido do IPI, desde que haja industrialização e não mera revenda e que os produtos sejam exportados e para admitir a incidência da taxa Selic no valor a ser ressarcimento de crédito presumido do IPI.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2012

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Voto Vencedor

Sílvia de Brito Oliveira, Redatora designada

Por divergir do I. Conselheiro Relator quanto a exclusão do total da receita de exportação dos valores recebidos pela exportação de produtos adquiridos de terceiros, passo a expor as razões que conduziram meu voto divergente.

De início, a vista do voto condutor da decisão recorrida adotado pelo I. Relator em relação a essa matéria, registro que as expressões “empresa produtora e exportadora” e “processo produtivo” utilizadas pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, afetam diretamente a definição do que vem a ser matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para apuração do valor total das aquisições da empresa produtora e exportadora, mas não possuem o condão de restringir receitas para o cômputo da receita total de exportação.

O diploma legal supracitado, ao instituir o crédito presumido do IPI, estabeleceu, em seu art. 2º, que a base de cálculo desse crédito deve ser determinada pela aplicação do percentual obtido da razão entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, nos seguintes termos:

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

(...)

Mais adiante, a mesma lei remeteu as normas que regem a incidência da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) a apuração da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, com utilização subsidiária da legislação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, sem que tenham sido impostas quaisquer exclusões da receita de exportação ou permitidas deduções da receita operacional bruta.

Pertinente ainda observar que, no art. 6º dessa lei, deferiu-se ao Ministro de Estado da Fazenda competência para, entre outras coisas, definir a receita de exportação e a definição dada pela Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, em seu art. 3º, § 15, inc. II, nem com intenso esforço interpretativo capaz de subtrair ao Senhor Ministro de Estado a vontade não revelada no texto normativo, autoriza a exclusão de algum valor da receita de exportação.

Diante do exposto, divirjo do I. Conselheiro Relator para dar provimento parcial ao recurso para também admitir a inclusão dos valores recebidos pela exportação de produtos adquiridos de terceiros na receita de exportação, na apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sílvia de Brito Oliveira