MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11962.000886/2001-29

Processo nº	11962.000886/2001-29
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-010.666 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	15 de setembro de 2020
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL
	A D M EXPORTADORA E IMPORTADORA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. MORA DA ADMINISTRAÇÃO. ATUALIZAÇÃO. TX SELIC. SÚMULA CARF nº 154.

A teor do REsp nº 1.035.847 (STJ), submetido ao rito do art. 543-C do CPC, combinado com o enunciado da Súmula CARF nº 154, é legítima a incidência de correção pela taxa Selic a partir do 361º (tricentésimo sexagésimo primeiro) dia, contado da data do protocolo do pedido de ressarcimento em virtude de mora da Administração, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, sobre a parcela do crédito que não tenha sido originalmente reconhecida e, posteriormente, revertida no âmbito do processo administrativo fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, são os admitidos na legislação aplicável ao IPI. Portanto, só integram a base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, os insumos consumidos na produção que entrem em contato direto com o produto fabricado, não abrangendo os gastos gerais de produção.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. SAÍDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO

No caso de venda à empresa comercial exportadora (ECE), para usufruir do benefício do crédito presumido do IPI, cabe à contribuinte comprovar o fim específico de exportação para o exterior, demonstrando que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO (NT).

A produção e a exportação de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como "não-tributados" não geram direito ao crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996. Súmula CARF nº 124.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento, para admitir a atualização pela Taxa SELIC, somente da parcela do crédito que não foi reconhecida, em decorrência de oposição estatal ilegítima, a partir de 361 dias do protocolo do pedido. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Possas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de divergências interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3101-001.835,** de 19/03/2015 (fls. 1.388/1.409), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de julgamento/CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

O processo trata de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, para ressarcimento das contribuições de que trata as Leis Complementares nºs 7 e 8, de 1970 e 70, de 1991, incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), empregados na industrialização de produtos exportados durante o 3º Tri/2001 (pedido fls. 4/5).

Em procedimento de verificação prévia do pleito, a Fiscalização propôs que o Contribuinte faria jus somente parte do ressarcimento solicitado. Segundo o Parecer SEFIS nº 048/2006 de fls. 427/453, a glosa do valor, deveu-se aos seguintes ajustes:

a) exclusão da base de cálculo do CP (crédito presumido) do valor dos gastos com insumos que não dão direito ao crédito por não se subsumirem ao conceito de MP, PI e ME, conforme legislação do IPI;

b) exclusão da base de cálculo do CP do valor das aquisições de insumos a pessoas físicas, não contribuintes das contribuições que o benefício visa a ressarcir;

Documento nato-digital

c) exclusão da base de cálculo do CP, o valor das aquisições de sociedades cooperativas, que não foram oneradas com as contribuições;

d) exclusão da base de cálculo do CP do valor dos insumos importados, que não sofreram a incidência das contribuições;

e) exclusão da Receita de Exportação do valor das exportações, que transitaram pelo estabelecimento exportador sem sofrerem qualquer etapa de industrialização;

f) exclusão do montante da Receita de Exportação do valor das exportações de produtos NT, e;

g) exclusão da Receita de Exportação dos valores não comprovadas.

O DRF/Vitória/ES, acolheu a proposição da Fiscalização, deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, a teor do Despacho Decisório nº 11962.000886/2001-29 de fl. 453.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 676/715), solicitando a integralidade do crédito pleiteado, alegando que:

a) os insumos desconsiderados pela Fiscalização configuram bens de produção, da espécie **produtos intermediários (PI)** que, embora não se integrando ao produto final, são consumidos ou utilizados e indispensáveis no processo industrial;

b) o cômputo das aquisições de **insumos a pessoas físicas, produtores rurais e cooperativas** encontra supedâneo em sólidos princípios de direito e em interpretação singela e cristalina da legislação de regência do CP do IPI;

c) as exclusões relacionadas com as exportações de produtos NT estão viciadas por ilegalidade, vez que a restrição foi imposta por Instrução Normativa;

d) o direito ao CP-IPI, no caso de exportação de produtos industrializados por outra empresa já foi objeto do exame do STJ, no REsp nº 576.857, que, inclusive, teria assegurado o direito à correção monetária do crédito;

e) rechaça a exclusão do valor das NF nº 11.945, 133.458, 134.262, 135.088, 136.323, 136.324, 138.134. 138.306, 138.308, 139.130 e 140.016 da Receita de Exportação - REx, posto que as mesmas foram devidamente registradas nas declarações e registros de exportação listados nas fls. 295 e 296, "DOC 03";

f) reclama do cálculo da Receita Operacional Bruta - ROB, que teria computado todas as receitas auferidas pela sociedade, inclusive as referentes à comercialização de mercadorias não industrializadas (receita de revenda de mercadorias) e à prestação de serviços;

g) alega que não incluiu, no cálculo do CP, receitas decorrentes de revendas de mercadorias e rechaça o cálculo da Fiscalização, que retira do montante da REx o valor das revendas para o exterior, mas mantém tal valor na ROB;

h) pugna pela aplicação da atualização pela Taxa Selic no ressarcimento.

A DRJ em Santa Maria (RS), apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 18-8.495, de 07/12/2007 (fls. 933/947), considerou **improcedente** a Manifestação, ratificando o Despacho Decisório. A decisão assentou que:

1. do direito ao crédito presumindo do lPI instituído pela Lei n° 9.363:

Documento nato-digital

a) a fabricação e a exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT) não dão direito ao crédito presumido instituído para compensar o ônus do PIS e da COFINS;

b) o valor resultante das vendas para o exterior, de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor exportador não integra a receita de exportação, integrando, entretanto, a ROB;

c) computam-se, na Receita de Exportação, exclusivamente, o valor das exportações efetuadas pelo próprio industrial e que estejam devidamente comprovadas.

2. Base de Cálculo:

a) aquisições de MP de Pessoas Físicas, cooperativas e sociedades comerciais: o valor dos insumos adquiridos, não contribuintes do PIS e COFINS, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

b) também não integra a base de cálculo, o valor dos produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a processo de industrialização.

3. Insumos Admitidos

a) somente podem ser considerados como MP e PI, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação;

b) os materiais utilizados na geração de energia (*lenha comum ou de eucalipto, cavacos, bagaço de cana e óleo*), em laboratório para análises físicas e químicas (*soluções acetônicas, ácido oxálicas, etc*.) e no tratamento de água e de efluentes industriais (*ácido clorídrico, dispersantes de sais e inibidores de incrustações*) não podem ser computados na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que não revestem a condição de matéria-prima ou produto intermediário;

4. atualização pela TAXA SELIC: incabível atualização monetária sobre o eventual valor a ser objeto de ressarcimento, por ausência de previsão legal.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 958/1.000), pedindo a insubsistência da decisão recorrida, dizendo que:

i) é ilegítima a glosa dos insumos (*energia elétrica, lenha, bagaço de cana e óleo, combustíveis, lubrificantes, materiais para análise laboratorial, para tratamento de água e efluentes do processo industrial, gás*) e outros insumos que não são consumidos diretamente na produção do produto fabricado, mas são essenciais ao processo de industrialização;

ii) são ilegítimas também as glosas de aquisições de insumos de pessoas físicas, de cooperativas e de sociedades comerciais (insumos importados), uma vez que as IN da RFB nº 67/92, 23/97 e 103/97 alteraram a previsão da Lei nº 9.363, de 1996, restringindo a lei;

iii) as exclusões de produtos não tributados (NT), no caso específico **a soja**, são ilegais, uma vez que a Lei n° 9.363, de 1996, em momento algum, restringiu o direito à fruição do crédito presumido do IPI nessas hipóteses;

Documento nato-digital

iv) o cálculo do percentual entre a receita de exportação e receita operacional bruta está incorreto, pois há exclusão das receitas de exportação de revenda de mercadorias somente na parte relativa à receita de exportação;

v) requer perícia no que tange à ausência de comprovação de exportações no SISCOMEX; e,

vi) atualização monetária de seus créditos, pela taxa SELIC.

Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido.

Resoluções/Diligências

O processo foi, então, encaminhado para apreciação deste CARF. Em sessão de julgamento realizada em 07/04/2011, a Turma de julgamento determinou o retorno dos autos à Unidade de origem para esclarecimentos de dúvidas, conforme providências descritas na **Resolução nº 3101-000.143** (fls. 1003/1011), dando ciência à Recorrente do resultado. A DRF de origem anexou os elementos após a realização da diligência determinada e encaminhou os presentes autos para apreciação do CARF (fls. 1.014/1.258).

Colocado em sessão, a Turma converteu novamente o julgamento em diligência, conforme **Resolução nº 3101-000.348**, de 25/03/2014 (fls. 1.263/1.265), para complementação da diligência determinada pela Resolução nº 3101-000.143. A DRF de origem, apresentou o Relatório Fiscal, cientificou a Contribuinte (que apresentou manifestação), e devolveu os autos para prosseguimento do julgamento, tudo conforme fls. 1.269/1.288.

Decisão de Segunda Instância

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3101-001.835,** de 19/03/2015 (fls. 1.388/1.409), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de julgamento/CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Na decisão o Colegiado decidiu que:

a) créditos de Insumos: os conceitos de produção, MP, PI e ME são os admitidos na legislação aplicável ao IPI. Portanto, só integram a base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, os insumos consumidos na produção que entrem em contato direto com o produto fabricado, não abrangendo os gastos gerais de produção;

b) aquisições de PF e cooperativas: o STF decidiu, na sistemática de recursos repetitivos, que devem ser incluídos, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, o valor das aquisições de insumos que não sofreram a incidência do PIS e da COFINS;

c) exportação de produtos NT: a produção e exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT) não geram direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI, por se encontrarem fora do campo de incidência do imposto;

d) cálculo dos valores da ROB: para fins de apuração da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta (ROB), inclui-se no cálculo de ambas o valor correspondente às exportações de produtos não industrializados pela empresa;

e) receita de exportação, fim específico de exportação - venda à empresa comercial exportadora (ECE): para usufruir do benefício do crédito presumido, cabe à contribuinte comprovar o fim específico de exportação para o exterior, demonstrando que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Documento nato-digital

f) atualização pela Taxa SELIC: em que atos administrativos que obstaculizaram o creditamento, é devida a atualizaçãoa, com base na SELIC, desde o protocolo do pedido.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão nº 3101-001.835,** de 19/03/2015, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 1.429/1.445), apontando o dissenso jurisprudencial com relação a seguinte matéria: **(i)** à **definição do termo inicial da incidência da Taxa Selic sobre os créditos indevidamente glosados.**

A Fazenda Nacional defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido o Recurso Especial e, no mérito, seja-lhe dado provimento, para reformar o Acórdão recorrido, na parte objeto deste recurso.

Alega a Fazenda Nacional que não se pode considerar como termo inicial da incidência da Taxa Selic o protocolo do pedido de ressarcimento. O termo inicial para a correção pela SELIC seria o ato concreto da Administração Tributária de indeferimento do direito creditório (Despacho Decisório), ou, subsidiariamente, aplicar a Taxa Selic a partir do término do prazo de 360 dias, contados da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, apresentou, como paradigmas, o **Acórdão nº 3102-00.914**, e o **Acórdão nº 3201-001.765**, alegando que:

- no Acórdão recorrido, entendeu que caberia a incidência da Taxa Selic **desde o protocolo do pedido**, por ter havido oposição administrativa indevida pelo Fisco, negando crédito relativo às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas. O fundamento adotado para definir o termo inicial da incidência da Taxa Selic foi o entendimento consagrado pelo STJ (regime do art. 543-C do CPC).

- nos Acórdãos paradigmas, no primeiro, entendeu pela sua aplicação somente a partir da ciência do Despacho-Decisório, em relação à parte inicialmente indeferida e, posteriormente, reconhecida pelo Colegiado; já no segundo, seria devida apenas a partir da resistência ilegítima do Fisco, configurada a partir do término do prazo de 360 dias contados da data do protocolo do pedido de ressarcimento, por aplicação do art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

No exame de admissibilidade do Recurso Especial, entendeu que ficou claro, que diante da mesma situação fática discutida (acórdão recorrido e nos paradigmas) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores. Com essas considerações, e verificado o preenchimento dos requisitos, o Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 1.447/1.450, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões do Contribuinte

Cientificada do **Acórdão nº 3101-001.835,** de 19/03/2015, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 1.482/1.509, requerendo que o Recurso Especial da Fazenda Nacional NÃO SEJA CONHECIDO (por falta de paradigmas válidos - ainda pendente de análise pela CSRF) e caso não seja esse o entendimento, que seja negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, que seja mantido o Acórdão recorrido.

Embargos de Declaração

Cientificada do **Acórdão nº 3101-001.835,** de 19/03/2015, o Contribuinte opôs Embargos de Declaração (fls. 1.459/1.471), para que o Colegiado se manifestasse sobre a

Documento nato-digital

omissão e contradição no Acórdão embargado. Analisando o recurso, constatou-se as omissões suscitadas. Os embargos de declaração foram acolhidos conforme Despacho de fls. 1513/1517.

O Colegiado analisou os Embargos e rejeitou-os, por não ter sido verificada omissão nem contradição, apenas se reconhecendo que o texto da Ata reflete de forma mais clara o resultado do julgamento, em relação à apuração do valor da receita bruta operacional, conforme **Acórdão nº 3401-004.003**, de 27/09/2017 (fls. 1.527/1.539).

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão nº 3101-001.835, de 19/03/2015, integrado pelo Acórdão (Embargos rejeitados) nº 3401-004.003, de 27/09/2017, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 1.546/1.598), apontando divergência com relação às seguintes matérias: (1) insumos admitidos como matéria-prima ou produto intermediário para fins de aproveitamento do crédito presumido de IPI; **(2)** direito ao crédito presumido sobre a exportação de produtos NT; e **(3)** exclusão de valores da receita de exportação de produtos que não atendiam ao requisito para caracterizar saídas com o fim específico de exportação.

Como paradigmas das divergências, reportou-se o contribuinte aos Acórdãos: 202-09.744 (conceito de insumo); 9303-01.438 e 9303-001.549 (produto NT); e 3403-003.440 (fim específico de exportação), alegando, sobre as matérias, o que segue:

1) insumos admitidos como matéria-prima ou produto intermediário para fins de aproveitamento do crédito presumido de IPI.

- alegou que no Acórdão recorrido, o Colegiado entendeu que as matérias-primas e os produtos intermediários devem ser aplicados diretamente na produção e serem desgastados ou consumidos em contato direto com o produto em fabricação.

- no paradigma, Acórdão nº **202-09.744,** em situação fática semelhante à do caso concreto, o Colegiado deu um alcance mais amplo ao conceito de insumo, pois entendeu que, para fins de apuração do crédito presumido, o conceito econômico deve prevalecer sobre o conceito da legislação do IPI.

No procedimento de exame de admissibilidade do Recurso Especial, constatou-se que a similitude fática é manifesta: os dois julgados confrontados se referem ao crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363, de 1996, portanto, a divergência restou comprovada.

2) direito ao crédito presumido sobre a exportação de produtos NT

- alegou que no Acórdão recorrido, o Colegiado entendeu que o benefício fiscal do crédito presumido é destinado à empresa produtora e exportadora. Tendo em vista que os produtos NT estão fora do campo de incidência do imposto, o produtor desse tipo de produto não é considerado estabelecimento industrial pela legislação, o que exclui o direito de aproveitar crédito presumido sobre as exportações de tais produtos;

- no paradigma, Acórdão nº **9303-01.438**, em situação fática dessemelhante da do caso concreto, o Colegiado entendeu que o contribuinte tinha o direito de apurar o crédito presumido sobre as aquisições de insumos classificados na TIPI como NT. O mesmo se diga em relação ao paradigma **9303-001.549.**

Portanto, em procedimento de exame de admissibilidade do Recurso Especial, entendeu por inexistir divergência entre os acórdãos confrontados e que, portanto, o recurso não pode ter seguimento.

Documento nato-digital

3) exclusão de valores da receita de exportação de produtos que não atendiam ao requisito para caracterizar saídas com o fim específico de exportação.

- alegou que no Acórdão recorrido, considerou que as provas juntadas, embora demonstrem que a mercadoria tenha sido exportada, não demonstraram o cumprimento do requisito legal exigido para caracterização da venda com o fim específico de exportação, qual seja: a remessa direta das mercadorias do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

- no **paradigma**, Acórdão nº 3403-003.440, em situação fática semelhante, entendeu-se que toda venda efetuada para ECE tem o fim específico de exportação, pois se a comercial exportadora não exportar os produtos em 180 dias, ela se torna responsável pelo recolhimento dos tributos suspensos na operação de aquisição. Assenta que a remessa das mercadorias diretamente para embarque ou para recintos alfandegados por conta e ordem de empresa comercial exportadora, é uma das modalidades de venda com fim específico de exportação admitida pelo art. 39 da Lei nº 9.532/97, que não exclui a hipótese de a comercial exportadora adquirir diretamente os produtos.

No procedimento de exame de admissibilidade do Recurso Especial, restou verificado que a similitude fática é manifesta nos confrontos (recorrido e paradigma), portanto, restou perfeitamente caracterizado o dissídio jurisprudencial.

Posto isto, com base nos fundamentos expostos no Despacho de fls. 1.602/1.609, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, **DEU SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, admitindo a rediscussão das seguintes matérias: (1) conceito de insumo para fins de apuração do crédito presumido de IPI; e (3) exclusão dos valores relativos a saídas que supostamente não atendiam ao requisito do fim específico de exportação.

Agravo

Cientificado do Despacho que deu seguimento parcial do Recurso Especial, a Contribuinte protocolou o recurso em Agravo dirigido à Presidente da CSRF (fls. 1.638/1.650) e, o mesmo foi recepcionado para ser analisado juntamente com o Despacho que negou seguimento (parcialmente) do Recurso Especial.

Ao final, conforme considerações dispostas no Despacho em Agravo de fls. 1.655/1.662, a Presidente da CSRF, constatou a presença dos pressupostos de conhecimento do Agravo e a necessidade de reforma do Despacho questionado. Por tais razões, acolheu para **DAR seguimento** ao Recurso Especial relativamente à matéria "(2) exclusão dos produtos classificados na TIPI como NT".

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e dos Despachos (Exame de Admissibilidade do Recurso Especial e do Agravo) que lhes deu seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 1.665/1/678, requerendo que não seja conhecido a matéria discutida no Agravo e, caso não seja este o entendimento seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

A Fazenda Nacional pugna por negar seguimento ao Recurso Especial manejado quanto a matéria "exclusão dos produtos classificados na TIPI como NT", uma vez que não houve a comprovação da divergência suscitada. Quanto as demais matérias objeto de irresignação no apelo do Contribuinte, aduz que o Acórdão proferido pela Turma *a quo* deve ser mantido por seus próprios fundamentos.

Documento nato-digital

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Por uma questão de organização, inicio o voto pela análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, em seguida, analisarei o Recurso Especial do Sujeito Passivo.

a) **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 1.447/1.450, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

No entanto, o Contribuinte em suas contrarrazões, requer que o Recurso Especial **não seja conhecido**, alegando que *"(...) haja vista a demonstração da ausência de pressuposto de admissibilidade, isto é, falta de paradigma válido (que não esteja pendente de análise por parte desse E. CARF), bem como indicação de paradigmas contrários a decisão judicial definitiva do C. STJ, proferida nos termos do artigo 543-C do CPC".*

A matéria discutida refere-se "à **definição do termo inicial da incidência da Taxa Selic sobre os créditos indevidamente glosados"**, se desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento, ou apenas a partir do momento em que os créditos foram indeferidos, por ato concreto da Administração Tributária. Para comprovar o dissenso jurisprudencial, apresentou, como paradigmas, o **Acórdão nº 3102-00.914**, da 2ª TO da 1ªC da 3ª Seção, e o **Acórdão nº 3201-001.765**, da 1ª TO da 2ªC, da 3ª Seção.

O Recurso Especial foi apresentado em 28/08/2015, e até esta data, os paradigmas não haviam sido reformados pela CSRF, portanto, atende o art. 67, §15, do RICARF:

> § 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

E, pelas ementas transcritas, cotejando os paradigmas e recorrido, por si só, já demonstram a existência do dissídio jurisprudencial, pois todos tratavam da incidência da Taxa Selic sobre os créditos apurados de IPI e todos os Colegiados discutiram sobre a incidência da Selic, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, considerando os julgados proferidos pelo STJ, segundo a sistemática do art. 543-C do CPC. Todavia, divergiram quanto ao termo inicial para a incidência da Selic.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: "quanto à **definição do termo inicial da incidência da Taxa Selic sobre os créditos indevidamente glosados".**

No Acórdão recorrido manifesta entendimento no sentido de que o crédito presumido de IPI, valendo-se da decisão proferida no REsp nº 1.035.847-RS, para justificar a

Documento nato-digital

incidência da taxa SELIC **a partir do protocolo do pedido**. A Fazenda Nacional, em seu recurso, discorda desse entendimento.

Pois bem. A questão da **incidência da taxa Selic sobre pedidos de ressarcimento de créditos de IPI,** está pacificada tanto na esfera administrativa quanto na judicial. Portanto, a solução do litígio não comporta maiores digressões, pois consolidado de forma majoritária nesta Turma da CSRF que só há que se falar em aplicação de taxa SELIC quando restar caracterizada a oposição estatal ao Pedido de Ressarcimento, pois reconhecida a incidência de correção monetária, uma vez que atualmente temos dois Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferidos na sistemática dos recursos repetitivos que trata desse assunto, são eles: RESP 1.035.847, de 2009 e REsp 993.164, de 2010.

Tanto no REsp 1.035.847, como no REsp 993.164, estabeleceram que é devida a incidência da correção monetária, pela aplicação da taxa Selic, aos Pedidos de Ressarcimento de IPI, cujo deferimento foi **postergado em face de oposição ilegítima por parte do Fisco**.

Porém, para a incidência da correção que se pretende, há que existir, necessariamente, **o ato de oposição estatal** que foi reconhecido como ilegítimo.

É este o enunciado da Súmula 411 do STJ, a qual transcrevo.

> "Súmula 411, STJ: É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco."

Nesse diapasão, embora na ementa do julgado só tenha sido mencionada a circunstância de existência de oposição estatal injustificada, o entendimento do RESP nº 1.035.847, quanto à correção do ressarcimento de créditos de IPI pela taxa Selic, aplica-se aos casos em que ocorra a demora da Administração em deferir o pedido do contribuinte.

Vale dizer também, que no contencioso administrativo de Pedidos de Ressarcimento, com causas de pedir diversas, tem-se que estes atos administrativos só se tornam ilegítimos caso seu entendimento seja revertido pelas instâncias administrativas de julgamento seguintes. Portanto, somente sobre a parcela do pedido de ressarcimento que foi inicialmente indeferida e depois revertida é que é possível o reconhecimento da incidência da Taxa SELIC.

Posto isto, entendo que aplica-se diretamente o teor da Súmula CARF nº 154 a este caso concreto, na parte em que fixou a contagem do prazo da mora da Administração **a partir do 361º** (trecentésimo sexagésimo primeiro dia), contado da apresentação do pedido de ressarcimento. Confira-se:

> **Súmula CARF nº 154**: Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Com esses fundamentos, é de se dar **provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para admitir a atualização pela Taxa SELIC, somente da parcela do crédito que não foi reconhecida, em decorrência de oposição estatal ilegítima, **a partir de 360 dias do protocolo do pedido**.

b) **Recurso Especial do Contribuinte**

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de

Documento nato-digital

fls. 1.447/1.450 (matéria **1** e **3**) e do Despacho em Agravo (matéria **2**) da Presidente da CSRF de fls. 1.655/1.662, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

No entanto, a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, requer que o Recurso Especial não seja conhecido, especificamente, no que se refere à matéria admitida em sede de Agravo: **2) exclusão dos produtos classificados na TIPI como NT,** alegando que *"(...) uma vez que não houve a comprovação da divergência suscitada".* Como paradigmas das divergências, reportou-se o contribuinte aos Acórdãos nºs 9303-01.438 e 9303-001.549.

Primeiramente, veja-se trecho reproduzido do Acórdão recorrido (fl. 1.400):

> "(...) **É essencial** ao deslinde da demanda, **determinar se os produtos com a classificação "NT" na TIPI, por não estarem no campo de incidência do imposto, podem se caracterizar como produtos originários de empresa produtora e exportadora descrita no art. 1º da Lei 9.363/96**, transcrito abaixo. (...)" (Grifei)

Abaixo ementa do primeiro Acórdão paradigma nº 9303-01.438, de 30/05/2011.

> CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.
>
> O artigo 1º da Lei nº 9.363/96, ao instituir o benefício do crédito presumido de IPI à empresa produtora e exportadora de "mercadorias nacionais", não o restringe apenas aos produtos industrializados, não cabendo ao intérprete administrativo fazer distinção onde a própria lei não o fez."

Resta claro que, enquanto o **Acórdão recorrido** entendeu que o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, apenas autoriza a fruição do benefício do crédito presumido por parte das empresas produtoras e exportadoras, considerando "produtoras" somente as empresas que industrializarem produtos sujeitos ao IPI.

Por outro lado, no **Acórdão paradigma n.º 9303-01.438**, julgou que o art. 1º da Lei nº 9.363, autoriza a fruição do benefício por qualquer empresa produtora, independentemente do produto fabricado estar inserido no campo de incidência do IPI. No **paradigma nº 9303-001.549**, também se reconheceu que devem ser incluídos, na base de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei n.º 9.363/96, os valores referentes aos produtos exportados cuja classificação na TIPI seja de NT.

Desta forma, pode-se concluir que as três decisões discutiram a possibilidade de calcular o benefício instituído pela Lei 9.363, de 19996, quando do processo produtivo da empresa resultem produtos classificados na TIPI como NT, que são exportados, tendo como conclusão que, para o recorrido, não é possível; já para os paradigmas, é possível.

Ressalta-se, por fim, que a Contribuinte, em seu Agravo, alega que seja dado a este recurso o mesmo resultado de outros (PAF nºs 11543.005431/2002-11 e 11543.002376/2003-99) que, segundo afirma, tratavam da mesma matéria, utilizando os mesmos paradigmas, e cujo seguimento do Recurso Especial foi admitido.

Pelo exposto, conheço do recurso.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: **(a)** conceito de insumo para fins de apuração do crédito presumido de IPI; e **(b)** exclusão dos valores relativos a saídas que supostamente não atendiam ao requisito do fim específico de exportação **(c)** crédito presumido de IPI sobre insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, classificados como NT.

Documento nato-digital

a) Conceito de insumo para fins de apuração do crédito presumido de IPI

Primeiramente, há que informar que o Contribuinte tem por objeto social, dentre outros, a industrialização de fertilizantes e seus subprodutos, de produtos agrícolas, especialmente de grãos vegetais e seus derivados, e de defensivos agrícolas, conforme consta do artigo 4° do Estatuto Social da Companhia.

O Fisco manifestou entendimento no sentido de que tais produtos que são industrializados pela Contribuinte (fertilizantes, defensivos e produtos agrícolas) é de se concluir que os gastos com materiais utilizados para geração de energia (*lenha comum ou de eucalipto, cavacos, bagaço de cana e óleo*) e com materiais utilizados em laboratório para análises físicas e químicas (*soluções acetônicas, ácido oxálicas, exc*.) e no tratamento de água e de efluentes industriais (*ácido clorídrico, dispersantes de sais e inibidores de incrustações*), não podem ser computados na base de cálculo do crédito presumido, sob a forma de insumos utilizados no processo produtivo, uma vez que não revestem a condição de MP ou PI que, embora não seja integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

As especificação das finalidades de cada item, encontram-se informado pelo Contribuinte às fls. 192/194 e "Demonstrativo de Excluídos Conceito de MP, PI e ME" (fl. 198).

No recurso, a Contribuinte defende a utilização de um conceito mais "extensivo" que o do IPI para a definição dos insumos que dão direito ao Crédito Presumido, afastando restrições trazidas pelo Parecer Normativo Cosit nº 65, de 1979, como a exigência do contato direto com o produto em fabricação.

Pois bem. É cediço que para fazer jus a manutenção de crédito presumido de IPI, os conceitos de produção, MPs, PIs e ME, são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, de modo que, só integram a base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, os insumos consumidos na produção que entrem em contato direto com o produto fabricado, não abrangendo os gastos gerais de produção.

Veja-se os dispositivos de interesse da Lei nº 9.363, de 1996:

> Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições ... incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediário se material de embalagem, para utilização no processo produtivo.
>
> (...)
>
> Art.3º. (...)
>
> Parágrafo único. **Utilizar-se-á**, subsidiariamente, **a legislação** do Imposto de Renda e do **Imposto sobre Produtos Industrializados** para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e **de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem**. (Grifei)

Desta forma, temos que art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996, o art. 164, do RIPI/2002 e a interpretação dada pelo Parecer Normativo CST 65, de 1979, amplamente aceita por este Conselho, tem-se que darão margem ao creditamento do IPI os bens não incluídos no ativo permanente que:

(a) integram-se ao produto final; ou **(b)** não se integram ao produto final, mas que sofrem alterações em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação.

Cabe ressaltar que no âmbito da Administração Tributária, para delimitar o alcance da norma quanto à expressão "consumidos no processo de industrialização", foi

Documento nato-digital

publicado o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, o qual aclarou que, mesmo não se integrando ao novo produto, os materiais intermediários deveriam exercer função análoga àqueles que efetivamente se incorporassem ao bem em fabricação, qual seja, de se desgastar, consumir e/ou perder suas propriedade físicas e químicas em função do contato direto com o bem em produção e vice-versa.

Para melhor aclarar, reproduzo abaixo trechos do Parecer Normativo CST 65/79, onde discorre sobre a definição legal acima referida, nos seguintes termos:

> "(...) 10.2. A expressão 'consumidos' (...) há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, 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**.
>
> 11. Em resumo, geram o 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 sobre o bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.
>
> 11.1. Não havendo tais alterações, **ou havendo em função de ações exercidas indiretamente**, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexiste o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIPI/79". (Grifei)

Como método comparativo, sobre essa definição, temos que, por exemplo, os créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, como há tempo já o tem feito neste CARF, não adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado nas mais recentes decisões do STJ, como no REsp nº 1.221.170/PR, que levaram inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para eles vinculantes, quais sejam, a Nota PGFN/SEI nº 63/2018 e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018. Por outro lado, na hipótese do crédito presumido de IPI, com o ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, previsto no art. 1º, da Lei nº 9.363, de 1996, encontra-se a definição legal disposta no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

E, especificamente quanto ao gasto com combustíveis (gastos com materiais utilizados para geração de energia: lenha comum ou de eucalipto, cavacos, bagaço de cana e óleo), foi editada a Súmula CARF nº 19, que determinou a não inclusão da aquisição de combustível e energia elétrica, dentre os itens possíveis de gerar crédito presumido de IPI, por não ser consumida em contato direto com o produto final.

> **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, não assiste razão à Contribuinte e devem ser mantida a glosa efetuada pelo Fisco relativa aos itens relacionados no "Demonstrativo de Excluídos do Conceito de MP, PI e ME", os quais não podem ser adicionados ao cálculo do crédito presumido disposto pela Lei nº 9.363, de 1996.

b) Exclusão dos valores relativos a saídas que supostamente não atendiam ao requisito do fim específico de exportação.

Documento nato-digital

Aduz a Contribuinte que, estando comprovado nos autos que a exportação foi feita por empresas comerciais exportadoras (ECE) para as quais ela realizou a venda de seus produtos, teria direito ao crédito presumido de IPI, nos termos do art. 1°, parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996, c/c §4° do art. 2º da mesma Lei.

Portanto, não existe controvérsia quanto ao direito de o contribuinte apurar o crédito presumido de IPI nas exportações indiretas. A controvérsia reside na falta de comprovação de que as vendas para as empresas comerciais exportadoras (ECE), ocorreram com o fim específico de exportação, a teor do art. 39, I, II e § 2º da Lei nº 9.532, de 1997.

Para o deslinde da questão, por concordar com seus fundamentos, utilizo as razões de decidir da decisão recorrida, que adoto, com forte no art. 50, § 1º, da Lei no 9.784, de 1999.

> "(...) A condição estabelecida no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.363/96, no caso de exportação indireta, é que a venda do produto seja com o fim específico de exportação.
>
> Então, faz-se necessário buscar o que o legislador entende como *"com o fim específico de exportação"*. A resposta é encontrada em dois dispositivos legais: no parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972 e no § 2º do art. 39, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, abaixo colacionados:
>
> > **Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972**
> >
> > **Art. 1º.**
> >
> > **(...).**
> >
> > **Parágrafo único**. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:
> >
> > a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora; b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.
> >
> > **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**
> >
> > **(...).**
> >
> > **Art. 39.**
> >
> > **(**...).
> >
> > **§2º** Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.
>
> Portanto, no caso de vendas para Comercial Exportadora, é indispensável para que as saídas sejam computadas como exportações para fins de crédito presumido do IPI, **que as mercadorias sejam remetidas diretamente do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados**, de forma a permitir o devido controle aduaneiro pela Secretaria da Receita Federal.
>
> Analisando-se os documentos acostados aos autos, não identificamos nenhum elemento que poderia indicar que as mercadorias foram transportadas do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.
>
> Portanto, não cumprido o requisito exigido, cabe, na apuração do crédito presumido de IPI, a glosa das receitas referente às vendas à comercial exportadora".

Documento nato-digital

Nesse contexto, temos que para que a operação de venda se enquadre na definição de "fim específico de exportação" e faça jus à isenção de que se trata quer sejam os produtos vendidos a empresas exportadoras (registradas na SECEX), o produtor-vendedor deve demonstrar que os remeteu diretamente para embarque de exportação, por conta e ordem da empresa adquirente, ou para recinto alfandegado.

Como assentado no Acórdão recorrido, analisando-se os documentos acostados aos autos, não foi identificado nenhum elemento que poderia indicar que as mercadorias foram transportadas do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, portanto, a empresa não cumpriu os requisitos legais exigidos (disposto no art. 39, § 2º da Lei nº 9.532, de 1997) e, desta forma, nega-se provimento ao Recurso Especial do Contribuinte nesta matéria.

c) Crédito presumido de IPI sobre insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, classificados como NT.

A matéria trata da possibilidade de cálculo do crédito presumido de IPI sobre insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, classificados como NT.

Como é cediço, a criação do crédito presumido em discussão se deu pela Medida Provisória nº 948 de 23/03/1995, convertida finalmente na Lei nº 9.363 de 1996.

O que aqui se discute é justamente se a empresa faria jus ao benefício, não mais se foi correta a apuração. Por essas razões, entendo que a análise feita em relação às mercadorias a serem exportadas são aplicáveis tanto a uma quanto a outra das citadas leis. As condições para a existência do direito (certeza) ao crédito presumido é a mesma, pois originária da Lei nº 9.363, de 1996, a forma de calcular (liquidez) é distinta e escolhida pela contribuinte.

Este assunto também está pacificado:

> **Súmula CARF nº 124**: A produção e a exportação de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como "não-tributados" não geram direito ao crédito presumido de IPI de que trata o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996.

Logo, não se pode reconhecer o direito ao crédito pleiteado pela contribuinte em seu Pedido de Ressarcimento.

Conclusão

Considerando todo o acima exposto, voto da seguinte forma:

(i) para conhecer e no mérito **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e

(ii) para conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e no mérito **negar-lhe provimento**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Documento nato-digital