



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

Processo nº 11080.005615/2002-76
Recurso nº 129.273 Voluntário
Acórdão nº **3301-00.859 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de março de 2011
Matéria IPI - RESSARC. CRÉDITO-PRESUMIDO
Recorrente AVIPAL S/A AVICULTURA E AGROPECUÁRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 31/03/2001, 30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS E DE PESSOAS FÍSICAS.

As aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de cooperativas e de pessoas físicas, utilizados pelo produtor exportador, na industrialização dos produtos exportados, geram créditos-presumido do IPI, nos termos do julgamento do RESP 993164 prolatado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) sob o regime do art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11/01/1973 (CPC).

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRODUTOS NÃO-UTILIZADOS NEM CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO

Os produtos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, nos termos da legislação do IPI, não geram créditos-presumido desse imposto, a título de PIS e Cofins.

COMBUSTÍVEIS E ENERGIA ELÉTRICA

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.

ERRO MATERIAL. APURAÇÃO DO CRÉDITO-PRESUMIDO

A não-dedução, por parte da autoridade administrativa competente, dos valores referentes a devoluções e a IPI sobre outras aquisições, não-utilizadas no processo de industrialização das mercadorias exportadas, para apuração do crédito-presumido do IPI, não configurou erro material pelo fato de aquelas não integrarem a base de cálculo desse benefício.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
(PER/DCOMP) HOMOLOGAÇÃO

O reconhecimento de parte do crédito financeiro declarado nos respectivos Per/Dcomps implica em homologação da compensação dos débitos fiscais declarados nos respectivos Per/Dcomps até o limite do ressarcimento reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Rodrigo Pereira de Mello dava com maior extensão. Acompanhou o julgamento a advogada Adriana Oliveira e Ribeiro, OAB nº 19961.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

José Adão Vitorino de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Rodrigo Pereira de Mello, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ Porto Alegre, RS, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que reconheceu parcialmente o direito da recorrente ao ressarcimento do crédito-presumido do IPI, apurado e reclamado para os 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2001, e homologou as compensações dos débitos fiscais declarados até o limite do ressarcimento reconhecido.

O reconhecimento parcial decorreu das glosas dos créditos-presumido apurados sobre os custos com: i) óleo combustível, diesel e lubrificante utilizados em veículos automotores; ii) grades, gaiolas e caixas utilizadas para transportes de aves; iii) gás liquefeito de petróleo (GLP) e material de consumo; iv) lenha de eucalipto e cavaco de madeira utilizados nos fornos e caldeiras; v) peças e máquinas utilizadas na manutenção do ativo imobilizado; vi) refrigerantes (coca-cola) e produtos alimentícios revendidos para empregados; vii) carvão mineral e briquetes utilizados nas caldeiras; viii) produtos de limpeza e veneno para tratamento de esgoto industrial; e, ix) gases industriais utilizados na manutenção e nas câmaras de refrigeração.

Cientificada do despacho decisório, a recorrente interpôs a manifestação de inconformidade às fls. 226/239, requerendo a sua reforma a fim de que fosse reconhecido, na íntegra, o seu direito ao ressarcimento pleiteado e homologadas as compensações dos débitos fiscais declarados, alegando razões que foram assim resumidas por aquela DRJ:

“2.1 – Alega que houve erros materiais no Termo de Verificação Fiscal que teria excluído o valor do IPI somente do valor das ‘compras para indústria’, enquanto que as ‘compras p/comércio e de ‘importação’ foram acrescidos na Tabela 4, mas diminuídos na Tabela 5, o que afetou unicamente as ‘compras para indústria’ visto que o valor do IPI deveria ser rateado pelos três tipos de compras,

ou seja, pelas três primeiras colunas da Tabela 4. Um segundo erro teria ocorrido na exclusão das exportações de grãos de soja, no valor de R\$ 3.382.089,00, no 3º trimestre, que teria sido deduzido duas vezes, conforme Tabela 03, devendo ser retificado para se chegar ao correto cálculo.

2.2 – Protesta pelas glosas de compras de pessoas físicas e de cooperativas, efetuadas com suporte nas Instruções Normativas SRF nºs 23, de 13 de março de 1997, e 103, de 30 de dezembro de 1997, cujo art. 2º de cada uma transcreve, à fl. 232, alegando que a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, não impôs exata essa condição, ou seja, não exige que haja incidência das contribuições sobre as aquisições de insumos para efeito de determinar a base de cálculo do benefício, devendo ser considerado o valor total das aquisições dos insumos referidos na norma legal; que ao Fisco não é dado o direito de recusar o reconhecimento do crédito presumido estabelecido em lei, trazendo à colação Acórdãos do 2º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais/CSRF, cujas ementas transcreve, às fls. 235/236.

2.3 – Glosa de Outras Compras que não se enquadram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem: combate a IN 23 e 103, ambas 1997, que adotam excessivo e indevido apego aos conceitos de matéria-prima(MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), insumos, consignados na legislação do IPI, quando na verdade não é isso que diz a Lei nº 9.363, de 1996, conforme parágrafo único do art. 3º, que transcreve à fl. 237, que se refere à utilização subsidiária da legislação do IPI, dizendo que a autoridade fiscal inverteu a ordem dos critérios colocados no citado parágrafo único que fala em ‘subsidiariamente’ é porque deve haver um critério principal, passando a examinar o termo ‘subsidiário’ à luz do dicionário de Aurélio Buarque de Holanda; repisa que a autoridade fiscal desprezou o conceito da Ciência Econômica e os fenômenos da produção, onde se inserem todos os insumos, para se basear unicamente no critério subsidiário da legislação do IPI, admitindo somente aqueles que geram crédito de IPI, não se justificando as glosas das compras daqueles produtos mencionados no item 1.1; ‘e’, acima.”

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a improcedente, conforme acórdão nº 5.294, datado de 24/02/2005, às fls. 260/269, sob as seguinte ementa:

“Crédito Presumido de IPI

Não compõem o cálculo do crédito presumido as aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, não contribuintes do PIS e da Cofins sobre o faturamento.

Da mesma forma, o valor das aquisições de produtos que não sejam matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na definição da legislação do IPI, não entram no cálculo do benefício.

Matéria não contestada expressamente torna-se definitiva na esfera administrativa.”

Ainda, segundo a decisão recorrida “os valores de fretes e do consumo de energia elétrica (demonstrativo de fls. 78/89 e da fl. 199), desconsiderados pela fiscalização no cálculo do crédito presumido, não foram contestados, bem ainda os valores relativos à devolução de compras e as aquisições de insumos do exterior (item 1.1, letras ‘h’ e ‘c’, do

relatório acima) presumindo-se concordância tácita do requerente, restando definitivas as exclusões na esfera administrativa”.

Inconformada com essa decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 287/312, requerendo a sua reforma a fim de que se reconheça seu direito ao ressarcimento integral do valor pleiteado e a homologação das compensações de todos os débitos fiscais declarados neste processo e no de nº 11080.005463/2002-10, alegando, em síntese, preliminarmente, que, ao contrário do que consta da decisão recorrida, contestou a glosa do ressarcimento sobre os custos com energia elétrica e fretes, e, no mérito, que faz jus aos créditos-presumido do IPI, apurados sobre os custos com insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas e outros custos e despesas com bens que não se enquadrariam nas definições legais de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Para fundamentar seu recurso, expendeu, às fls. 295/312, extenso arrazoadado sobre: i) erro material no termo de verificação fiscal; ii) glosas das compras de pessoas físicas e de cooperativas; iii) glosas de “outras compras” que se enquadram na definição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem; e, iv) homologação das compensações, concluindo, ao final, que: i) a autoridade fiscal deduziu os valores relativos à “devolução” e ao “IPI” somente das “compras para indústria”, quando deveria ter deduzido também das matérias-prima, produtos intermediários e matérias de embalagem, adquiridos para emprego na indústria, comercializados no mercado interno e nas importações; ii) é indevida a glosa sobre aquisições de cooperativas e pessoas físicas, uma vez que a Lei nº 9.363, de 1996, não condiciona a exigência do benefício fiscal do PIS e da Cofins sobre tais aquisições; iii) o conceito de insumos fixado pela legislação do IPI deve ser utilizado subsidiariamente para se classificar os insumos, em relação ao crédito-presumido do IPI, de modo que todos os custos diretos e/ ou indiretos incorridos na fabricação dos produtos exportados gerem esse benefício fiscal; e, iv) o ressarcimento ora pleiteado será suficiente para compensar os débitos declarados neste processo e no de nº 11080.005463/2002-10, devendo ser homologadas todas as compensações, objeto de ambos os processos.

Sorteado e distribuído o processo ao Conselheiro Antônio Carlos Atulim, os Membros da Segunda Câmara do antigo 2º Conselho de Contribuintes baixaram os autos em diligência, conforme Resolução nº 202-00.973, datada de 28/03/2006, às fls. 345/347, para: “1) intimar a contribuinte a apresentar, o arrolamento de bens próprios ou a comprovar uma das condições previstas nos §§ 1º e 2º do art. 2º da IN SRF nº 264/2002; 2) cumprir o que determina o art. 42 da IN SRF nº 264/2002; 3) informar a data em que o recurso voluntário foi recepcionado pela DRF/Porto Alegre - RS, esclarecendo se a inscrição em tinta azul, que consta logo em seguida à assinatura do advogado na fl. 287, foi inserida ou não pelo TRF Humberto Didimo R. Inda, conforme carimbo apostado na mesma folha”.

Atendida a diligência os autos retornaram a esta 1ª Turma de Julgamento para prosseguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Preliminarmente, ao contrário da alegação da recorrente, de que não contestou, em sua manifestação de inconformidade, as glosas do crédito-presumido do IPI referentes aos custos com energia elétrica e fretes pelo fato de não haver registro expresso de exclusão de valores relacionados àqueles custos no termo de verificação fiscal (fls. 196/204), do seu exame verifica-se que dele consta literalmente (fls.198), “... *Pela memória de cálculo (doc. fls. 78 a 89) observa-se que o contribuinte incluiu entre as suas compras totais indevidamente os custos com energia elétrica (CFOP 142) e com frete*”.

Quanto à energia elétrica, trata-se de matéria sumulada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), nos termos da súmula nº 19, *in verbis*:

“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.”

Dessa forma, em relação à suscitada glosa dos créditos-presumido do IPI apurados sobre os custos com energia elétrica, aplica-se esta súmula, assim como sobre combustíveis, suscitada no item das glosas de “outras compras”.

Já em relação ao frete, nos termos da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, art. 1º, inexistente amparo legal para se apurar crédito-presumido do IPI sobre tais despesas. Além disto, em seu recurso voluntário, a recorrente não apresentou quaisquer fundamentos ou razões para se apurar crédito-presumido sobre despesas com frete, se limitando a esclarecer: “*Ocorre que não há qualquer registro expresso de exclusão de valores relacionados a frete e/ou energia elétrica no referido TVF, razão pela qual não seria pertinente a manifestação da Recorrente sobre essa matéria tributária*”.

As demais questões de mérito opostas nesta fase recursal se referem a: i) erro material no termo de verificação fiscal; ii) glosas das compras de pessoas físicas e de cooperativas; iii) glosas de “outras compras” que se enquadram na definição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem; e, iv) homologação das compensações.

i) erro material no termo de verificação fiscal

Conforme consta da Tabela 04 (fls. 199) e demonstrado na decisão recorrida, os valores excluídos correspondentes a IPI nas aquisições de matérias-prima, produto intermediário e material de embalagem que geraram créditos-presumido de IPI, nos termos da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, foram obtidos dos arquivos apresentados pela própria recorrente. Se os valores constantes daqueles arquivos estavam incorretos, caberia a ela apresentar os valores corretos. Contudo não o fez na fase impugnatória nem na recursal.

De acordo com a Lei nº 9.363, de 13/12/1996, apenas as compras para industrialização, efetuadas no mercado interno, ou seja, as aquisições de matérias-prima, produto intermediário e material de embalagem, utilizados na industrialização dos produtos exportados, geram créditos-presumido do IPI, a título de PIS e Cofins pagas nas suas aquisições.

Assim, não há que se falar na exclusão dos valores de IPI sobre outras aquisições, dentre elas sobre bens importados, ainda que de insumos utilizados na

industrialização dos produtos exportados, nas aquisições de bens para revenda e de materiais não classificados como insumos nem consumidos no processo de fabricação.

ii) glosas das compras de pessoas físicas e de cooperativas

No entendimento deste relator, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem de não-contribuintes do PIS e da Cofias, no presente caso, de pessoas físicas e de cooperativas de produtores rurais, não geram créditos-presumido do IPI, a título de ressarcimento dessas contribuições, nos termos da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, art. 1º.

Conforme se verifica do conteúdo do art. 1º daquela lei, o crédito-presumido do IPI é o valor do PIS e da Cofins incidente e pago nas respectivas aquisições, sendo que o art. 5º, daquela mesma lei, estabelece que eventual restituição ao fornecedor das contribuições pagas, bem assim a compensação mediante crédito implica estorno do crédito-presumido pelo produtor exportador.

Assim, não tendo o produtor exportador pago PIS e Cofins nas aquisições de não-contribuintes dessas contribuições, não há do que se ressarcir. Ressarcimento implica pagamento na etapa anterior, como não houve pagamento não há que se falar em ressarcimento.

No entanto, em face do julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no RESP 993164, decidido sob o regime do art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11/01/1973 (CPC), e do disposto no Regimento Interno do Carf, art. 62-A, as glosas dos créditos-presumido do IPI sobre aquisições de cooperativas e de pessoas físicas, efetuadas pela autoridade administrativa competente e mantidas pela autoridade julgadora de primeira instância, deverão ser restabelecidas, reconhecendo-se à recorrente o direito ao seu ressarcimento/compensação.

A decisão do STJ naquele RESP foi prolatada nos seguintes termos, *in verbis*:

“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.”

Já o Regimento Interno do Carf, determina:

“Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

(...).”

iii) glosas de “outras compras” que não se enquadram na definição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem

Quanto às glosas referentes a este item, por celeridade processual, por se tratar da mesma recorrente e para que não haja decisão divergente, adoto as razões que fundamentaram as decisões proferidas nos processos administrativos nºs. 11080.011233/2002-81; 11080.100067/2002-97, ambos julgados pela Segunda Câmara do antigo 2ª Conselho de Contribuintes, e no de nº 11080.011234/2002-26, julgado pela Terceira Câmara do qual fui o Relator, *in verbis*:

“Em relação a este item, o pedido da contribuinte não encontra qualquer respaldo legal, por não se enquadrarem no conceito legalmente admitido de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, das aquisições de:

- óleo combustível, diesel e lubrificantes para uso em caldeiras e veículos automotores;
- gaiolas e caixas plásticas utilizadas no transporte de frangos;
- gás liquefeito de petróleo (GLP), material de consumo dos estabelecimentos;
- lenha e cavacos de madeira;
- peças e máquinas utilizadas na manutenção dos equipamentos;
- carvão mineral e briquete para caldeira;
- refrigerantes e laticínios adquiridos para simples revenda aos empregados;
- produtos de limpeza, veneno (raticida) e produtos para tratamento de esgoto.

A respeito do denominado “material secundário”, cumpre destacar que o art. 147 do RIPI/98, ao dispor que se inclui no conceito de matéria-prima e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao produto novo, sejam consumidos no processo produtivo, salvo se tratar de ativo permanente, na verdade está admitindo como tal apenas aqueles produtos que, ou se integram ao novo, ou são consumidos no processo produtivo, o que não significa dizer que basta não ser ativo permanente para poder ser incluído nesta concepção, porque, de pronto, já se deve excluir aqueles que não se integram e nem são consumidos na operação de industrialização.

Além disto, este artigo corresponde ao art. 66 do RIPI/79, que, por sua vez, foi interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, segundo o qual:

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

Portanto, adotando o entendimento do referido Parecer, que, aliás, é pacífico na jurisprudência deste Colegiado, não vislumbro que a energia elétrica, lenha e o óleo combustível, utilizados para aquecer as caldeiras, possam ser considerados matéria-prima ou produtos intermediários, porque não exercem qualquer ação direta sobre o produto final, o frango. Da mesma forma, não guardam consonância com este conceito o custo de aquisição de gaiolas e caixas plásticas utilizadas no transporte de frangos, gás liquefeito de petróleo (GLP), peças e máquinas utilizadas na manutenção dos equipamentos, carvão mineral e briquete para caldeira, produtos de limpeza, veneno (raticida) e produtos para tratamento de esgoto. Ainda mais as aquisições de produtos destinados à revenda aos seus empregados.”

Dessa forma, não há que se falar em ressarcimento dos valores glosados pela autoridade administrativa competente sobre tais custos/despesas.

Finalmente quanto à homologação da compensação de débitos fiscais vencidos com créditos financeiros contra a Fazenda Nacional, a Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, assim dispõe, *in verbis*:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”.(Redação dada pela MP nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

“§ 1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados”.(Redação dada pela MP nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

§ 2º. A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Redação dada pela MP nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

(...). ”

Conforme se verifica deste dispositivo legal, a compensação, mediante a entrega de Dcomp e/ ou Per/Dcomp, assim como a sua homologação depende da certeza e liquidez dos créditos financeiros nela declarados.

No presente caso, a recorrente faz jus ao ressarcimento/compensação do crédito-presumido do IPI decorrente das glosas sobre as aquisições no mercado interno de pessoas físicas e cooperativas, efetuadas pela autoridade administrativa competente e mantidas pela DRJ, conforme reconhecido nesta fase recursal.

Em face de todo o exposto e de tudo o mais que conta dos autos, voto pelo provimento parcial ao recurso voluntário apenas e tão somente para reconhecer o direito de a recorrente apurar crédito-presumido do IPI sobre as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos no mercado interno, de cooperativas e de pessoas físicas, efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados, mantendo-se a glosa sobre os demais itens, cabendo à autoridade administrativa competente apurar os créditos e homologar a compensação dos débitos declarados nos Per/Dcomps, objeto deste

Processo nº 11080.005615/2002-76
Acórdão n.º **3301-00.859**

S3-C3T1
Fl. 365

processo e no de nº 11080.005463/2002-10, até o limite do ressarcimento apurado, exigindo-se o saldo/débitos declarados não-extintos pela compensação homologada.

José Adão Vitorino de Moraes - Relator