



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

Processo nº 13770.000657/2002-78
Recurso nº 906.819 Voluntário
Acórdão nº 3102-01.045 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de junho de 2011
Matéria Ressarcimento de IPI
Recorrente ARACRUZ CELULOSE SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. LEI 9.363/96. AQUISIÇÕES DE NÃO-CONTRIBUENTES DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS.

Aquisições pelo produtor-exportador de pessoas físicas e pessoas jurídicas não-contribuintes integram o cálculo do crédito presumido da Lei n.º 9.363, de 1996.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. LEI Nº 9.363, de 1996. SÚMULA CARF N.º 19.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica, uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. A PARTIR DA CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO.

DILIGÊNCIA PRESCINDIBILIDADE. ART. 29 DO DECRETO Nº 70.235/72.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. ART. 29 DO DECRETO N.º 70.235/72.

Indeferem-se os pedidos de diligência quando presentes nos autos e na legislação elementos capazes de formar a convicção do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)

o(a) Conselheiro(a) Paulo Celani e Ricardo Rosa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Álvaro Almeida Filho. A conselheira Naci Gama se declarou impedida..

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Sergio Celani - Relator.

(assinado digitalmente)

Álvaro Arthur L. de Almeida Filho – Redator do voto vencedor

EDITADO EM: 10/07/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Marcelo Guerra de Castro (Presidente da Turma), Nanci Gama (Vice-Presidente), Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Paulo Sergio Celani e Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho.

Relatório

Trata o presente de pedidos de créditos presumidos de IPI, com fundamento na Lei nº 9.363, de 1997 e na Portaria MF nº 38, de 1997, com base nos quais foram apresentados pedidos de compensação.

Após a realização de verificações fiscais, inclusive a visita ao estabelecimento da empresa, para fins de conhecer o processo de obtenção do produto pasta química de madeira à soda e ao sulfato branqueada (celulose de papel), classificada na TIPI na posição 47.03.29.20, sujeita à alíquota zero de IPI, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória, ES, por meio de Despacho Decisório baseado em Parecer do Serviço de Fiscalização, reconheceu parcialmente o direito creditório solicitado.

A autoridade competente glosou da base de cálculo do benefício pleiteado os valores referentes às aquisições dos seguintes bens e serviços:

a) Insumos utilizados como partes e peças de máquinas e equipamentos, porque ou integram o ativo imobilizado ou não são consumidos em decorrência de contato direto com o produto.

b) Insumos utilizados no cultivo de florestas, pois não se trataria de operação industrial realizada por estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

c) Insumos utilizados como combustíveis para caldeira e fornos, por serem fontes de energia.

d) Insumos utilizados no picador de cascas, pois estas serviriam como combustível para a caldeira, não se integrando ao produto final.

e) Serviços de transporte de madeira própria ou de fomento, porque serviço pode ser considerado matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

f) Produtos importados, porque vedados pela Lei nº 9.363/96.

g) Aquisição de pessoa física e de pessoas jurídicas não contribuintes da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, porque os bens não teriam sido tributados e os transportes destes bens seriam serviços.

h) Materiais de consumo e de manutenção de máquinas e equipamentos, como lubrificantes, material de limpeza, etc., porque não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

i) Aquisições decorrentes de permutas de matérias-primas.

Não se conformando com esta decisão, a recorrente ingressou com manifestação de inconformidade, alegando que a Lei nº 9.363/96 autoriza que se incluam, no cálculo do crédito presumido, as aquisições de todos e quaisquer insumos, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final; e que todos os bens, cujos valores de aquisições e respectivos transportes foram glosados, seriam necessários à obtenção do produto final exportado, porque:

a) As partes e peças integram máquinas e equipamentos utilizados no processo industrial e sofrem desgaste periódico.

b) Os herbicidas, fertilizantes, vermiculitas e outros, utilizados na produção das árvores que originarão a madeira, principal matéria-prima do produto, participam da cadeia produtiva.

c) Os elementos químicos utilizados na água da caldeira, necessários para o seu tratamento, e os combustíveis são necessários para o funcionamento da caldeira

Afirmou, também, que a Lei nº 9.363/96 não exclui as aquisições de pessoas não-contribuintes da COFINS e do PIS/PASEP, para fins de cálculo do crédito presumido.

Solicitou diligência para esclarecimentos sobre a natureza dos insumos glosados, porém não formulou quesitos sobre os exames desejados.

As glosas das aquisições de produtos importados e de produtos permutados não foram contestadas.

A unidade da RFB julgadora de primeira instância indeferiu a solicitação da contribuinte, nos termos do Acórdão recorrido, cuja ementa está assim redigida:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

Autenticado digitalmente em 10/07/2012 por ALVARO ARTHUR LOPES DE ALMEIDA FILHO, Assinado digitalmente em 12/07/2012 por PAULO SERGIO CELANI, Assinado digitalmente em 10/07/2012 por ALVARO ARTHUR LOPES DE ALMEIDA FILHO, Assinado digitalmente em 28/08/2012 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO
Impresso em 10/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI nº 9.363, de 1996.

1.A conceituação de insumos (MP, PI e ME) são as constantes da legislação do IPI e não a definição semântica do termo. 2. Não integram a base de cálculo do crédito presumido sob a forma de insumos utilizados no processo produtivo, uma vez que não revestem a condição de matéria-prima ou produto intermediário, nos termos da legislação de regência: as partes e peças de máquinas e equipamentos, inclusive as partes e peças do picador de casca, pois, além de serem partes e peças de máquinas e equipamentos, não entram em contato direto com o produto; os produtos com vida útil maior que um ano, por pertencerem ao ativo permanente; os combustíveis para caldeiras e fornos, uma vez que não se revestem da condição de matéria-prima ou produto intermediário; os insumos utilizados no cultivo das florestas, atividade primária que antecedente ao processo de industrialização da celulose; os produtos utilizados para tratamento (desmineralização) da água da caldeira, os produtos utilizados no laboratório para controle de qualidade dos produtos acabados, bem como o material de consumo e manutenção; os produtos importados, por expressa disposição legal; bem como as aquisições de pessoas físicas e de não-contribuintes que não sofreram a incidência do PIS e da Cofins.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

LEGALIDADE. DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

1.Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como da legalidade, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado.2.A jurisprudência administrativa e judicial colacionadas não possuem legalmente eficácia normativa, não se constituindo em normas gerais de direito tributário.3.A doutrina trazida ao processo não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

DECRETO nº 70.235, de 1972.

Diligência. Indeferimento. Prescindibilidade. Indeferem-se os pedidos de diligência quando presentes nos autos e na legislação elementos capazes de formar a convicção do julgador.

Manifestação de Inconformidade Improcedente”

Contra esta decisão a empresa interessada ingressou com recurso voluntário, no qual repete os argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

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

Autenticado digitalmente em 10/07/2012 por ALVARO ARTHUR LOPES DE ALMEIDA FILHO, Assinado digitalmente em 12/07/2012 por PAULO SERGIO CELANI, Assinado digitalmente em 10/07/2012 por ALVARO ARTHUR LOPES DE ALMEIDA FILHO, Assinado digitalmente em 28/08/2012 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO
Impresso em 10/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Paulo Sergio Celani.

O recurso é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade e sua matéria pertence à competência da 3ª. Seção de Julgamento, devendo ser conhecido.

Inicialmente, destaco que as glosas de valores referentes a aquisições de produtos importados e a permutas de matérias-primas não foram contestadas em nenhum momento, devendo ser consideradas como não impugnadas, por força do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, não podendo, também, ser apreciadas nesta fase recursal.

Quanto ao pedido de diligências, não merece acolhida, porque há nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

A lei nº 9.363/96, que instituiu o benefício pleiteado pela recorrente, traz, entre outras, as seguintes disposições:

“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 dezembro 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. (Realcei e sublinhei.)

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. (Destaquei.)

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

“Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a

incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

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.”

Veja-se que a lei restringe sim quais empresas farão jus ao crédito e quais operações o ensejarão, de modo que o benefício será dispensado apenas às empresas produtoras e, apenas, como ressarcimento da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP¹ incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo de produto exportado.

Logo, as aquisições de produtos pela produtora-exportadora que não tenham sofrido a incidência das citadas contribuições nestas operações de aquisição não estão entre aquelas para as quais a lei atribuiu o benefício.

Vale dizer, bens comprados de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não-contribuintes não dão direito ao crédito previsto na Lei nº 9.363/96.

Também não geram direito ao crédito as aquisições de produtos utilizados em processos, procedimentos ou operações alheias ou marginais ao processo produtivo, como é o caso dos produtos consumidos nas etapas de controle de qualidade e no picador de cascas utilizadas como fonte de energia.

Além disso, a lei exige que a empresa beneficiária seja produtora e que os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem sejam obtidos, subsidiariamente, da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Uma vez que a própria lei nº 9.363/96 não apresenta tais conceitos, a aplicação subsidiária da legislação do IPI se torna relevante. Mais do que subsidiária, ela é fundamental.

A Lei n.º 4.502/1964, que dá fundamento a toda a legislação do IPI, define o que é produção para efeitos do IPI em seu art. 3º.

*“ART.3º. - Considera-se estabelecimento **produtor** todo aquele que **industrializar** produtos sujeitos ao imposto.*

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto.

III - o preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica. [Inciso III acrescido pelo Decreto-Lei n. 1.199, de 27/12/1971.]

IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.[Inciso IV acrescido pela Lei n. 9.493, de 10/09/1997 (DOU de 11/09/1997)].”

Segundo o Regulamento do IPI

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.”

Logo, “empresa produtora”, citada no artigo 1º. da Lei n.º 9.363/96, só pode ser produtora industrial, ou equiparada à industrial, e “processo produtivo”, mencionado no final do *caput* deste mesmo artigo, somente pode ser processo produtivo industrial.

Por isso, as aquisições de produtos utilizados pela recorrente no cultivo de florestas não dão direito ao crédito presumido pleiteado.

Veja-se que não é preciso recorrer à Instrução Normativa SRF n.º 23/97 para se concluir que o crédito presumido previsto na Lei n.º 9.363/96 não se aplica às aquisições de matérias-primas e produtos intermediários de pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes, nem se aplica a tais insumos, quando utilizados em atividades de extração ou de produção agropecuária.

Logo, não é relevante para o presente julgamento alegação de que a IN SRF n.º 23/97 seria ilegal.

Apesar de o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 993.164, representativo de controvérsia, ter decidido que a IN SRF n.º 23/97 é ilegal, tal decisão também não socorre a recorrente.

Isto porque, por força do art. 26-A do Decreto n.º 70253/72, incluído pela Lei n.º 11.941/2009, é vedado aos órgãos julgadores do processo administrativo fiscal afastar ou deixar de observar lei, o que não se aplica apenas nas hipóteses previstas no parágrafo 6º. do mesmo artigo, as quais não ocorreram.

Além disso, não se aplica ao caso o art. 62-A do Regimento Interno do CARF, porque a decisão do STJ ainda não transitou em julgado, logo, não é definitiva.

Quanto aos gastos com partes e peças de máquinas e equipamentos, estas não se enquadram no conceito de matéria-prima e produto intermediário, porque não se incorporam ao produto final e seu desgaste não se dá pelo contato direto com este.

Note-se que, no julgamento do recurso especial 1.075.508, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC, interpretando a legislação do IPI, especialmente, o art. 164, I, do Decreto nº 4.544/2002² e o art. 147, I, do Decreto nº 2.637/98³, o STJ decidiu que a aquisição de bens que integrem o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporem ao produto final ou cujo desgaste não ocorra imediatamente e integralmente no processo de industrialização não gera direito a crédito do imposto.

Esta decisão transitou em julgado em 23/11/2009, logo, por determinação do art. 62-A do RICARF, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Por seu turno, após enfrentar vários casos versando sobre o que estaria compreendido nos conceitos de matéria-prima e produtos intermediários, os antigos Conselhos de Contribuintes e o CARF firmaram entendimento segundo o qual para assim serem considerados, matérias-primas e produtos intermediários, os bens deveriam ser consumidos em contato direto com o produto obtido e exportado.

Esta conclusão se extrai da leitura do enunciado da Súmula CARF nº 19, de observância obrigatória pelos membros deste órgão colegiado, por força do art. 72, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22/06/2009, assim redigido:

“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.”[Destaquei.]

² Regulamento do IPI de 2002 (RIPI/2002), 200-2 de 24/08/2001

³ Norma que alterou o Regulamento do IPI de 1985 (RIPI/85), vigente à época dos fatos deste processo.

Autenticado em 12/07/2012 por PAULO SERGIO CELANI, Assinado digitalmente em 10/07/2012 por ALVARO ARTHUR LOPE

S DE ALMEIDA FILHO, Assinado digitalmente em 28/08/2012 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Impresso em 10/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Este entendimento também se confirma – e não é contraditado, como se poderia asseverar –, pelo fato de que outra lei, a de n.º 10.276, de 2001, conversão da MP n.º 2.202/01, passou a permitir, expressamente, apenas para aqueles que utilizassem forma alternativa para o cálculo do crédito, prevista na própria lei, a inclusão neste cálculo dos custos com aquisição de energia elétrica e combustíveis, desde que adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo, e dos correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, apenas na hipótese de o encomendante ser o contribuinte do IPI.

Observe-se que, ao introduzir os termos “*energia elétrica*”, “*combustíveis*” e “*prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda*” por meio da locução “*bem assim*”, a lei deixou claro que energia elétrica, combustíveis e serviços decorrentes de industrialização por encomenda não são matérias-primas ou produtos intermediários, ainda que componham o custo de produção.

Destaque-se, ainda, que o fator a ser multiplicado pela base de cálculo obtida conforme o cálculo autorizado por esta lei é diferente do fator a ser multiplicado pela base de cálculo obtida conforme permissão dada pela Lei n.º 9.363/96. E, além disso, outras limitações foram impostas para os casos em que a forma de cálculo alternativa prevista na Lei n.º 10.276/01 pudesse ser utilizada.

Cito trechos desta lei:

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 subsequentes.

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

§ 6º Relativamente ao período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2004, a renúncia anual de receita, decorrente da modalidade de cálculo do ressarcimento instituída neste artigo, será apurada, pelo Poder Executivo, mediante projeção da renúncia efetiva verificada no primeiro semestre.

§ 7º Para os fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o montante anual da renúncia, apurado, na forma do § 6º, nos meses de setembro de cada ano, será custeado à conta de fontes financiadoras da reserva de contingência, salvo se verificado excesso de arrecadação, apurado também na forma do § 6º, em relação à previsão de receitas, para o mesmo período, deduzido o valor da renúncia.

O aproveitamento desses gastos só abrange períodos a partir do 4º trimestre de 2001 e restringe-se aos contribuintes que optarem pela sistemática do regime alternativo previsto na Lei nº 10.276, de 2001.

Portanto, no caso em discussão, em que a contribuinte pleiteou o crédito com base na Lei nº 9.363/96, os bens que não foram consumidos pelo contado direto com o produto obtido, porque não se enquadram nos conceitos de matéria-prima e produto intermediário, bem como os serviços, porque também não se enquadram nestes conceitos, não dão direito ao crédito de IPI.

Em resumo, não podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido pleiteado as aquisições de:

- Pessoas físicas e pessoas jurídicas não-contribuintes da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

- Partes e peças de máquinas e equipamentos, porque ou compõem o ativo imobilizado ou não são consumidos em decorrência de contato direto com o produto, ainda que sofram algum desgaste durante este contato.

- Produtos utilizados no cultivo de árvores, porque este não é processo industrial.

- Produtos utilizados na água da caldeira, porque não se consome em contato direto com o produto.

- Produtos utilizados em etapas de controle de qualidade, porque não utilizados na produção do produto.

- Produtos utilizados nas operações para picar cascas, porque estas não são produtos finais exportados, mas, sim, utilizadas como fonte de energia que não se consome em contato direto com o produto final.

- Energia elétrica, combustíveis e serviços, porque não são bens que se consomem em contato direto com o produto final.

Portanto, entendendo que as glosas efetuadas pela Receita Federal do Brasil, no caso, estão de acordo com o que determina a Lei n.º 9.363/96, voto pelo não provimento do recurso voluntário.

Paulo Sergio Celani - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Redator designado .

Como demonstrado no relato acima a recorrente após requerer o crédito presumido de IPI com base na lei nº 9.363/1997 teve seu crédito parcialmente reconhecido. Dentre os valores glosados se encontram aqueles referentes às aquisições de pessoa física não contribuintes da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, matéria sobre a qual se restringe nossa análise.

A lei nº 9.363/96 estabeleceu o crédito presumido de IPI para ressarcimento da COFINS e PIS/PASEP ao definir em seu art. 1º⁴ que empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais terá direito a crédito presumido do Imposto sobre produtos industrializados, com o ressarcimento das contribuições que incidam sobre as aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo.

De acordo com art. 6º da mesma lei, caberá ao Ministro de Estado da Fazenda expedir as instruções necessárias para atender a lei, o que foi atendido através da portaria nº 38/97, a qual autorizou o Secretário da Receita Federal apresentar normas complementares. Neste contexto foi expedida a instrução normativa nº 23/97, revogada pela nº 313/2003

⁴ Lei nº 9.363/96 - 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 dezembro 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.

posteriormente revogada pela nº 419/2004, restringindo a dedução do crédito presumido do IPI, às empresas produtoras e exportadores de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

Percebe-se que a instrução normativa ao impor restrições a lei nº 9.363/96 ultrapassa seus limites, pois excluiu da base de cálculo do crédito presumido do IPI, as aquisições de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeitos à tributação pela COFINS e pelo PIS/PASEP.

Sabe-se que a competência administrativa de julgamento deste Conselho Tributário apenas encontra limite quando do reconhecimento de situações de inconstitucionalidade, por vedação expressa do art. 62 do regimento do CARF, não havendo óbice para aplicação do direito nos demais casos, mesmo que acha a necessidade do afastamento de normas administrativas em face da lei em vigor.

A aplicação da instrução normativa em detrimento da lei não é capaz de ocorrer, pois a instrução normativa não tem o condão de reformar lei ordinária, o contrario sim, seria possível, conforme demonstram os ensinamentos do renomado Professor Gabriel Ivo, em sua obra “Norma Jurídica Produção e Controle”:

2.6.1.4 A revogação expressa e instrumentos normativos distintos.

A revogação pode ocorrer entre instrumentos introdutores de normas diversos. Um instrumento normativo de hierarquia superior, que fundamente a validade do inferior, pode revogar uma espécie normativa que se encontre em patamar inferior.

...Assim, um instrumento superior pode modificar qualquer outra norma jurídica que emane de um instrumento normativo de hierarquia inferior. A força passiva consiste na capacidade de cada instrumento introdutor de resistir em face de outros instrumentos de hierarquia inferior. Uma norma jurídica somente pode ser modificada por uma norma jurídica que emane de um instrumento normativo superior ou igual, em face do critério cronológico.⁵

Quanto ao tema o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 993.164 entendeu que:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97.

CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO).

CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC.

INOCORRÊNCIA.

1. 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.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que:

"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 dezembro de 1970, e 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."

3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando:

"Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:

I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero;

II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. 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 (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo

incidência na sua última aquisição" ; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais" ; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que:

"Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Vale ressaltar, apesar da transcrição acima, que o recurso especial citado foi submetido ao regime do recurso representativo de controvérsia nos termos do artigo 543-C do Código de Processo Civil, entretanto a decisão ainda não é definitiva.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer os créditos oriundos de aquisições a não contribuintes do PIS e da COFINS, os quais deverão ser corrigidos a partir da data da ciência do despacho decisório.

Sala de sessões 02 de junho de 2011.

(assinado digitalmente)

Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho Redator designado