



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

Processo nº 11080.009904/2006-78
Recurso nº 01 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3301-001.775 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2013
Matéria IPI
Recorrentes CELULOSE IRANI S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 30/11/2001 a 31/08/2006

DÉBITOS CONFESSADOS ATRAVÉS DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOB CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. ART. 74, DA LEI Nº 9.430/96.

Os débitos confessados através de PER/DCOMPS e Declarações de Compensação extinguem o crédito sob condição resolutória, nos termos do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, os quais só serão exigidos, na hipótese de não-homologação das compensações apresentadas.

TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS.

Não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, precedentes do Plenário do STF (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS).

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS. ÓLEO COMBUSTÍVEL, LENHA, GÁS PARA CALDEIRA, ÓLEO PARA CALDEIRA, BIOMASSA E ENERGIA ELÉTRICA. PARECER CST 65/79.

Somente os insumos indicados na legislação do IPI podem ser computados na apuração do referido benefício, não podendo compreender todos os insumos, mas tão somente as matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e os materiais de embalagem (MP), que tenham sido consumidos no processo de industrialização (Parecer Normativo CST nº 65/1979) nominados no art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996, é que asseguram direito ao creditamento do benefício.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS E MATRIZ. SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

No caso concreto, em que a matriz não é contribuinte do IPI, as transferências entre filiais e matriz, sem a emissão de nota fiscal, não impede o aproveitamento do crédito, posto que não haveria como ocorrer duplicidade de benefício.

REGISTRO A MAIOR DE EXPORTAÇÕES.

Estando comprovado que houve registro a maior de exportações, correta a glosa, pois, sem a glosa, o benefício sofreria incremento indevido.

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. REGIME ALTERNATIVO.

A apuração do crédito presumido pelo regime normal da Lei nº 9.363, de 1996, não contempla as despesas incorridas com industrialização sob encomenda a terceiros.

RO Negado e RV Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício e, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário, a fim de excluir do lançamento as parcelas decorrentes das glosas de transferência entre estabelecimento matriz e filiais sem a emissão de nota fiscal (unânime) e manter a glosa referente à industrialização por encomenda, nos termos dos votos que integram o julgamento. Vencidos os conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (relator), Andréa Medrado Darzé e Maria Teresa Martínez López, em relação a essa matéria. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Adão Vitorino de Moraes. Fez sustentação oral pela recorrente o advogado Gabriel Cabral do Nascimento, OAB/SC nº 22912.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio Lisboa Cardoso – Relator

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso (relator), Paulo Guilherme Déroulède, Andréa Medrado Darzé, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recursos de ofício e voluntário em face do acórdão da DRJ que julgou parcialmente procedente três autos de infração de IPI (fls. 3 a 41) lavrados em decorrência da Recorrente ter aproveitado crédito indevido nas aquisições de insumos isentos e alíquota zero, de crédito indevido na escrita fiscal do IPI, informado em PER/DCOMP, e,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/03/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 25/03/20

13 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 19/03/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assi

nado digitalmente em 20/03/2013 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Impresso em 24/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

crédito presumido indevido, inclusive crédito presumido recebido em transferência sem a emissão de nota fiscal, conforme sintetiza a ementa do acórdão a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 30/11/2001 a 31/08/2006

ALEGAÇÃO DE NULIDADE.

São válidos os lançamentos de ofício efetuados por autoridade competente, com observância dos requisitos materiais e formais para a prática de atos dessa natureza, em relação aos quais também se observaram os princípios do contraditório e da ampla defesa.

CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO.

Inexiste o direito a crédito do IPI, na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, isentos ou tributados à alíquota zero, por força do princípio da não-cumulatividade.

COMPENSAÇÃO.

A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal, ainda que corra créditos não admitidos na escrita fiscal do IPI, extingue o crédito tributário relativo aos débitos desse imposto, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

I - Óleo combustível, lenha, gás para caldeira, óleo para caldeira, biomassa e energia elétrica, ainda que consumidos pelo estabelecimento industrial, não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, únicos insumos admitidos na legislação, não podendo ser computado, no cálculo do crédito presumido, o gasto com esses itens.

II - Os custos de prestação de serviços de industrialização por encomenda, com remessa dos insumos e retorno do produto com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, porque não são aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

III - A transferência do crédito presumido, da matriz não-contribuinte do IPI, para estabelecimento industrial da mesma pessoa jurídica, para compensação de débitos do referido imposto, não é válida sem o registro contábil dessa transferência no livro Diário do remetente do crédito, cumulado com a emissão de nota fiscal de entrada pelo estabelecimento receptor e a correspondente escrituração desse documento no livro Registro de Apuração do IPI desse último estabelecimento.

Lançamento Procedente em Parte.

Transcrevo a seguir, os seguintes trechos do relatório do acórdão, que contempla resumidamente, os fatos discutidos no processo:

descrição dos fatos consta do Termo de Verificação Fiscal, das fls. 47 a 51 (vol. 1), e ver resumida adiante.

Autos de Infração		Infrações (*)	IPI	Juros de mora (até 31/10/2006)	Multa de 75%	Totais
Folhas	Apuração do IPI					
3 a 11	decendial	1, 3 e 4	3.738.657,88	2.515.797,28	2.803.993,12	9.058.448,28
28 a 30	mensal	2	1.515.555,04	186.955,01	1.136.666,19	2.839.176,24
38 a 41	quinzenal	1 e 3	313.502,42	127.580,20	235.126,75	676.209,37
Totais			5.567.715,34	2.830.332,49	4.175.786,06	12.573.833,89

(*) Infrações: 1 - crédito indevido nas aquisições de insumos isentos e alíquota zero; 2 - crédito indevido na escrita fiscal do IPI, informado em PER/DCOMP; 3 - crédito presumido indevido; 4 - crédito presumido recebido em transferência sem a emissão de nota fiscal.

2.1 Sobre a glosa relativa ao crédito presumido do IPI, a fiscalização verificou, inicialmente, que esse benefício foi apurado de forma centralizada na matriz, que não é contribuinte do imposto. Esse crédito atingiu R\$ 4.877.721,91, segundo informado nos Demonstrativos do Crédito Presumido do IPI (DCPs), referentes ao período de janeiro de 2001 a dezembro de 2003. Os DCPs foram objeto de verificação específica no Processo nº

11080.009552/2006-51, que considerou integralmente improcedente a utilização do valor citado, pelos estabelecimentos que o receberam, em transferência, com base nos motivos a seguir expostos.

2.1.1 O valor do crédito presumido apurado pela matriz (não-contribuinte) foi transferido para as filiais 0002, 0011 (atuada neste processo) e 0014, que são contribuintes do IPI, mas sem emissão de notas fiscais de transferência do crédito, contrariando, segundo a fiscalização, as normas para utilização do benefício.

2.1.2 Além disso, no período de janeiro a setembro de 2001, houve a inclusão indevida, no cálculo do crédito presumido, de R\$ 11.612.269,44, correspondentes a aquisições de óleo combustível, lenha, gás para caldeira, óleo para caldeira, biomassa e energia elétrica, e também houve a inclusão indevida de valores referentes a serviços de industrialização por encomenda.

2.1.3 Foi verificado, ainda, em todo o período fiscalizado, o cômputo de R\$ 45.958.579,13, relativos a custos com madeira proveniente de fazendas da propriedade do atuado, o que caracteriza simples transferências e não aquisições de insumos, que justificassem o benefício.

2.1.4 Na seqüência, também foi constatada a inclusão indevida de R\$ 13.625.474,36, referentes a transferências de insumos entre filiais, sem que houvesse a dedução dos valores respectivos na filial de origem.

2.1.5 Por último, o atuado registrou a maior, como exportações realizadas, o valor de R\$ 3.865.768,09, no período de janeiro a setembro de 2001, e o valor de R\$ 314.088,95, no período de outubro a dezembro de 2001, o que foi corrigido, de ofício, pela fiscalização.

Em razão da Contribuinte não ter sido localizada em seu domicílio fiscal fornecido à SRFB, a mesma foi intimada através de edital nos termos do art.23, §11, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas leis nº 9.532, de 10/12/1997 e 11.196, de 21/11/2005, por se encontrar em lugar incerto e ignorado, para querendo impugnar o Acórdão nº 10-11.429, ou pagar o correspondente crédito tributário no prazo de 30 dias, contados do 16º (décimo sexto) dia da data da afixação deste (afixado em 07/10/2009 e desafixado em 23/10/2009), (fl. 451).

Em 12/11/2009, a Recorrente apresentou o recurso voluntário de fls. 454 e seguintes, aduzindo, em síntese, que o auto de infração não atendeu os requisitos do art. 142, do CTN, em especial quanto à definição da matéria tributável e o embasamento de cada imputação.

Em relação à glosa de créditos do IPI, no período de 30 de novembro de 2001 a 31 de dezembro de 2003, o impugnante defende o direito ao crédito desse imposto, nas aquisições de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, inclusive créditos extemporâneos, dizendo que jamais houve limitação constitucional ao princípio da não cumulatividade do IPI, que, segundo afirma, embasaria tais créditos. A defesa se reporta ao art. 153, § 3º II, da Carta Magna e transcreve excertos doutrinários, favoráveis à sua tese.

Alega que apurou débitos do IPI e que liquidou esses débitos mediante compensações realizadas por meio do programa PER/DCOMP, tendo lançado os créditos informados no referido programa, por equívoco, no livro Registro de Apuração do IPI. Argumenta que essa atitude, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, não resultou em redução do IPI a pagar, mesmo porque, se os valores escriturados a crédito forem estornados do livro, o saldo do imposto resultante não será exigível, pois já foi efetivamente compensado. Assim, prossegue a defesa, somente após uma eventual análise desfavorável dos PER/DCOMPs pela autoridade competente, com o devido esgotamento das instâncias administrativas, e que se poderá cogitar de IPI devido.

Quanto à glosa do crédito presumido do IPI, sustenta que o benefício deve incidir sobre o valor total das aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo de bens destinados ao exterior, tendo requerido solicitado através de “DCP” o ressarcimento do CP, ainda pendente de apreciação pela DRF/POA, motivo pelo qual entende que os Autos de Infração não poderiam ter sido lavrados e, como a lavratura ocorreu, esses atos foram praticados sem a devida competência e com preterição do direito de defesa.

Argumenta que a maior parte do benefício discutido é legítima, tendo sido glosada uma parcela mínima. Os Valores discutidos no Processo n 11080.009552/2006-51 estão com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, III, da Lei n 2 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

Afirma que os gastos com energia elétrica, óleo combustível, gás natural e gás liquefeito de petróleo, embora se refiram a itens que não se integram ao produto final, dizem respeito a gastos ocorridos no processo de industrialização, não sendo exigível o contato direto com os produtos resultantes, o que torna a glosa improcedente. Transcreve ementas de acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes e do Tribunal Regional Federal, favoráveis à sua tese.

Contesta também a glosa do crédito presumido do IPI, pela falta de emissão de nota fiscal, na transferência dos créditos da matriz para a filial autuada.

Às fls. 597 a 614, consta a juntada de documentos e certificação da RFB de que houve desistência parcial do litígio em razão da inclusão de parte do crédito tributário no parcelamento, os quais foram transferidos para os processos 13896.720055/2010-24 e 13896.720056/2010-79.

O Presidente da Turma recorre de ofício desta decisão, ao Segundo Conselho de Contribuintes, porque o sujeito passivo foi exonerado do pagamento de multa, em montante superior ao limite de alçada, de acordo com o art. 22 da Portaria MF nº 375, de 7 de dezembro de 2001.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

O Recurso de ofício e voluntário atendem aos pressupostos de admissibilidade, inclusive quanto à tempestividade, devendo os mesmos serem conhecidos.

O recurso de ofício deve ser negado com base nos próprios fundamentos do acórdão recorrido, os quais são, a seguir, resumidamente transcritos (fl. 429):

Glosa de créditos informados em PER/DCOMP

19. Todavia, no caso concreto, pelas razões a seguir expostas, não é cabível a exigência do saldo devedor do IPI, remanescente da glosa.

20. Com efeito, a par da escrituração de créditos não admitidos no livro RAIFI, esses mesmos créditos, no valor total de R\$ 1.108.146,27, foram informados, pelo Processo nº 11080.009904/2006-78 autuado, nos PER/DCOMPs e Declarações de Compensação relacionados na fl. 72 (vol. I), com recibos de entrega reproduzidos nas fls. 73 a 94 (vol. I), para compensação com os débitos do IPI, apurados na escrita fiscal desse imposto, que restaram descobertos pela glosa na escrita.

21. Disso resulta que, muito embora os créditos glosados na escrita fiscal do IPI não sejam ali admitidos para compensação com débitos desse imposto, a apresentação de PER/DCOMPs e Declarações de Compensação extingue, sob condição resolutória, o crédito tributário referente aos mesmos débitos do contribuinte, que se consideram confessados, tudo por força do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

22. Sendo assim, a exigibilidade dos débitos do contribuinte ocorrerá, se for o caso, na hipótese de não-homologação das compensações, objeto dos PER/DCOMPs e Declarações de Compensação em causa, pela Delegacia da Receita Federal competente, fato do qual não se tem notícia neste processo, motivo por que a exigência desses débitos, no Auto de Infração, das fls. 28 a 30 (vol. I), deve ser cancelada.

23. [...]. Os valores dos créditos glosados, mas informados em PER/DCOMP ou Declaração de Compensação, no total de R\$ 1.108.146,27, implicam a improcedência, como acima exposto, dos correspondentes valores do IPI exigidos de ofício, [...].

Desta forma, em razão dos débitos confessados através de PER/DCOMPS e Declarações de Compensação, extinguem o crédito sob condição resolutória, nos termos do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, os quais só serão exigidos, na hipótese de não-homologação das compensações apresentadas, ensejando o improvimento do recurso de ofício.

Passo a analisar o recurso voluntário.

Glosa de créditos na aquisição de insumos isentos e sujeitos à alíquota zero

O acórdão recorrido manteve as glosas relativas às aquisições de insumos isentos e sujeitos à alíquota zero, considerando que para haver crédito é necessário haver o destaque do IPI na nota fiscal, constando que o Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento de Recursos Extraordinários (RE 353.657/PR e 370.682-SC), decidiu que não há direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos ou alíquota zero.

De fato, esse assunto encontra-se devidamente pacificado no sentido de não haver qualquer direito de crédito de IPI nas aquisições de insumos não tributados, isentos ou alíquota zero, sob pena de ferir o princípio da não-cumulatividade, conforme depreende-se da jurisprudência mansa e pacífica do colendo STF, senão vejamos:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS FAVORECIDOS PELA ALÍQUOTA-ZERO, NÃO-TRIBUTAÇÃO E ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não há direito à utilização de créditos do IPI na aquisição de insumos não-tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido. (RE 508708 AgR, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 02-12-2011 PUBLIC 05-12-2011)

No mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO. 1. A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero. 2. Agravo regimental improvido.” (RE 566.551 – AgR, Relatora a Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe 30.04.10). 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 370.682 – ED, relator o Ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJe 17.11.10).

Relativamente às aquisições de insumos tributados à alíquota zero, o assunto encontra-se, inclusive, sumulado no âmbito do CARF:

Súmula CARF nº 18: *A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI*

Desta forma, não há nenhum reparo a fazer no acórdão recorrido relativamente às glosas de créditos indevidamente aproveitados, decorrentes das aquisições de insumos não-tributados, alíquota zero ou isentos.

Glosa do crédito presumido

Consta do acórdão recorrido que, ao contrário do que é afirmado pela Recorrente em seu recurso que os autos de infração decorreram de ressarcimento de crédito presumido de IPI no processo nº 11080.009552/2006-51, o qual ainda estaria pendente de apreciação na DRF/POA, esclarecendo que as glosas do crédito presumido aqui discutido decorrem do fato de que somente os insumos indicados na legislação do IPI podem ser computados na apuração do referido benefício, não podendo compreender todos os insumos, mas tão somente as matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e os materiais de embalagem (ME), nominados no art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996, é que asseguram direito ao creditamento do benefício.

Consta ainda, que somente as MP, PI e ME, que tenham sido consumidos no processo de industrialização, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU 6/11/1979), “norma complementar da legislação tributária, por força do inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional”, é que podem ser considerados insumos, razão pela qual foram glosadas as aquisições de **óleo combustível, lenha, gás para caldeira, óleo para caldeira, biomassa e energia elétrica**, por não cumprirem o requisito do Parecer CST nº 65/79.

Ressalvo meu entendimento pessoal quanto às condições impostas pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, porquanto o imposto é não cumulativo, autorizando o contribuinte ao abatimento do imposto já pago pelos componentes (insumos) do produto acabado, todavia, em relação ao crédito presumido do IPI, a lógica não é a mesma, pois, a partir de uma leitura mais atenta do art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996, levará ao intérprete à conclusão de que, para fins de conceituação do que seja “matéria-prima” (MP), “produto intermediário” (PI), e “material de embalagem” (ME), não fazendo, sob a minha ótica, como exigir a condição imposta pelo Parecer CST 65/79, pois, somente subsidiariamente é que deve ser utilizada a legislação do IPI, vez que tais conceitos devem ser produzidos a partir da legislação do PIS/Pasep e Cofins.

Esse entendimento deixei externado em diversos julgados nos quais fui vencido pela maioria deste colegiado (Ac. 3301-001.591, julgado em 22/08/2012), entretanto, curvo ao entendimento predominante desta Câmara, no sentido de manter as glosas por não atenderem às exigências do Parecer CST nº 65/79, inclusive, de acordo com jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Ementa IPI - Crédito Presumido - Energia Elétrica e Óleo Combustível - Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de calor ou de iluminação e o óleo combustível, por não atuarem diretamente sobre o produto em fabricação, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. Recurso especial negado. (Ac. CSRF/1ª Turma nº 402-01.887, julgado em 11/04/2005).

Merece ser citada ainda jurisprudência do colendo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que a energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel (combustíveis em geral) consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de “matérias-primas” ou “produtos intermediários” para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para

efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, in verbis:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 DO STJ. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E IPI. CONSTITUCIONAL. NÃO CONHECIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS. ARTS. 1º, 2º, §1º, E 3º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. NECESSIDADE DE CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO. IMPOSSIBILIDADE DE GERAR CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA DO BENEFÍCIO QUE NÃO SOFRE MAJORAÇÃO EM RAZÃO DO AUMENTO DA ALÍQUOTA DE COFINS PELO ART. 8º, DA LEI N. 9.718/98. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. Ausente o prequestionamento, incide o enunciado nº. 211 da Súmula do STJ: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo".

3. A impossibilidade de aplicação do princípio da anterioridade ao IPI (art. 150, §1º, da CF/88), a permitir a imediata vigência do art. 12, da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, que suspendeu o benefício intitulado crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, é tema de ordem constitucional, devendo ser dirimido por meio de recurso próprio dirigido ao Supremo Tribunal Federal.

4. A energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel (combustíveis em geral) consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de "matérias-primas" ou "produtos intermediários" para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º, da Lei n. 9.363/96. Precedentes: AgRg no REsp 1000848 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 7.10.2010; AgRg no REsp 919628 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.8.2010; AgRg no REsp 913433 / ES, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 4.6.2009.

5. Precedente em sentido contrário: EDcl no REsp 993581 / RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.12.2009.

6. Inaplicabilidade dos EREsp. n. 899485/RS, Primeira Seção, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 13/08/2008, que

admitiu o creditamento de ICMS pela energia elétrica, posto tratar de hipótese distinta já que a legislação do ICMS (art. 33, II, "b", da Lei Complementar n. 87/96) não exige o contato físico do insumo com o produto, mas apenas o consumo no processo de industrialização.

7. Precedente em sentido contrário: REsp 904082 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 17.02.2009.

8. A alíquota do benefício fiscal instituído pelo art. 1º, da Lei n.

9.363/96 (crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS), prevista no art. 2º, §1º, da mesma lei, não sofre majoração em razão da elevação da alíquota da COFINS estatuída no art. 8º, da Lei n. 9.718/98. Precedentes: REsp. n. 988.329/PR, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 26.3.2008; REsp nº 1.088.959 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.12.2010.

9. Não existe supedâneo legal para a existência, antes mesmo da Medida Provisória n. 674/94 (atual Lei n. 9.363/96), do direito ao crédito presumido de IPI para o ressarcimento das contribuições ao PIS e COFINS.

10. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1049305/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/03/2011, DJe 31/03/2011).

Assim devem ser mantidas as glosas do crédito presumido de IPI, decorrente das aquisições de óleo combustível, lenha, gás para caldeira, óleo para caldeira, biomassa e energia elétrica, por não atenderem ao conceito de insumo, nos termos da legislação de regência.

Crédito Presumido. Transferência de Insumos entre filiais e entre matriz e filiais sem emissão de Notas Fiscais

Os autos de infração decorrem, ainda, de glosas de créditos relativos à transferência de insumos entre filiais e entre matriz e filiais, sendo que a matriz não é contribuinte do IPI, e sendo ainda que a operação ocorreu sem a emissão de notas fiscais.

A primeira situação, transferência de créditos de insumos entre filiais, sem a necessária dedução dos valores respectivos na filial de origem, “sem o que o benefício seria apurado em dobro nessa parte”, não vejo como prosperar essa afirmação, sobretudo porque, a partir da vigência da Lei nº 9.779, de 1999 (art. 15, II), a apuração do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, deve ser centralizados “pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica”, logo, não há como correr o risco do aproveitamento de qualquer aproveitamento em dobro.

Veja que no caso, está sendo aventada a possibilidade, e não que efetivamente tenha ocorrido aproveitamento em dobro pelo fato de haver transferência de insumos entre filiais.

Pelo mesmo motivo deve ser afastada a glosa relativa à transferência de créditos da matriz para a filial atuada, tendo em vista a apuração do crédito estar concentrado no estabelecimento matriz.

No voto condutor do mencionado acórdão, consta que de acordo com o inciso II, do art. 15, da Lei nº 9.779/99, determina que a apuração do crédito presumido de IPI seja centralizado no estabelecimento matriz, a quem caberia formalizar eventuais pedidos de ressarcimento, no caso em apreço, porém, como o estabelecimento matriz não é contribuinte do IPI, não fazendo sentido a exigência apontada no item 38, do voto condutor do acórdão recorrido:

38. Todavia, a matriz da empresa, no caso concreto, não é contribuinte do IPI, motivo pelo qual o procedimento adequado, nessa hipótese, deveria ter sido o registro contábil dessa transferência, no livro Diário da matriz, acompanhado da emissão de nota fiscal de entrada, pelo estabelecimento industrial que recebesse o crédito, e sua devida escrituração no livro RAIFI, consoante o disposto nos §§ 22 e 52 do art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 69, de 6 de agosto de 2001 (sucédidos pelos §§ 22 e 5º do art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 315, de 3 de abril de 2003, e pelos §§ 2º e 5º do art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 420, de 10 de maio de 2004), e também de acordo com os §§ 2º e 52 do art. 19 da Instrução Normativa SRF nº 313, de 3 de abril de 2003 (sucédidos pelos §§ 2º e 52 do art. 19 da Instrução Normativa SRF nº 419, de 10 de maio de 2004).

Assim, mesmo que as transferências de insumos entre filiais/matriz tenham sido feitas sem a emissão de notas fiscais, não vislumbro qualquer impedimento para o aproveitamento do crédito.

Registro a maior de exportações.

Estando comprovado que houve registro a maior de exportações, correta a glosa promovida pelo acórdão recorrido, pois, conforme aduzido “sem a glosa, o benefício sofreria incremento indevido”.

Crédito Presumido. Industrialização por Encomenda

Por fim, merece ser acolhido e provido o recurso voluntário quanto ao aproveitamento de crédito decorrente das aquisições por encomenda, pois, ao contrário do que restou decidido pelo acórdão recorrido, para o cálculo do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições PIS e Cofins, a Lei nº 9.363, de 1996, não exclui os serviços de beneficiamento prestados por terceiros, de acordo inclusive com a jurisprudência do STJ,

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA-PRIMA. BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. INCLUSÃO. CUSTOS RELATIVOS A ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. DECRETO 20.910/32. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1.129.971 - BA.

1. Ao analisar o artigo 1º da Lei 9.363/96, esta Corte considerou que o benefício fiscal consistente no crédito presumido do IPI é

calculado com base nos custos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados no processo de produção da mercadoria final destinada à exportação, não havendo restrição à concessão do crédito pelo fato de o beneficiamento do insumo ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda. Precedentes: REsp 752.888/RS, Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2009; AgRg no REsp 1230702/RS, Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 24/03/2011; AgRg no REsp 1082770/RS, Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/11/2009.

[...]

(AgRg no REsp 1267805/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2011, DJe 22/11/2011)

Transcrevo, a seguir, trecho do voto condutor do acórdão acima ementado, de relatoria de Sua Excelência, o Ministro Benedito Gonçalves:

Tal conclusão, conforme exposto na decisão ora impugnada, decorreu justamente da interpretação do artigo 1º da Lei 9.363/96, segundo a qual o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI se refere ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação, não havendo restrição à concessão do crédito pelo fato de o beneficiamento de insumos ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda.

Assim sendo, não havendo outros motivos que pudessem autorizar o não aproveitamento desses créditos decorrentes da industrialização por encomenda, entendo assistir razão à Recorrente, devendo ser excluído da exigência constantes dos autos de infração relativamente a essa parcela.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, e dar provimento parcial ao recurso voluntário, a fim de excluir do lançamento as parcelas decorrentes de industrialização por encomenda, e relativas ao crédito presumido de IPI, decorrente da transferência de crédito entre filiais e também com o estabelecimento matriz.

Sala das Sessões, em 30 de janeiro de 2013

(assinado digitalmente)

Antônio Lisboa Cardoso

Voto Vencedor

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

Discordo da Ilustre Relator apenas quanto ao direito de a recorrente apurar créditos presumidos do IPI sobre as despesas com industrialização por encomenda a terceiros, no regime de apuração (original) da Lei nº 9.363, de 1996.

O crédito presumido do IPI correspondente ao PIS e Cofins incidentes sobre os custos com aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens foi inicialmente instituído pela Lei nº 9.363, de 13/12/1996, que assim dispunha:

“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8 de 3 de setembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

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

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.

[...].”

Ora, segundo estes dispositivos legais apenas os custos com aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo de industrialização de produtos exportados geram créditos presumidos do IPI. As despesas com industrialização por encomenda a terceiros não estão contempladas.

Posteriormente visando estender o crédito presumido a outros custos com industrialização de produtos exportados, foi promulgada a Lei nº 10.276, de 10/09/2001, criando um regime alternativo àquele da Lei nº 9.363, de 1996, que assim dispõe:

“Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

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

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem

assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.

§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subseqüentes.

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.

[...].”

Para regulamentar esse dispositivo, foi editada a IN SRF nº 69, de 06/08/2001, assim dispondo:

“Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996 o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de que trata a Medida Provisória nº 2.202-1, de 26 de julho de 2001, como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e para a Seguridade Social (Cofins), incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de insumos correspondentes a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, utilizados no processo industrial, e do valor correspondente à prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto, poderá ser determinado de conformidade com o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Da opção

Art. 2º A opção pelo regime alternativo de que trata esta Instrução Normativa abrangerá:

I – o último trimestre-calendário do ano de 2001, se exercida neste ano;

II – todo o ano-calendário, se exercida nos anos subseqüentes;

III – o período remanescente do ano-calendário, na hipótese de exercício quando do início de atividades da pessoa jurídica.

Art. 3º A opção de que trata o art. 2º será formalizada na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), correspondente ao:

I – último trimestre-calendário do ano de 2001, na hipótese do inciso I;

II – último trimestre-calendário do ano anterior, na hipótese do inciso II;

III – primeiro trimestre-calendário de atividades, na hipótese do inciso III.

Art. 4º A opção pelo regime alternativo de cálculo do crédito presumido implicará a observância dos seguintes procedimentos:

I – somente serão apropriados os valores relativos a combustíveis adquiridos e energia elétrica consumida no período abrangido pela opção, bem assim o valor relativo à prestação de serviços na industrialização por encomenda de produtos realizada no mesmo período;

[...].

Direito ao Crédito Presumido

Art. 5º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o art. 1º a empresa produtora e exportadora de produtos industrializados nacionais.

[...].

Apuração e Utilização do Crédito Presumido

Art. 6º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no art. 1º:

I - de aquisição, no mercado interno, de insumos correspondentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados no processo produtivo;

II - de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno, utilizados no processo produtivo;

III - correspondente ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

[...].”

De acordo com estes dispositivos legais, o crédito presumido sobre despesas/custos de prestação de serviços decorrentes de industrialização por encomenda a terceiros é possível, desde que o contribuinte opte pelo regime alternativo criado por essa lei.

No presente caso, conforme provado nos autos, a recorrente não optou pelo regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001, e sim pelo regime original da Lei nº 9.363, de 1996.

Assim, correta a glosa dos valores dos créditos presumidos do IPI apurados sobre os custos/despesas de prestação de serviços por encomenda a terceiros.

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, mantendo-se a glosa dos créditos presumidos apurados sobre as despesas com industrialização por encomenda.

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes – Relator Designado.