



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 13888.000312/2009-73

ACÓRDÃO 3401-014.703 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 19 de junho de 2026

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE RICLAN S.A.

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/09/2003

RESSARCIMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO PRESUMIDO. COMBUSTÍVEIS E ENERGIA ELÉTRICA.

Combustíveis e energia elétrica, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podendo ser computados, no cálculo do crédito presumido, os gastos com esses itens.

RESSARCIMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Os custos de prestação de serviços de industrialização por encomenda não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, porque não são aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, únicas hipóteses admitidas pela Lei nº 9.363/96.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. ICMS.

O valor do ICMS destacado na nota, devido e recolhido pela empresa, compõe seu faturamento, sendo integrante também do conceito maior de receita operacional bruta.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 315/2003. VIGÊNCIA ESCALONADA. IRRETROATIVIDADE NÃO CONFIGURADA.

Não há violação ao princípio da irretroatividade tributária quando a própria norma instrutiva fixa, em dispositivo expresso de vigência, data de início de produção de efeitos distinta da data de sua publicação, sendo aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir do termo nela própria estabelecido, ainda que anterior à publicação da norma.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CORREÇÃO MONETÁRIA.

Não é cabível a correção monetária de crédito presumido de IPI, pois não existe lei autorizando tal procedimento, ressalvada a hipótese de mora da Administração na análise do pedido além do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007, nos termos da Súmula CARF nº 154, não verificada nestes autos.

Recurso Voluntário Conhecido e Não Provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Laura Baptista Borges, Mateus Soares de Oliveira, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por nem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

1. Cuida o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em 17/06/2009 contra a decisão exarada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba / SP através do Despacho Decisório DRF/PCA nº 0357, de 25/03/2009, que deferiu apenas parcialmente os direitos referentes a Crédito

Presumido de IPI, pleiteados pelo contribuinte no Pedido de Ressarcimento (PER) nº 40512.64507.260304.1.5.01-9911.

2. O valor total do crédito solicitado foi de R\$ 9.473.949,17 (referente aos períodos de 2000, 2001, 2002 e do 1º ao 3º trimestre de 2003), mas o valor do crédito reconhecido foi de R\$ 5.288.177,29, em razão da constatação da ocorrência de diversas irregularidades na apuração do referido Crédito Presumido, conforme Termo de Informação Fiscal (às fls.161/175), lavrado em 13/03/2009, em procedimento de diligência sob o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.25.00-2009-00040.

3. A Autoridade Tributária fundamentou sua decisão nos seguintes termos:

Consta da referida Informação Fiscal acima mencionada que as verificações sobre o direito ao crédito foram feitas, por amostragem, nos livros fiscais e contábeis do contribuinte e nos documentos que os embasaram, tendo sido confrontados valores e cálculos com os constantes no processo e no PERDCOMP, a partir daí constatado:

A empresa, para os anos-calendário de 2000 e 2001, efetuou a apuração do Crédito Presumido de IPI, utilizando a sistemática de que trata a Lei nº 9.363/96. Analisando demonstrativos apresentados, pela empresa, juntamente com os documentos fiscais e contábeis, e as normas regulamentares que regem o Crédito Presumido de IPI, verificou-se a utilização de produtos que não podem ser considerados como base de cálculo para a apuração dos valores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados na produção.

Assim, ajustando-se a legislação de regência (Lei nº 9.363/96, artigos 1º ao 3º e § Único, Decreto 2.637/98 (RIPI/98), Portaria MF 38/97, Parecer CST nº 65/1979, Parecer CST nº 181/1974 e Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes), a fiscalização excluiu da base de cálculo os valores referentes a aquisições de energia elétrica e combustíveis utilizados no processo industrial e sobre o valor pago pela prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, por que não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário, para a legislação do IPI, que atua subsidiariamente, para o estabelecimento do conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

(...)

Nos anos calendário de 2002 e 2003 a empresa efetuou a apuração do Crédito Presumido de IPI com base na Lei nº 10.276/01, que

instituiu o regime alternativo do crédito presumido em relação ao estabelecido na Lei 9.363/96.

Pela legislação citada com alguns excertos transcritos (IN SRF nº 69/2001, IN SRF nº 315/2003, Lei nº 10.276/2001, Lei nº 9.363/96 e Decreto nº 3000/99 -Regulamento do Imposto de Renda), verifica-se que o conceito de receita bruta é o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo.

Analizando as planilhas apresentadas, pela empresa, em relação ao ano calendário de 2002, para a composição da receita bruta vê-se que a contribuinte no campo de receita operacional bruta considerou apenas a receita de vendas no mercado interno, quando deveria também incluir as vendas para o mercado externo.

(...)

Em relação ao ano-calendário de 2003 a empresa cometera outras irregularidades, tais como excluiu da receita bruta o ICMS, o PIS e a COFINS, os quais integram o montante das vendas para determinação da Receita Bruta. Somente o IPI, por assim se enquadrar (parágrafo único do art. 279 do Decreto 3.000 de 26.03.1999): "Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário", está correta sua exclusão do montante da receita bruta para os cálculos do Crédito Presumido. Também outra irregularidade cometera na informação do DCP de março/2003, linha 11, utilização de Matéria-prima, Material de embalagem e Produtos intermediários, no montante de R\$12.397.810,05, quando o correto seria R\$ 8.422.781,62.

(...)

A fiscalização glosa também o montante de R\$ 1.913.269,89, referente à atualização dos valores originais, pela taxa SELIC, por entender que não há previsão legal para esse pleito.

(...)

Com base na análise efetuada pelo Serviço de Fiscalização desta Delegacia, originada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.25.00-2009-00040, tendo como resultado a Informação Fiscal de fls. 161/175, bem como em obediência à legislação pertinente, além do parecer acima, que aprovo, reconheço o direito creditório contra a Fazenda Nacional à RICLAN S.A, CNPJ 56.370.364/0001-18, na importância de R\$ 5.288.177,29 (Cinco Milhões, Duzentos e

Oitenta e Oito Mil, Cento e Setenta e Sete Reais e Vinte e Nove Centavos), para compensação conforme a legislação vigente.

4. Cientificado do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

DO MÉRITO

DO CRÉDITO PRESUMIDO REFERENTE AOS ANOS-CALENDÁRIOS DE 2000 E 2001 - Impossibilidade de Exclusão da Energia Elétrica, Combustível e Mão-de-Obra (prestação de serviços) para realização do cálculo - Lei 9.363/96.

(...)

Em que pese os argumentos da decisão recorrida, a mesma não aplicou a melhor forma de direito, desvirtuando o disposto na legislação incidente ao presente caso.

Isto porque, com intuito de incentivo às exportações por meio da Lei 9.363/96, foi instituído o direito ao crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento das contribuições sociais do PIS e da COFINS, incidentes sobre aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo de bens exportados.

(...)

Utilizando-se do RIPI/98, vigente à época das aquisições relativas, aos exercícios de 2000 e 2001, temos em seu artigo 147, inciso I, a conceituação necessária à compreensão da abrangência das disposições da Lei 9.363/96, transcreve-se:

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Da leitura do citado dispositivo, verifica-se que o direito ao crédito presumido engloba quaisquer bens consumidos na operação de industrialização para exportação, independentemente de suas qualificações.

Desta forma, todos os bens utilizados que sofram alterações, tais como desgastes, dano ou a perda de propriedade físicas ou químicas estão incluídos na base de cálculo para apuração do crédito presumido de IPI, excluindo-se somente os compreendidos no ativo permanente da contribuinte, o que não é o caso da energia elétrica, combustíveis e serviços decorrentes de industrialização por encomenda.

(...)

Ainda, a alínea "a" do anexo II do Decreto 1.751/95, que regulamenta as normas que disciplinam os procedimentos administrativos relativos à aplicação de medidas compensatórias, é expressa no sentido de reconhecer o crédito relativo à energia elétrica, combustíveis e óleos utilizados na industrialização, vejamos:

Decreto 1.751/95

Anexo II:

*(a) os insumos consumidos no processo produtivo **são os insumos fisicamente incorporados, a energia elétrica, os combustíveis e os óleos utilizados no produtivo** e os catalisadores consumidos ao longo do processo de obtenção do produto exportado.*

(...)

DO CRÉDITO PRESUMIDO REFERENTE AO ANO-CALENDÁRIO DE 2002 - Regime alternativo da Lei 10.276/2001 - Duplicidade de exclusão do estoque ao final do exercício

Como pode-se analisar dos Demonstrativos de Crédito Presumido (DCPs) apresentados no ano-calendário de 2002 para apuração do crédito presumido, a requerente realizou dedução do estoque final apurado mensalmente, acumulando-se até o final do exercício.

Ocorre que de forma equivocada, nos períodos de novembro e dezembro de 2002, conforme, "item 22" do DCP apresentado no 4º trimestre deste ano, a requerente excluiu novamente os valores utilizados nos "produtos em elaboração e acabados, mas não vendidos", incorrendo em duplicidade de exclusão do estoque relativo aos períodos em questão, perfazendo um crédito inferior ao que efetivamente fazia jus.

Portanto, devem ser tornados sem efeito os valores deduzidos em duplicidade constantes no "item 22" do DCP (anexo) relativo ao 4º trimestre de 2002, quanto aos períodos de novembro e dezembro deste exercício, realizando-se, por conseguinte, novo cálculo do crédito presumido referente a este ano-calendário.

DO CRÉDITO PRESUMIDO REFERENTE AO ANO-CALENDÁRIO DE 2003 (1º AO 3º TRIMESTRES) - Regime alternativo da Lei 10.276/2001 - Conceito de Receita Operacional Bruta

(...)

O equívoco por parte da autoridade administrativa ocorreu quando da apuração da Receita Operacional Bruta, na qual não houve a exclusão do ICMS, imposto que não integra a receita da empresa, sob pena de violação ao conceito de faturamento, o que gerou diminuição do crédito da impugnante.

Nos termos do inciso I do artigo 21 da IN/SRF 420, considera-se Receita Operacional Bruta:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo;

Ainda, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) dispõe:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

É certo que o produto das vendas e serviços mencionados nas semelhantes disposições, trata-se da receita auferida pela empresa, correspondente ao valor bruto excluindo-se os tributos incidentes sobre as operações, haja vista que em nenhuma hipótese pode-se integrar a renda do Poder Público como Receita Operacional Bruta do particular.

Ademais, o parágrafo único do artigo 279 do RIR/99 é expresso ao taxar a exclusão dos impostos não-cumulativos quando destacados, vejamos:

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Neste sentido, não há o que se cogitar em manter-se a parcela do ICMS destacada na nota fiscal como Receita Operacional Bruta da impugnante, sob pena de violação a preceitos tutelados pela Constituição Federal.

(...)

Feitas essas considerações, foi realizado novo cálculo, conforme DCP anexo, com a exclusão do ICMS para efeito da apuração da Receita Operacional Bruta, tendo-se ao final do 3º trimestre de 2003 crédito acumulado no valor de R\$2.899.228,02 (dois milhões, oitocentos e noventa e nove mil, duzentos e vinte e oito reais e dois centavos), importando em diferença de R\$ 200.302,29 (duzentos mil, trezentos e dois reais e vinte e nove centavos) a favor da contribuinte em comparação ao valor reconhecido pela fiscalização (R\$ 2.698.925,73), servindo-se de crédito para homologação nas compensações realizadas.

DO CRÉDITO PRESUMIDO REFERENTE AO ANO-CALENDÁRIO DE 2002 - Regime alternativo da Lei 10.276/2001 - Conceito de Receita Operacional Bruta

(...)

Ocorre que da mesma forma que ocorrido no tópico anterior relativo ao ano-calendário de 2003, o fisco realizou cálculo equivocado na aferição do crédito presumido, haja vista que não excluiu o ICMS para efeito da apuração da Receita Operacional Bruta dos períodos mencionados.

Portanto, seguindo fundamentação já arrolada nesta manifestação e tendo em vista que a parcela do ICMS não integra receita da requerente, foi realizado novo cálculo, conforme DCP anexo, com a exclusão do ICMS para efeito da apuração da Receita Operacional Bruta relativa a vendas para os mercados interno e externo, chegando ao final do 3º trimestre de 2002 no valor de R\$89.635.127,06 (oitenta e nove milhões, seiscentos e trinta e cinco mil, cento e vinte e sete reais e seis centavos).

*Lançando mão deste novo cálculo, já excluída a dedução em duplicidade do estoque como já mencionado, o crédito acumulado pelo ano-calendário de 2002 perfaz o valor de R\$ 1.667.001,29 (um milhão, seiscentos e sessenta e sete mil e um reais e vinte e nove centavos), importando em diferença de R\$ **329.880,30** (trezentos e vinte e nove mil, oitocentos e oitenta reais e trinta centavos) a favor da contribuinte em comparação ao valor reconhecido pela fiscalização (R\$1.337.120,99), servindo-se de crédito para homologação nas compensações realizadas.*

DA IRRETROATIVIDADE DA IN/SRF 315/200 - Impossibilidade de vedação ao crédito em período anterior a sua vigência

Como apresentado nesta peça, a requerente fazia jus ao crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS na exportação, nos termos da Lei 10.276/2001, regulamentada

primeiramente pela IN/SRF 69/2001, revogada pela IN/SRF 315/2003, de 03.04.2003, que trouxe algumas alterações no tocante ao direito creditório.

Dentre as inovações trazidas pela IN/SRF 315/2003 temos a vedação ao direito do crédito presumido do IPI em relação às pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS na forma dos artigos 1º a 6º da Lei 10.637/2002, nos termos do artigo 36 da Instrução

Diante desta norma instrutiva, as pessoas jurídicas sujeitas a não-cumulatividade do PIS somente fariam jus ao direito creditório relativo à COFINS, retificando-se o índice da fórmula de determinação do fator para aferição do crédito para 0,03, nos termos do §2º do artigo 36 da IN 315, como segue abaixo:

(...)

Nota-se que houve a exclusão do índice de 0,0065 relativo ao PIS, haja vista sujeição à não-cumulatividade deste tributo.

Ocorre que a referida Instrução Normativa entrou em vigor na data de sua publicação, em 03.04.2003, entretanto abrangeu indevidamente direito creditório pretérito da impugnante, haja vista exclusão do índice referente ao PIS em dezembro de 2002 e primeiro trimestre de 2003.

(...)

Sendo assim, aplicado o índice de 0,0365 para dezembro de 2002 e ao primeiro trimestre de 2003, deve ser reconhecido como crédito presumido de IPI a diferença apurada no valor de R\$ 267.295,77 (duzentos e sessenta e sete mil, duzentos e noventa e cinco reais e setenta e sete centavos), com a consequente homologação nas compensações realizadas.

DA CORREÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO - Aplicação da Taxa do Selic

Não obstante as assertivas já transcorridas, a autoridade julgadora entendeu ser indevida a atualização pela Taxa do Selic dos valores a título de crédito presumido do IPI, pelo fundamento de não haver previsão legal para tal pleito.

(...)

A aplicação da Taxa do Selic ao ressarcimento de créditos de IPI já fora consolidada pela jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como do Conselho de Contribuintes, coadunando com direito ao ressarcimento real da

contribuinte, com a devida vênia transcreve-se alguns julgados neste sentido:

(...)

Ainda que inexistia previsão expressa na legislação, conforme embasado pela autoridade julgadora, a correção dos valores pela Taxa do Selic é direito inerente aos créditos tributários no âmbito Federal, suprimindo o desgaste natural da moeda, e consoante artigo 108, inciso I, do CTN, a autoridade competente deve se utilizar da analogia, aplicando-se para tanto a atualização pela Taxa do Selic, dos valores relativos aos créditos presumidos de IPI, com base no §4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95. (cálculos anexos com base no valor reconhecido pela fiscalização).

Entretanto, caso estes julgadores entendam pela impossibilidade de aplicação da Taxa do Selic para o ressarcimento de crédito presumido de IPI, os valores devem ser atualizados monetariamente pela Taxa de Juros a Longo Prazo - TJLP, haja vista necessidade de recomposição do valor real da moeda corroído pela inflação, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, (cálculos anexos com base no valor reconhecido pela fiscalização).

DO ERRO DE CÁLCULO DAS COMPENSAÇÕES HOMOLOGADAS - Diferença entre valor reconhecido do crédito e homologação das compensações

Analisando os valores apresentados no extrato constante do despacho decisório recorrido, verifica-se que o valor reconhecido pela fiscalização totaliza a quantia de R\$ 5.288.177,29, enquanto que as compensações homologadas perfazem o importe de R\$ 5.131.993,49, restando uma diferença de R\$ 156.183,80 em favor da contribuinte a ser homologada pela fiscalização.

Portanto, ainda que corretos os cálculos referentes ao crédito de IPI reconhecido pela fiscalização sem qualquer atualização, deve-se deduzir do saldo devedor remanescente a quantia de R\$ 156.183,80, relativa à diferença. apurada entre o efetivo crédito e as compensações homologadas.

Não obstante as assertivas já transcorridas, a autoridade julgadora entendeu ser indevida a atualização pela Taxa do Selic dos valores a título de crédito presumido do IPI, pelo fundamento de não haver previsão legal para tal pleito.

(...)

A aplicação da Taxa do Selic ao ressarcimento de créditos de IPI já fora consolidada pela jurisprudência administrativa da Câmara

Superior de Recursos Fiscais, bem como do Conselho de Contribuintes, coadunando com direito ao ressarcimento real da contribuinte, com a devida vênia transcreve-se alguns julgados neste sentido:

(...)

Ainda que inexista previsão expressa na legislação, conforme embasado pela autoridade julgadora, a correção dos valores pela Taxa do Selic é direito inerente aos créditos tributários no âmbito Federal, suprimindo o desgaste natural da moeda, e consoante artigo 108, inciso I, do CTN, a autoridade competente deve se utilizar da analogia, aplicando-se para tanto a atualização pela Taxa do Selic, dos valores relativos aos créditos presumidos de IPI, com base no §4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95. (cálculos anexos com base no valor reconhecido pela fiscalização).

Entretanto, caso estes julgadores entendam pela impossibilidade de aplicação da Taxa do Selic para o ressarcimento de crédito presumido de IPI, os valores devem ser atualizados monetariamente pela Taxa de Juros a Longo Prazo - TJLP, haja vista necessidade de recomposição do valor real da moeda corroído pela inflação, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, (cálculos anexos com base no valor reconhecido pela fiscalização).

DO ERRO DE CÁLCULO DAS COMPENSAÇÕES HOMOLOGADAS - Diferença entre valor reconhecido do crédito e homologação das compensações Analisando os valores apresentados no extrato constante do despacho decisório recorrido, verifica-se que o valor reconhecido pela fiscalização totaliza a quantia de R\$ 5.288.177,29, enquanto que as compensações homologadas perfazem o importe de R\$ 5.131.993,49, restando uma diferença de R\$ 156.183,80 em favor da contribuinte a ser homologada pela fiscalização.

Portanto, ainda que corretos os cálculos referentes ao crédito de IPI reconhecido pela fiscalização sem qualquer atualização, deve-se deduzir do saldo devedor remanescente a quantia de R\$ 156.183,80, relativa à diferença. apurada entre o efetivo crédito e as compensações homologadas.

Sobreveio decisão de primeira instância ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/09/2003

RESSARCIMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO PRESUMIDO.

COMBUSTÍVEIS E ENERGIA ELÉTRICA.

Combustíveis e energia elétrica, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podendo ser computados, no cálculo do crédito presumido, os gastos com esses itens.

RESSARCIMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO PRESUMIDO.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Os custos de prestação de serviços de industrialização por encomenda não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, porque não são aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, únicas hipóteses admitidas pela Lei nº 9.363/96.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITA OPERACIONAL BRUTA.

ICMS.

O valor do ICMS destacado na nota, devido e recolhido pela empresa, compõe seu faturamento, sendo integrante também do conceito maior de receita operacional bruta.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CORREÇÃO MONETÁRIA.

Não é cabível a correção monetária de crédito presumido de IPI, pois não existe lei autorizando tal procedimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a recorrente interpôs o seu recurso voluntário em que repisa as alegações de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade pelo que se deve dele tomar conhecimento.

A controvérsia veiculada no recurso voluntário compreende seis questões autônomas, já enfrentadas pela decisão recorrida e ora reiteradas pela Recorrente: (i) a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de 2000 e 2001, dos valores de energia elétrica, combustíveis e industrialização por encomenda; (ii) a alegada duplicidade de exclusão de estoque no DCP de 2002; (iii) a exclusão do ICMS da Receita Operacional Bruta de 2002 e 2003; (iv) a aplicação retroativa, ou não, da IN SRF nº 315/2003; (v) a atualização monetária do crédito presumido pela Taxa Selic ou pela TJLP; e (vi) a alegada diferença de R\$ 156.183,80 entre o crédito reconhecido e as compensações homologadas. Passo ao exame de cada uma delas.

I — Energia elétrica, combustíveis e industrialização por encomenda (2000 e 2001)

O crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 constitui benefício fiscal destinado a ressarcir, ao produtor exportador, o valor das contribuições ao PIS e à COFINS incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (MP, PI e ME) utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação. O art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96 remete, subsidiariamente, à legislação do Imposto de Renda e à do IPI a definição desses conceitos, e o art. 147, I, do então vigente RIPI/98 (Decreto nº 2.637/98) esclarece que se incluem entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização em razão de contato físico direto com o produto em fabricação.

A Recorrente sustenta que esse rol abrangeria qualquer bem consumido na operação industrial, “independentemente de suas qualificações”, de modo a incluir energia elétrica, combustíveis e a própria prestação de serviços de industrialização por encomenda. Não assiste razão à Recorrente. O critério normativo não é o do mero desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas do insumo em sentido amplo, mas o do contato físico direto com o produto em elaboração, de modo a com ele se integrar ou ser nele consumido na operação de transformação industrial — o que não ocorre com a energia elétrica e os combustíveis, consumidos no funcionamento de máquinas e equipamentos, mas não incorporados ao produto final nem em contato direto com ele.

A matéria está pacificada pela Súmula CARF nº 19, de observância obrigatória por todos os colegiados deste Conselho, nos termos do art. 72 do Regimento Interno do CARF e da Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, que lhe atribuiu efeito vinculante:

“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.”

O mesmo entendimento foi reiterado em precedentes desta Casa que aplicaram a Súmula nº 19 a insumos de natureza análoga, como lenha, lubrificantes, água e despesas de telefonia, por não serem fisicamente incorporados ao produto. No mesmo sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uniforme em reconhecer que a energia elétrica e

os combustíveis consumidos no processo produtivo não se caracterizam como insumos para fins de creditamento de IPI, porquanto não se incorporam ao processo de transformação de que resulta a mercadoria industrializada.

Acrescenta-se, ainda que por fundamento diverso e não essencial à presente conclusão, que a Súmula CARF nº 183, também vinculante (Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021), reforça a vedação a insumos consumidos em etapas que não se confundem com a industrialização em sentido próprio, ao dispor que “o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, energia elétrica e combustíveis, empregados em atividades anteriores à fase industrial do processo produtivo, não deve ser incluído na base de cálculo do crédito presumido do IPI, de que tratam as Leis nºs 9.363/96 e 10.276/01”, hipótese que, embora não seja a exatamente versada nestes autos — em que a energia elétrica e os combustíveis foram consumidos dentro do próprio processo industrial, e não em fase anterior a ele —, corrobora a diretriz geral desta Corte de interpretação restritiva do conceito de insumo para os fins do benefício em exame.

Tampouco prospera o apelo da Recorrente ao Decreto nº 1.751/95, que disciplina, em âmbito diverso — o de medidas de defesa comercial contra práticas desleais de comércio internacional —, o conceito de insumo para fins de apuração de margem de subsídio em processos de salvaguardas comerciais. Trata-se de regime jurídico autônomo, com finalidade e base normativa próprias, que não pode ser invocado para alargar, por analogia, o conceito de matéria-prima e produto intermediário estabelecido, de forma específica e taxativa, pela legislação do IPI para os fins da Lei nº 9.363/96.

No que concerne à prestação de serviços de industrialização por encomenda, o exame da evolução legislativa confirma o acerto da decisão recorrida. A Lei nº 9.363/96, vigente nos anos-calendário de 2000 e 2001, contemplava exclusivamente as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (art. 2º). Apenas com a edição da Lei nº 10.276/2001, que instituiu regime alternativo de apuração, passou a ser legalmente admitida a inclusão, na base de cálculo, tanto da energia elétrica e combustíveis como insumos (art. 1º, § 1º, I) quanto do valor da prestação de serviços de industrialização por encomenda, em inciso autônomo e distinto (art. 1º, § 1º, II), o que evidencia que o legislador não os equiparou a insumos, mas lhes conferiu tratamento específico e à parte. Tal inovação, por constituir ampliação do benefício fiscal e por não conter qualquer cláusula de retroatividade, aplica-se exclusivamente aos fatos geradores ocorridos a partir de sua vigência, não alcançando os exercícios de 2000 e 2001, em relação aos quais a Recorrente optou — e nisso não há controvérsia — pela sistemática da Lei nº 9.363/96.

Por todo o exposto, mantém-se a glosa efetuada pela autoridade fiscal e confirmada pela DRJ quanto aos valores de energia elétrica, combustíveis e industrialização por encomenda relativos aos anos-calendário de 2000 e 2001.

II — Alegada duplicidade de exclusão de estoque no DCP de 2002

A Recorrente sustenta que, nos meses de novembro e dezembro de 2002, teria excluído em duplicidade os valores relativos a produtos em elaboração e produtos acabados não vendidos, o que teria resultado em crédito inferior ao efetivamente devido.

A análise dos próprios elementos dos autos não confirma a alegação. Conforme apontado pela DRJ, os Demonstrativos de Crédito Presumido (DCPs) relativos a novembro e dezembro de 2002, constantes às fls. 417 e 419 do processo eletrônico, registram valor zero no item 22 em ambos os períodos — o que indica que, ao contrário do sustentado pela Recorrente, não houve exclusão alguma do estoque nesses meses, e não duplicidade de exclusão. A Recorrente não trouxe, nem na Manifestação de Inconformidade nem no presente recurso, elemento documental concreto e específico capaz de infirmar essa constatação objetiva extraída dos próprios demonstrativos por ela apresentados, limitando-se a reiterar a alegação genérica de divergência sem indicar, com precisão, em que consistiria o erro de apuração.

Tratando-se de pedido de reconhecimento de crédito, o ônus de comprovar, de forma específica e documentalmente idônea, a existência e a exatidão do direito creditório pleiteado incumbe ao contribuinte, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/99 e da reiterada jurisprudência deste Conselho sobre a matéria. Não tendo a Recorrente se desincumbido desse ônus, mantém-se a apuração realizada pela autoridade fiscal quanto ao ano-calendário de 2002 no que se refere a este ponto específico.

III — Exclusão do ICMS da Receita Operacional Bruta (2002 e 2003)

Sustenta a Recorrente que o ICMS destacado nas notas fiscais de venda deveria ser excluído da Receita Operacional Bruta utilizada na apuração do crédito presumido relativo aos anos-calendário de 2002 e 2003, sob o fundamento de que tal tributo não comporia o conceito de faturamento ou de receita bruta, e invoca, em reforço, o julgamento do RE nº 574.706/PR pelo Supremo Tribunal Federal, no qual a Corte, em repercussão geral (Tema 69), fixou a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins”.

A questão não comporta o desate pretendido pela Recorrente, por uma razão de base: o precedente vinculante do STF refere-se, exclusivamente, à base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, tributos cuja hipótese de incidência é o faturamento ou a receita, conforme o art. 195, I, “b”, da Constituição Federal. A controvérsia destes autos é estrutural e materialmente diversa: trata-se da composição da Receita Operacional Bruta como grandeza integrante da fórmula de cálculo do crédito presumido de IPI previsto nas Leis nºs 9.363/96 e 10.276/2001, benefício fiscal cuja base de cálculo é definida por regra própria e específica, que não se confunde com a hipótese de incidência do PIS e da COFINS, ainda que historicamente o benefício tenha sido concebido como forma de ressarcimento dessas contribuições.

Nesse particular, a controvérsia já foi enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos. No julgamento do REsp nº 1.144.469/PR (Tema 313), de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Primeira Seção daquela Corte fixou a tese de que *o valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa, compõe seu*

faturamento, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, entendimento aplicável, por identidade de fundamento, à apuração da Receita Operacional Bruta para os fins das Leis n.ºs 9.363/96 e 10.276/2001, que adotam exatamente o conceito de receita bruta da legislação do Imposto de Renda (art. 279 do RIR/99) e da legislação que rege a incidência do PIS e da COFINS na sistemática então vigente — sem que a tais diplomas se estenda automaticamente a ratio decidendi do Tema 69, fixada à luz do art. 195, I, “b”, da Constituição, em contexto normativo e finalístico distinto.

Demais, ainda que se admitisse, para fins de argumentação, alguma aproximação conceitual entre as duas controvérsias, é de se observar que, ao tempo da apresentação do Recurso Voluntário, o julgamento do Tema 69 ainda não havia transitado em julgado, tampouco se tinha modulação de seus efeitos, sendo prudente, e tecnicamente correto, que a aplicação de tal entendimento à sistemática do crédito presumido de IPI — caso viesse a ser estendida por este colegiado ou pelos órgãos superiores — somente ocorra mediante manifestação expressa e específica da jurisprudência administrativa ou judicial sobre essa exata questão, o que até o presente momento não se verificou nos autos.

Acrescenta-se que, conforme apontado no Termo de Informação Fiscal e não impugnado de forma específica pela Recorrente, a própria contribuinte, em todos os demais períodos de apuração, incluiu o ICMS na Receita Operacional Bruta, tendo a irregularidade na exclusão sido identificada pela fiscalização apenas nos meses de julho a setembro de 2003 — circunstância que reforça que o procedimento correto, também adotado pela própria Recorrente na generalidade dos períodos, era o de inclusão do imposto estadual na base da Receita Operacional Bruta.

Por essas razões, mantém-se a inclusão do ICMS na Receita Operacional Bruta para fins de apuração do crédito presumido relativo aos anos-calendário de 2002 e 2003, restando prejudicado o pedido de reconhecimento das diferenças de R\$ 329.880,30 e R\$ 200.302,29, respectivamente, calculadas pela Recorrente sob premissa diversa da ora adotada.

IV — Vigência da Instrução Normativa SRF n.º 315/2003

Sustenta a Recorrente que a vedação ao crédito presumido relativo ao PIS, para pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa dessa contribuição (art. 36 da IN SRF n.º 315/2003), publicada em 03/04/2003, não poderia retroagir para alcançar o índice aplicável a dezembro de 2002 e ao 1º trimestre de 2003, sob pena de violação aos princípios constitucionais da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”, CF) e da proteção ao direito adquirido (art. 5º, XXXVI, CF).

A premissa do recurso, contudo, não encontra amparo no próprio texto normativo. O art. 47 da IN SRF n.º 315/2003 disciplina, de forma expressa e escalonada, a vigência de seus diversos dispositivos, estabelecendo, em seu inciso II, que os arts. 36 a 39 — nos quais se insere a vedação ora discutida — produzem efeitos a partir de 1º de dezembro de 2002, e não a partir da data de publicação da norma. Não se trata, portanto, de retroatividade no sentido vedado pelo

ordenamento constitucional — isto é, de norma que alcance fatos geradores já consumados sob a vigência de regra anterior mais benéfica —, mas de regra de vigência diferida fixada pela própria norma, aplicável a fatos geradores ocorridos a partir da data nela própria indicada, técnica legislativa que não encontra óbice constitucional, mormente porque o tributo em questão — IPI, na sistemática do crédito presumido — não está sujeito ao princípio da anterioridade na forma do art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição.

Por conseguinte, os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de dezembro de 2002 já se encontravam, desde aquela data, sob a vigência da regra restritiva trazida pelos arts. 36 a 39 da IN SRF nº 315/2003, ainda que a norma tenha sido publicada somente em 03/04/2003 — circunstância que, em si, não configura direito adquirido da Recorrente à manutenção do índice anterior (0,0365) para o período de dezembro de 2002 a março de 2003, na medida em que não havia, antes da consumação do fato gerador de cada período de apuração, situação jurídica definitivamente constituída sob a égide da regra revogada.

O precedente do então Conselho de Contribuintes invocado pela Recorrente (Acórdão 203-12810) versa sobre hipótese distinta, de instrução normativa que pretendia atribuir eficácia retroativa a fatos geradores anteriores à própria data de início de vigência por ela fixada — o que não é o caso dos autos, em que a IN SRF nº 315/2003 expressamente delimitou, em dispositivo próprio de vigência, o termo inicial de produção de efeitos do art. 36, sem alcançar período anterior a essa data.

Mantém-se, portanto, a aplicação do índice de 0,03 a partir de 1º de dezembro de 2002, tal como apurado pela autoridade fiscal e confirmado pela DRJ, restando prejudicado o pedido de reconhecimento de crédito adicional de R\$ 267.295,77.

V — Atualização monetária do crédito presumido pela Taxa Selic ou pela TJLP

Por fim, pretende a Recorrente a atualização da totalidade do crédito presumido reconhecido pela Taxa Selic, ou, sucessivamente, pela TJLP, sob o argumento de que a ausência de correção monetária implicaria desvalorização do crédito e enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional.

A pretensão não encontra amparo legal. Como bem assentado na decisão recorrida, o ressarcimento de crédito presumido de IPI constitui incentivo fiscal à exportação, de natureza e finalidade distintas das da restituição ou da compensação de tributo pago indevidamente ou a maior, disciplinadas pelo art. 165 do CTN e pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91. O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, que prevê a incidência de juros equivalentes à Taxa Selic, aplica-se, por força de sua própria redação e da remissão que faz ao art. 66 da Lei nº 8.383/91, exclusivamente às hipóteses de compensação ou restituição de pagamento indevido ou a maior — situação juridicamente distinta do ressarcimento de incentivo fiscal, no qual não há ingresso anterior de valores nos cofres públicos a título de tributo pertencente ao contribuinte, mas concessão de benefício para fomento à atividade exportadora.

Por se tratarem de institutos distintos — ressarcimento de incentivo fiscal, de um lado, e restituição/compensação de indébito tributário, de outro —, não é cabível a aplicação analógica do regime de correção monetária e juros previsto para o segundo ao primeiro, sob pena de o intérprete administrativo criar, por equiparação não autorizada por lei, benefício adicional não contemplado pelo legislador, em manifesta violação ao princípio da legalidade estrita que rege a concessão de incentivos fiscais (art. 150, § 6º, CF, e art. 111 do CTN).

Não se desconhece a existência de precedentes administrativos pretéritos que admitiram a aplicação analógica da Taxa Selic ao ressarcimento de crédito presumido de IPI, com base no art. 108, I, do CTN. Tais precedentes, contudo, não se sobrepõem à ausência de previsão legal expressa. A questão está, ademais, atualmente pacificada pela Súmula CARF nº 154, de observância obrigatória (Portaria ME nº 410, de 16/12/2020), segundo a qual “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”. A própria redação do enunciado confirma, a contrario sensu, a regra geral de que o ressarcimento de crédito presumido de IPI, por si só, não comporta atualização monetária, reservando-se a incidência da Taxa Selic à hipótese excepcional e específica de mora da Administração, caracterizada pelo decurso do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 sem a devida apreciação do pedido.

No caso concreto, a Recorrente não arguiu, em nenhum momento do presente recurso ou da manifestação de inconformidade, a ocorrência de mora da Administração na apreciação de seu pedido de ressarcimento além do prazo legal, de modo que não há, nos autos, fundamento fático ou jurídico que autorize a incidência da Taxa Selic, tampouco da TJLP — esta última, ressalte-se, sem qualquer amparo normativo para aplicação ao crédito presumido de IPI.

Mantém-se, portanto, a decisão recorrida quanto à impossibilidade de atualização monetária do crédito presumido reconhecido.

VI — Alegada diferença entre o crédito reconhecido e as compensações homologadas

A Recorrente arguiu, ainda, a existência de diferença de R\$ 156.183,80 entre o valor do crédito reconhecido pela autoridade preparadora (R\$ 5.288.177,29) e o total das compensações homologadas (R\$ 5.131.993,49), sustentando que tal montante deveria ser abatido do saldo devedor remanescente, independentemente do resultado das demais questões discutidas no presente recurso.

A pretensão não comporta acolhimento. A diferença apontada pela Recorrente não constitui questão autônoma de direito, mas mera consequência aritmética das teses já examinadas e rejeitadas nos itens II e III deste voto. Conforme apurado pela autoridade fiscal e confirmado pela DRJ, a divergência entre o crédito reconhecido e as compensações homologadas decorreu diretamente da exclusão indevida do ICMS da Receita Operacional Bruta nos meses de julho a setembro de 2003 e da não exclusão do estoque em duplicidade nos meses de novembro e

dezembro de 2002 — questões que, como demonstrado, não assiste razão à Recorrente. Afastadas as premissas de que parte a Recorrente para demonstrar a alegada diferença, resta prejudicado o pedido de reconhecimento do montante de R\$ 156.183,80, mantendo-se a apuração realizada pela autoridade fiscal quanto às compensações homologadas.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo, em todos os seus termos, o Acórdão nº 15-043.017, proferido pela 4ª Turma da DRJ/SDR, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o direito creditório além do montante de R\$ 5.288.177,29 já admitido pela autoridade preparadora.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira