



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

Processo nº 13822.000054/2003-02
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.848 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria IPI
Recorrente CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL
Recorrida UNIÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PERANTE PESSOAS FÍSICAS. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO. PRECEDENTE VINCULATIVO DO STJ

A restrição imposta pela IN/SRF n. 23/97 para fins de fruição de crédito presumido do IPI é indevida, sendo admissível o creditamento também na hipótese de aquisição de insumos de pessoas físicas e/ou cooperativas. Precedente do STJ retratado no REsp n. 993.164, julgado sob o rito de recursos repetitivos, apto, portanto, para vincular este Tribunal Administrativo, nos termos do art. 62, §2º do RICARF.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola do processo produtivo (cultivo da cana-de-açúcar) devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

É ônus do contribuinte provar que o crédito presumido por ele apurado decorre do uso de produto intermediário de fato empregado no seu processo de industrialização, nos termos do art. 373, inciso I do novo CPC, aqui aplicado de forma subsidiária.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO DO IPI DESTACADO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM NA CONFORMAÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O valor de IPI destacado na nota fiscal de aquisição de MP, PI e ME deve ser incluído na apuração do crédito presumido previsto pela lei n. 9.363/96, haja vista o disposto no seu art. 2º, §1º que prevê que a base de cálculo do crédito presumido será conformado pelo valor de aquisição e não de produção de tais bens. Admitir a exclusão do IPI destacado na NF de aquisição de tais bens implicaria a criação de uma indevida restrição ao citado benefício fiscal, já que carente de previsão legal. Tal sistemática, todavia, só deve incidir na hipótese da aquisição do MP, PI e ME para qual haja prova da sua efetiva utilização no processo de industrialização.

CORREÇÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA N. 4 DO CARF.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte para (i) reconhecer o direito ao crédito presumido de IPI na aquisição de pessoas físicas, bem como para (ii) a conformação do crédito presumido levar em consideração o IPI destacado em nota fiscal decorrente da aquisição de MP, PI e ME desde que se trate de um crédito válido, nos termos em que já reconhecido pela própria fiscalização e/ou pelo teor do presente voto.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

1. Por bem retratar a demanda em apreço, adoto como meu parte do relatório desenvolvido pelo então Relator do caso, Conselheiro *Fernando Marques Cleto Duarte*, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Em 15.4.2003, a contribuinte Clealco Açúcar e Alcool S/A (CNPJ 45.483.450/000110) protocolou Pedido de Compensação de créditos de IPI no valor de R\$ 1.051.780,02, referente ao terceiro trimestre de 2002.

Em Parecer da Seção de Análise e Orientação Tributária – Saort da Delegacia da Receita Federal em Araçatuba – SP foi parcialmente deferido o Pedido de Ressarcimento.

Segundo o Parecer:

a) se não há incidência de PIS e COFINS sobre as aquisições feitas de pessoas físicas, nada há de ser ressarcido ao adquirente. Esse é o entendimento confirmado pelo Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002;

b) quanto à glosa dos valores relativos às despesas de telefonia e aos demais produtos (calcário, fertilizantes, herbicidas e material intermediário), a glosa está correta, uma vez que tais produtos não foram aplicados no processo de fabricação e, por não integrarem direta ou indiretamente o produto final, não podem ser considerados insumos;

c) foi correto o cálculo do percentual de energia elétrica utilizado no processo produtivo feito pelo Auditor-fiscal responsável pela diligência. Quanto à cal virgem e aos demais produtos químicos comprovadamente consumidos no processo de produção, também é acertado o ajuste que considerou os estoques iniciais e finais, para chegar ao valor dos insumos efetivamente empregados;

d) o IPI destacado nas notas fiscais de aquisição e registrado separadamente na escrituração fiscal não pode fazer parte da base de cálculo do crédito presumido.

A contribuinte protocolou Manifestação de Inconformidade, na qual alegou, em síntese, que:

a) não deve prosperar o entendimento do Agente fiscal, que transferiu para o presente os valores correspondentes aos insumos glosados no processo administrativo nº 13822.000149/200156, que se referiam a insumos utilizados em produtos inacabados ou acabados e não vendidos. É necessário que o fisco considere os valores reais e integrais dos custos informados, uma vez que os mesmos foram efetivamente utilizados e consumidos no processo produtivo da contribuinte;

b) quanto aos insumos adquiridos de pessoa física, o Superior Tribunal de Justiça se manifestou da seguinte forma:

“A IN/SRF extrapolou a regra prevista no art, 1º, da Lei nº 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas que naturalmente não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.”

Transcreve jurisprudência sobre o assunto;

c) são indevidas as glosas dos valores relativos à energia elétrica, óleo diesel e telefonia sob o argumento de que não se enquadram no conceito de insumos. O Parecer Normativo CST 65/79, ao criar um requisito inexistente no texto do regulamento, ingressou em uma seara, o que lhe é vedada, pois não é um veículo introdutor de normas no sistema jurídico, não podendo inová-lo;

d) o entendimento da Secretaria da Receita Federal é no sentido de que o IPI contido na nota fiscal/fatura deve ser considerado como custo da produção e deve compor a base de cálculo para a constituição do crédito presumido para ressarcimento do PIS/COFINS;

e) quanto à glosa dos valores de calcário, fertilizantes, herbicidas e materiais intermediários (engrenagens de moenda, bombas centrífugas, tubos de aço e outros, como parafusos e ferramentas, rolamentos, materiais elétricos), estes constituem, efetivamente, produtos intermediários, haja vista que se desgastam no decorrer do processo produtivo e que possuem contato direto com a cana-de-açúcar, embora não integrem o produto final;

f) já efetuou a compensação dos créditos com outros débitos de sua escrituração e de competência da União, razão pela qual, com a glosa dos créditos, restariam débitos em aberto e passíveis de serem cobrados. As compensações foram feitas ao tempo oportuno e os débitos que ficaram descobertos foram declarados espontaneamente e no respectivo prazo legal, sendo, portanto, impossível a cobrança da multa de mora caso prossiga a glosa;

g) a Taxa SELIC não deve ser usada para a correção monetária dos débitos em aberto que seriam passíveis de cobrança, uma vez que esta taxa tem natureza remuneratória.

(...).

2. Uma vez processada, a Impugnação do contribuinte foi julgada improcedente pela DRJ-Ribeirão Preto (acórdão n. 14-19.311- fls. 377/389), nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. PESSOA FÍSICA.

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. IPI SOBRE INSUMOS.

O valor do IPI destacado nas notas fiscais relativas às aquisições de insumos deve ser excluído da apuração do incentivo, porque o IPI não compõe a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

A legislação referente ao crédito presumido somente admite a inclusão dos insumos aplicados na produção industrial, não contemplando os materiais aplicados na produção da cana-de-açúcar, por se tratar de atividade agrícola.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo os produtos que não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado, bem como, não incluem os materiais destinados ao ativo permanente e os serviços de telefonia.

MULTA DE MORA. PREVISÃO LEGAL.

Os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que não forem pagos até a data de vencimento ficarão sujeitos à multa de mora, calculada sobre o valor do tributo ou contribuição devidos.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A espontaneidade exclui apenas as penalidades de natureza punitiva, resultantes da responsabilidade quanto a crime, contravenção ou delito tributário, não podendo ser aplicada às de natureza moratória, derivada do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída, que não possuem vínculo direto com o fato gerador do tributo.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do SELIC para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

Solicitação Indeferida.

3. Diante deste quadro o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 379/403, oportunidade em que repôs os fundamentos desenvolvidos em Impugnação.

4. Uma vez pautado para julgamento, o caso foi convertido em diligência (Resolução n. 3401-000.658 - fls. 425/429) nos termos do §2º do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF vigente à época, ou seja, para que o presente caso ficasse suspenso até final julgamento no STF do Recurso Extraordinário n. 593.544, afetado por repercussão geral e onde se debate se o crédito presumido de IPI deve ou não ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

5. Ocorre que, com a alteração do RICARF e supressão da referida norma regimental, o sobrestamento foi afastado, nos termos do despacho de fls. 430. Não obstante, com a saída do antigo Relator do caso dos quadros deste Tribunal, o caso foi redistribuído eletronicamente e a mim submetido para relatório e julgamento.

6. É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

7. O Recurso Voluntário interposto preenche os requisitos formais para a sua admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

I. Do ressarcimento de IPI e do crédito oriundo de pessoas físicas

8. No presente tópico o que se discute aqui é se o contribuinte Recorrente possui ou não direito a crédito presumido do IPI na hipótese de aquisições de pessoas físicas, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no seu processo produtivo.

9. A sobredita discussão decorre do disposto no §2º do art. 2º. da Instrução Normativa n. 23/97¹ *vis a vis* do que prevê o art. 1º. da lei n. 9.363/96. Isso porque a referida Instrução Normativa, ao pretexto de regulamentar a citada lei, criou uma restrição ao crédito em comento, o qual estaria limitado à hipótese de aquisição de insumos de pessoas jurídicas sujeitas à incidência de PIS e COFINS.

10. Acontece que, ao proceder dessa forma, a Receita Federal do Brasil não se limitou a regulamentar a aludida lei, mas implicou verdadeira restrição ao uso do crédito conformado legalmente, extrapolando, portanto, suas funções². Registre-se, por oportuno, que essa discussão já foi travada no âmbito do contencioso judicial, sendo objeto de decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso especial julgado sob o rito de recursos repetitivos, oportunidade em que o referido Tribunal assim se manifestou:

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

¹ "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

(...)

§ 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."

² Isso porque "a Administração possui função executiva e não legislativa, o que proíbe que os funcionários públicos coloquem em dúvida a validade da lei.". (ÁVILA, Humberto. 'Sistema constitucional tributário'. 3ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 123.). Em outros termos, não compete ao Poder Executivo qualquer modificação no conteúdo da lei, seja ampliando ou reduzindo seu teor. Compete a ele apenas dispor sobre a operacionalização e a perfeita execução dos mandamentos previstos na lei.

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 aos 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), exsurto 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.

(STJ; REsp 993.164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010) (g.n.).

9. Referido precedente redundou na súmula 494 do STJ, in verbis:

O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP."

11. O sobredito julgado tido como precedente é análogo ao caso aqui tratado, uma vez que lá também se discutiu a possibilidade de empresa exportadora se valer de crédito presumido de IPI (art. 1º. da lei n. 9.363/96) na hipótese de adquirir insumos de pessoas físicas e/ou cooperativas, afastando, por conseguinte, a restrição indevidamente imposta pelo §2º do art. 2º. da Instrução Normativa n. 23/97, exatamente como ocorre no caso em tela.

12. Nesse esteio, referido precedente pretoriano tem força vinculativa para este julgador, nos exatos termos do que prevê o art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF, razão pela qual mister se faz dar provimento ao recurso voluntário no tópico em análise.

II. Do direito ao crédito presumido quanto às aquisições de produtos empregados na fase agrícola

13. Um dos fundamentos desenvolvidos pela Recorrente é no sentido de que ela teria direito ao crédito referente à aquisição de produtos empregados na fase agrícola do seu processo produtivo (produção da cana-de-açúcar), ulteriormente empregada na fase industrial de produção de açúcar e álcool.

14. Essa questão não é nova neste colegiado que, em sessão de 26 de janeiro do corrente ano, em caso de Relatoria do Conselheiro *Antonio Carlos Atulim* (acórdão n. 3402-002.863), assim se manifestou de forma unânime³:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

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

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

O valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola do processo produtivo (cultivo da cana-de-açúcar) devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

(...).

Recurso Provido em Parte. (grifos nosso).

15. No transcorrer do aludido voto o Relator do caso, Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*, assim prescreveu:

(...).

A verificação da existência ou da inexistência do direito à apuração do crédito presumido em relação à fase agrícola do processo produtivo do açúcar e do álcool deve ser buscado nas leis que instituíram o incentivo.

A defesa entende que tem direito de apurar o crédito presumido sobre todos os insumos aplicados na fase agrícola porque o art. 2º da Lei nº 9.363/96 não estabelece nenhuma limitação, referindo-se ao "total das aquisições".

O referido dispositivo legal estabelece o seguinte:

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

³ Neste julgado não esteve presente a então Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro.

correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. (...)"

Já o art. 3º da referida Lei estabelece que:

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.

Conforme se pode verificar, ao mesmo tempo em que o art. 2º se refere ao "total das aquisições", o art. 3º, parágrafo único, estabelece que o conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem deve ser fixado com base no que estabelece a legislação do IPI.

A legislação do IPI não dispõe expressamente sobre o conceito de produção, mas estabelece os conceitos de "estabelecimento produtor" (art. 3º da Lei nº 4.502/64), de "operação de industrialização" (art. 4º do RIPI/2002) e de "produto industrializado" (art. 3º do RIPI/2002).

Segundo o art. 3º da Lei nº 4.502/64, estabelecimento produtor é todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto (leia-se: que estão no campo de incidência do imposto).

Segundo o art. 4º do RIPI/2002, industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou que o aperfeiçoe para consumo (como a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento e o recondicionamento).

Segundo o art. 3º do RIPI/2002, produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida como industrialização, ainda que incompleta, parcial ou intermediária.

Desses enunciados legais infere-se que o conceito de produção aplicável no âmbito do IPI se identifica com uma "operação", ou seja, uma atividade que consista em transformar, beneficiar, montar, acondicionar ou recondicionar.

Embora a recorrente tenha alegado que seu processo produtivo é integrado, ou seja, que possui uma fase agrícola na qual produz sua própria matéria-prima, e uma fase industrial propriamente dita, é de clareza vítea que o cultivo da cana-de-açúcar é um processo biológico, que não se enquadra no

conceito legal de operação industrial previsto no art. 4º do RIPI/2002.

Não se tratando o cultivo da cana-de-açúcar de uma operação de industrialização, não há direito de aproveitar o crédito presumido em relação aos custos incorridos nesta fase, estando corretas as glosas efetuadas pela fiscalização (...), incluídas aqui as glosas relativas à cana-de-açúcar de produção própria, pois o cultivo próprio dessa matéria-prima não configura aquisição de um bem, uma vez que ninguém adquire algo de si mesmo.

(...) (g.n.).

16. Com razão o Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*, sendo a fundamentação acima passível de ser convocada como *ratio decidendi* para a realização do presente caso, haja vista que se está diante de problemas análogos, i.e., pedido de ressarcimento decorrente de crédito presumido de IPI referente aos gastos efetuados com aquisições de produtos empregados na fase agrícola.

17. Dessa feita, me valho do fundamento alhures desenvolvido no acórdão n. 3402-002.863 para resolver este tópico do presente Recurso Voluntário, o que faço com fundamento no disposto no art. 50, § 1º da lei 9.784/99⁴.

III. Da glosa dos demais créditos indicados na planilha 6 (fls. 156/177)

18. Não obstante, outro ponto reclamado pelo contribuinte diz respeito a glosa dos demais itens listados na planilha 6 dos autos e que, segundo o contribuinte, não estariam atrelados à fase agrícola da produção, mas sim à fase industrial, configurando produtos intermediários que se desgastariam no processo produtivo. É o que se depreende do seguinte trecho do Recurso Voluntário (fl. 413):

(...).

No caso em tela podemos mencionar, exemplificativamente, a Corrente da Mesa alimentadora, os tubos e as válvulas de controle de calor, como materiais intermediários efetivamente integrados no processo produtivo e se constituem peças fundamentais da indústria de fabricação de açúcar e álcool, e todos se desgastam no processo de extração do caldo e elaboração do álcool e do açúcar.

(...).

19. Acontece que em relação a tais produtos intermediários a Recorrente se limitou a desenvolver as linhas transcritas acima. Não há uma única linha a respeito da função de tais bens, supostamente intermediários, no processo de produção do açúcar e do álcool.

20. Ademais, ao se analisar os demais itens da citada planilha, é possível observar que ali se encontram apenas as seguintes informações referentes aos bens adquiridos

⁴ "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)"

que redundaram no crédito pleiteado : (i) número da Nota Fiscal, (ii) data da entrada da NF; (iii) emitente; (iv) valor contábil; e (v) tipo de insumo. Em relação ao tipo de insumo este é sempre registrado como produto intermediário.

21. Todavia, ao se analisar as notas fiscais correlatas, não é possível se verificar se de fato tais bens são ou não produtos intermediários empregados na fase industrial da produção do açúcar e álcool. Isso porque tais notas não descrevem os produtos adquiridos, mas códigos ou abreviações que tornam impossível saber a natureza de tais bens. É o que se observa, v.g., na NF n. 027385 (fl. 180), cuja descrição do produto é a seguinte: FOOLFRO 5A9854. É possível ainda encontrar notas com as seguintes descrições de produtos: OPTISPERSE A29360 (fl. 181), NITROFOS M (fl. 182), CORRENTE WH 132 P/ MESA ALIMENTADORA P8" (fl. 198), CURVA RAI0 LONGO 90 GRAUS 10" SCH. 20 X FABR. (fl. 201).

22. Não há, portanto, nos termos do que prevê o art. 373, inciso I do CPC/2015 (aqui aplicado de forma subsidiária), prova apta a demonstrar o fato constitutivo do direito do contribuinte, i.e., de que tais bens de fato são produtos intermediários empregados na fase industrial da produção de açúcar e álcool, razão pela a glosa efetuada pela fiscalização deve ser mantida.

IV. Do direito ao crédito presumido em relação às aquisições de energia elétrica, combustíveis e telefonia

23. Em relação ao direito de crédito presumido sobre energia elétrica e combustíveis, a questão já se encontra sumulada no âmbito deste Tribunal Administrativo, conforme se observa do da Súmula CARF nº 19, *in verbis*:

Súmula CARF nº 19

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

24. Logo, não há como se esquivar da incidência da referida Súmula, sob pena, inclusive, de configurar hipótese de perda do mandato deste Conselheiro, conforme previsto no art. 45, inciso. VI do RICARF⁵.

25. Não obstante, no mesmo sentido da citada súmula CARF é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CUSTOS RELATIVOS A ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. DECRETO 20.910/32. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1.129.971 - BA.

⁵ "Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...).

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

(...)."

1. Esta Corte já decidiu que não se pode computar os valores referentes à energia e ao combustível consumidos no processo de industrialização no cálculo do crédito presumido do IPI, pois tais substâncias não sofrem ou provocam ação direta mediante contato físico com o produto, de sorte que não integram o conceito de "matérias-primas" ou "produtos intermediários" para efeito da legislação do IPI. Precedentes: AgRg no REsp 1222847/PR, Ministro Herman Benajmin, Segunda Turma, DJe 01/04/2011; REsp 1049305/PR, Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 31/03/2011; AgRg no REsp 1000848/SC, Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 20/10/2010.

2. Em se tratando de ações que visam o reconhecimento de créditos presumidos de IPI a título de benefício fiscal a ser utilizado na escrita fiscal ou mediante ressarcimento, a prescrição é quinquenal. Orientação fixada pela Primeira Seção, por ocasião do julgamento do recurso especial representativo da controvérsia: REsp. Nº 1.129.971 - BA.

3. Agravo regimental não provido.

(STJ; AgRg no REsp 1240435/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2011, DJe 22/11/2011) (grifos nosso).

26. Em relação aos gastos com telefonia, também não há que se falar em direito a crédito, haja vista os mesmíssimos fundamentos que conformam o sobredito enunciado sumular e nos termos do que já fora exposto no item "II" do presente voto. Referido dispêndio não se consome no processo produtivo de *industrialização* do Recorrente, o que impede a sua integração na base de cálculo do crédito presumido aqui debatido.

V. Da inclusão do IPI na base de cálculo do incentivo

27. Outro ponto debatido pelo contribuinte no presente Recurso Voluntário diz respeito à possibilidade do IPI destacado na nota fiscal de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem ser ou não incluído na composição do crédito presumido de IPI.

28. Nesse sentido, insta destacar que o sobrestamento do presente feito em razão da discussão travada no Recurso Extraordinário n. 593.544 (Resolução n. 3401-000.658 - fls. 425/429) foi, s.m.j, equivocado, pois no citado *leading case* o que se discute é a possibilidade de se incluir ou não o crédito presumido de IPI (já apurado) na base de cálculo do PIS e da COFINS. Por sua vez, a discussão aqui travada está um passo atrás, ou seja, na conformação do próprio crédito presumido de IPI (apuração do crédito).

29. Dito isso, convém destacar que o art. 2º, §1º, da lei n. 9.363/96 define a base de cálculo do benefício nos seguintes termos:

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

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

(...).

30. Ao se analisar o sobredito dispositivo, é possível concluir que o crédito presumido do IPI deverá ser calculado com base no **valor total** das aquisições de MP, PI e ME, ou seja, exatamente o valor da aquisição de tais bens, o que é sinônimo do valor indicado em nota, incluindo-se aí o valor destacado de IPI incidente na operação.

31. Se o legislador quisesse afastar o IPI destacado em nota fiscal de aquisição do cômputo do crédito presumido de IPI deveria ter prescrito que tal benefício levaria em consideração o valor de **produção** da MP, PI e ME e não o seu custo de **aquisição**, o qual abrange outros dispêndios além do seu custo nominal de produção.

32. Assim, a interpretação fiscal dada em concreto ao art. 2º, §1º, da lei n. 9.363/96 cria uma restrição à conformação do crédito presumido de IPI que não apresenta previsão legal, motivo pelo qual deve ser afastada.

33. Ressalte-se, todavia, que para que haja uma coerência sistêmica do referido entendimento com o voto até então lavrado, é indispensável registrar que, na conformação do crédito presumido em concreto deverá ser considerado o IPI destacado em nota fiscal apenas para aquelas aquisições que de fato dão ensejo ao benefício.

34. Em outros termos, tal sistemática de apuração do crédito presumido só será válida para aqueles créditos espontaneamente reconhecidos pela própria fiscalização, mas não incidindo para aqueles créditos glosados e cuja glosa foi mantida pelo presente voto. E o motivo para isso é um só: se inexistente o próprio direito ao crédito (por falta de previsão legal ou por carência probatória) a discussão quanto à sua conformação fica obviamente prejudicada.

VI. Da ilegalidade da SELIC como juros moratórios no âmbito tributário

35. No que diz respeito à incidência da SELIC como juros moratórios sobre débitos tributários é caso de aplicação da Súmula n. 4 deste Tribunal Administrativo, *in verbis*:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

36. Logo, não há como se esquivar da incidência da referida Súmula, sob pena, inclusive, de configurar hipótese de perda do mandato deste Conselheiro, conforme previsto no art. 45, inciso. VI do RICARF⁶.

⁶ "Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...).

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

(...)."

37. Ademais, a questão é mais do que pacificada também no âmbito dos Tribunais judiciais em sentido desfavorável à pretensão do contribuinte, razão pela qual nego provimento ao presente recurso neste tópico.

Dispositivo

38. Ante o exposto, **voto para dar parcial provimento** ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte para *(i)* reconhecer o direito ao crédito presumido de IPI na aquisição de pessoas físicas, bem como para *(ii)* a conformação do crédito presumido levar em consideração o IPI destacado em nota fiscal decorrente da aquisição de MP, PI e ME, desde que se trate de um crédito válido, nos termos em que já reconhecido pela própria fiscalização e/ou pelo teor do presente voto.

39. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator