



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.002215/2008-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.171 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2021
Recorrente USINA DA BARRA S/A ACUCAR E ALCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

CRÉDITO PRESUMIDO. CONCEITO DE MATÉRIAS-PRIMAS OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS

Os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os produtos empregados na fase de cultivo da matéria prima por não estar em contato direto com o produto acabado.

Súmula CARF nº 183

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.

DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS.

SÚMULA CARF Nº19

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Arnaldo Diefenthaler Dornelles, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

Replico o relatório utilizado pela DRJ para retratar os fatos.

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade interposta pela empresa epigrafada, em contrariedade à decisão que não homologou de modo integral as compensações declaradas que utilizaram o crédito presumido de IPI apurado no ano-calendário de 2003, no montante de R\$ 1.347.307,40 (um milhão, trezentos e quarenta e sete mil, trezentos e sete reais, e quarenta centavos). Do crédito pleiteado foram reconhecidos apenas R\$ 176.328,69 (cento e setenta e seis mil, trezentos e vinte e oito reais, sessenta e nove centavos), insuficientes a permitir a homologação de todas as compensações. O crédito pleiteado foi solicitado e demonstrado no **PER/DCOMP** nº 02026.92300.190808.1.5.01-5432, ao qual foram vinculadas as declarações de compensação (DCOMP) abaixo discriminadas:

DCOMP	VALOR UTILIZADO DO CRÉDITO	VALOR RECONHECIDO	SITUAÇÃO
04061.41633.190808.1.7.01-1415	83.512,08	83.512,08	Homologada
04818.53075.190808.1.7.01-0111	669.115,41	92.816,61	Homologada Parcial
23666.55457.190808.1.7.01-8239	140.163,04	0,00	Não Homologada
05047.69844.190808.1.7.01-7104	308.497,42	0,00	Não Homologada
03681.06516.190808.1.7.01-2071	26.401,30	0,00	Não Homologada
05632.96966.190808.1.7.01-1663	119.618,15	0,00	Não Homologada
TOTAL	1.347.307,40	176.328,69	

A título de esclarecimento, cumpre consignar que tais informações foram extraídas das próprias DCOMP (e-fls. 181/204), dos cálculos de imputação (e-fls. 205/208) e do extrato do processo (e-fl. 218).

A autoridade administrativa, em sua decisão (e-fls. 209/213), apoiou-se na Informação Fiscal (e-fls. 146/155) lavrada em conclusão ao procedimento fiscal levado a efeito junto à empresa. Este procedimento foi instaurado em face dos pedidos de ressarcimento referentes aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003 e ao 1º trimestre de 2004. Todavia, os pedidos referentes aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2003 foram objetos de pedidos de cancelamento pela interessada, sendo, por conseguinte, excluídos da análise deste processo. Quanto ao 1º trimestre de 2004, a respectiva análise foi transferida para o processo nº 15892.000004/2010-48, consoante explicita o despacho decisório (e-fl. 210). Assim, o presente processo e o despacho decisório limitaram-se ao crédito apurado no 4º trimestre de 2003.

A Informação Fiscal relata que a empresa efetuou a utilização de produtos que não poderiam ser considerados na base de cálculo da apuração do crédito presumido. Em síntese, apontou as seguintes constatações:

1- Aquisições de Pessoas Físicas

Com base nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, no art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13 de março de 1997, e no Parecer PGFN/CAT nº 3092/2002, de 27 de setembro de 2002, aprovado pelo Sr. Ministro da

Fazenda, entendeu a Fiscalização que a cana-de-açúcar adquirida de pessoas físicas, por não serem estes contribuintes do PIS e da COFINS e por não ter havido a incidência dessas contribuições em referidas aquisições, não pode ser incluída no cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento de tais contribuições.

Por este motivo, os correspondentes custos devem ser excluídos da apuração do crédito presumido. Discriminados na conta contábil nº 4.1.01.17.1701 (Matéria Prima Cana – PF), o total das mencionadas aquisições totalizaram R\$ 58.147.686,89 no ano de 2003.

2- Produtos não Compreendidos nos Conceitos de MP, PI e ME

Com base no art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996, no art. 147, I, do RIPI/1998, no art. 3º, § 16, da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, e no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, entendeu a Fiscalização que as aquisições de adubos, fertilizantes, defensivos e demais insumos da atividade agrícola, utilizados no cultivo da cana-de-açúcar, não podem ser incluídas no cálculo do crédito presumido do IPI, porque não compreendidas nos conceitos de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME). De mesma forma, partes e peças de máquinas, equipamentos e veículos, bem como materiais de manutenção e combustíveis, devem ser desconsiderados. Indicados nas Planilhas V (e-fl. 138) e VI (e-fl. 139), esses materiais totalizaram, respectivamente, R\$ 46.952.366,18 e R\$ 9.667.921,28 durante o ano de 2003.

Considerando o acima exposto, a Fiscalização recalculou o crédito presumido, obtendo o valor de R\$ 176.328.69 para o ano de 2003 (e-fls. 141/144).

Cientificada da decisão em 01/03/2010, a interessada manifestou a sua inconformidade em 31/03/2010 (e-fls. 242/261). Aduziu, em suma, as seguintes razões de defesa:

1- Aquisições de Pessoas Físicas

O crédito presumido do IPI deve ser calculado conforme determina o art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996, com base no valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não se fazendo a distinção invocada pelo Fisco.

Na verdade, essa distinção passou a ser feita por meio de instruções normativas editadas posteriormente e que, a pretexto de disciplinar a aplicação da lei, inovaram na ordem jurídica, reduzindo o alcance do benefício e do próprio desiderato governamental de fomentar exportações e o ingresso de divisas no país.

Para apoiar seus argumentos, a manifestante traz à colação jurisprudência administrativa e judicial.

2- Produtos não Compreendidos nos Conceitos de MP, PI e ME

Conforme descrição detalhada de cada insumo industrial, não há dúvidas de que todos estão diretamente ligados ao processo produtivo, nele se consumindo. Por sua vez, a **energia elétrica** é o insumo determinante na movimentação das esteiras que transportam todo o contingente de matérias-primas e das pesadas moendas que esmagam a cana-de-açúcar e dela extraem o caldo, que se transforma no açúcar. Além disso, a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, exigindo o consumo de quantidades de **óleo diesel como combustível**. Nesse contexto, evidente que tais insumos devem compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996. Sem tais produtos, sequer viável economicamente seria a atividade.

A sobredita Lei não delimitou o direito de crédito apenas ao consumo direto. No mesmo sentido, a Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, dispôs que na determinação do valor do crédito presumido do IPI, será observada a totalidade da 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.

A teor do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996, para a delimitação dos conceitos de MP, PI e ME, aplica-se a legislação do IPI. O Regulamento do IPI é claro ao estabelecer que estão abrangidos dentro deste conceito os produtos que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Por força do art. 153, § 3º, II, CF, é sempre assegurado o direito de abatimento do imposto pago nas operações antecedentes. A não-cumulatividade é princípio que a Constituição instituiu em favor do contribuinte, reservando a este o direito de abatimento do imposto pago em todas as operações que concorreram à confecção de determinado bem. A Constituição Federal vigente não estabelece qualquer restrição quanto à origem das mercadorias para o aproveitamento do crédito, diferentemente do que ocorria sob a égide da Constituição anterior. Qualquer restrição que se estabeleça a esse direito se mostra atentatório contra a Constituição e ao princípio da não-cumulatividade do IPI. É o relatório do essencial.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto (SP) julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade e a decisão foi assim ementada (fls. 300 a 308):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Em julgamento de recurso especial pela sistemática do art. 543-C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça entendeu ser ilegal a IN SRF nº 23, de 1997, por ter ela extrapolado os limites da Lei nº 9.363, de 1996, 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 sujeitos à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS. Comunicada do resultado do julgamento pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deve adotar a orientação emanada daquele órgão por meio de Nota Explicativa.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DOS PRODUTOS NÃO ABRANGIDOS PELOS CONCEITOS DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM.

A base de cálculo do crédito presumido do IPI corresponde ao valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados nos produtos industrializados exportados. Os conceitos de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem devem ser aqueles estabelecidos na legislação do IPI, consoante determina o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996. Produtos que não se enquadrem nesses conceitos devem ser desconsiderados da base de cálculo do crédito.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

A referida decisão foi proferida com o seguinte dispositivo:

Por todo o exposto, voto por considerar parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, **reconhecendo o direito de a interessada incluir as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas na base de cálculo do crédito presumido do IPI.** O crédito assim calculado é de R\$ 767.848,83 (setecentos e sessenta e sete mil, oitocentos e quarenta e oito reais, oitenta e três centavos), ficando homologadas as compensações de acordo com o quadro abaixo:

DCOMP	VALOR UTILIZADO DO CRÉDITO	VALOR RECONHECIDO	SITUAÇÃO
04061.41633.190808.1.7.01-1415	83.512,08	83.512,08	Homologada
23666.55457.190808.1.7.01-8239	140.163,04	140.163,04	Homologada
05047.69844.190808.1.7.01-7104	308.497,42	308.497,42	Homologada
04818.53075.190808.1.7.01-0111	669.115,41	235.676,29	Homologada Parcial
03681.06516.190808.1.7.01-2071	26.401,30	0,00	Não Homologada
05632.96966.190808.1.7.01-1663	119.618,15	0,00	Não Homologada
TOTAL	1.347.307,40	767.848,83	

Em seu apelo ao CARF (fls. 454/484), a recorrente alega preliminarmente nulidade por cerceamento de defesa com o indeferimento da diligência/perícia; direito ao crédito presumido de IPI sobre insumos agrícolas; dos créditos básicos de IPI – materiais intermediários e do crédito presumido de IPI relativo à energia elétrica e combustível em geral.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

PRELIMINAR

Nulidade por cerceamento de defesa

Inicialmente alega a recorrente nulidade do acórdão recorrido visto que no seu entender houve cerceamento de defesa devido ao indeferimento do pedido de diligência/perícia.

Ocorre que no caso dos autos, tal medida mostra-se desnecessária e ainda intempestiva, visto que na fase em que o processo se encontra, caso carecesse de parecer técnico ele deveria ter sido requerido no momento que apresentou a Manifestação de inconformidade o que não ocorreu.

Dispõe o *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 18. A autoridade julgadora de **primeira instância** determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.”

Resta claro, portanto, que o requerimento deveria ter sido direcionado ao julgador de primeira instância. Contudo, cabe ainda acrescentar que em processos como o presente, este tem sido o entendimento adotado por esta Turma de Julgamento, conforme decisão a seguir ementada:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.” (Processo nº 10880.653302/2016-46; Acórdão nº 3201-004.221; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/09/2018) (Grifei)

Nesse sentido, **rejeito a preliminar de nulidade e o pedido de diligência**, pelos motivos acima expostos.

MÉRITO

Conforme consta no relatório acima reproduzido, trata-se de pedidos de compensação, de créditos de crédito presumido de IPI apurado no ano-calendário de 2003, restando para esse processo a análise apenas do 4º trimestre de 2003.

O julgador de piso reconheceu o crédito relativo a aquisição de cana-de-açúcar de pessoa física e manteve as glosas relacionadas aos insumos agrícolas, combustíveis e energia elétrica, que a seguir passo a julgar.

Do direito ao crédito presumido de IPI sobre insumos agrícolas.

Sobre o tema, ao analisar a manifestação de inconformidade, a Delegacia Regional de Julgamento se posicionou da seguinte maneira:

DRJ: Ao refazer a apuração do crédito presumido do IPI, a autoridade fiscal excluiu da sua base de cálculo as aquisições daqueles produtos que não se enquadrariam nos conceitos nos MP, PI ou ME, indicando-os nas Planilhas V (e-fl. 138) e VI (e-fl. 139), anexas à Informação Fiscal. Essencialmente, o fundamento foi o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

(...)

A fim de caracterizar os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, determinados pelo art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996, a autoridade fiscal citou o art. 147, I, do RIPI/1998, o art. 3º, § 16, da Portaria MF nº 38, de 1997, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, e o Parecer Normativo CST nº 181, de 1974.

(...)

Contudo, engana-se a manifestante ao afirmar que a Lei não delimitou o direito de crédito apenas aos produtos consumidos diretamente no processo produtivo. Embora não tenha utilizado esta referência de modo explícito, ao vincular o conceito de insumos à legislação do IPI, não fez outra coisa senão limitar o alcance de sua aplicação.

A recorrente apresentou no seu Recurso Voluntário as seguintes argumentações:

RV: Todavia, há que se sopesar que o processo produtivo do açúcar e do álcool em uma empresa agroindustrial, tal qual a Recorrente, é verticalizado, englobando não apenas a produção do açúcar e do álcool em etapa final de industrialização, mas também da principal matéria-prima destes produtos, qual seja, a cana de açúcar.

Afinal, consoante se verifica do seu objeto social, a Recorrente exerce ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL, cujo objeto consiste na fabricação de açúcar e álcool, sendo imprescindível, para o exercício de sua atividade, a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo, o qual abrange o plantio da cana de açúcar, o corte, o carregamento, o transporte, a pesagem e amostragem, a produção do açúcar e álcool, a distribuição e a venda destes produtos.

(...)

Pois bem. O açúcar e o álcool, in casu, constituem apenas o resultado final (produto) do processo produtivo realizado pela Recorrente no qual a produção da cana de açúcar encontra-se inserida, e que tem início com a análise e obtenção da terra (própria ou de terceiros), planejamento (mediante levantamento topográfico, etc.), preparo, plantio e colheita da cana de açúcar.

(...)

Nesse passo, inarredável que a **utilização de adubos, fertilizantes, e defensivos agrícolas**, por exemplo, mostra-se essencial para a consecução da etapa atinente ao trato da cultura de cana, pois sem eles, a produção minguiaria ou, ainda, estaria sujeita ao ataque de pragas capazes de aniquilar a lavoura e inviabilizar, por completo, a etapa industrial que compreende a produção do açúcar e álcool.

(...)

Desta feita, patente que tais insumos amoldam-se, com perfeição, ao conceito de produto intermediário, hábil a ensejar o crédito presumido de IPI ora em debate.

Diante das alegações, cabe relatar sobre a verificação da existência ou inexistência do direito à apuração do crédito presumido em relação à fase agrícola do processo produtivo do açúcar e do álcool que deve ser buscado na legislação sobre o assunto. As glosas estão relacionadas nos quadros abaixo:

PLANILHA V - Demonstrativo das Contas Contábeis de Insumos, Combustíveis e Materiais Diversos utilizados na parte Agrícola que integram os Custos dos Produtos Vendidos.		
USINA DA BARRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL - CNPJ 51.161.495/0001-71		
Processo nº 13888.002215/2008-34 - Jan a Dez/2003 e Jan/2004		
Conta	Jan a Dez/2003	Jan/2004
4.3.01.18.1801 - Adubos e Fertilizantes	18.321.825,33	266.856,57
4.3.01.18.1805 - Combustíveis	11.221.257,36	334.469,72
4.3.01.18.1818 - Herbicidas e Inseticidas	11.287.411,85	374.510,22
4.3.01.18.1819 - Inseticidas	3.773.874,58	222.204,10
4.3.01.18.1825 - Lubrificantes	521.939,25	18.045,67
4.3.01.18.1846 - Mudas Cana Açúcar p/ Plantio	418.570,75	0,00
4.3.01.18.1841 - Pneus e Cameras de Ar	1.407.487,06	38.925,10
TOTAL	46.952.366,18	1.255.011,38

PLANILHA VI - Demonstrativo das Contas Contábeis de Materiais Diversos e Combustíveis utilizados na Manutenção da parte Industrial que integram os Custos dos Produtos Vendidos.		
USINA DA BARRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL - CNPJ 51.161.495/0001-71		
Processo n.º 13888.002215/2008-34 - Jan a Dez/2003 e Jan/2004		
Conta	Jan a Dez/2003	Jan/2004
4.1.01.18.1805 - Combustíveis	403.851,06	83.623,16
4.1.01.18.1806 - Consumo de Lenha	38.063,31	0,00
4.1.01.18.1825 - Lubrificantes	494.206,13	11.648,77
4.1.01.18.1834 - Materiais de Manutenção	8.731.800,78	1.734.265,97
TOTAL	9.667.921,28	1.829.537,90

A recorrente alega ter 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 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.

Do Decreto 4.544 de 2002, (RAIPI 2002) infere-se que o conceito de produção aplicável no âmbito do IPI se identifica com uma "operação", ou seja: para 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); para o art. 3º do RIPI/2002, produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida como industrialização, ainda que incompleta, parcial ou intermediária.

Sob essa ótica 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 salutar afirmar que o processo de cultivo da cana-de-açúcar é de natureza rural e agrícola, que vem antes mesmo da industrialização que só deve ocorrer após a existência da matéria prima.

Não se tratando o cultivo da cana-de-açúcar de uma operação de industrialização e sim agrícola, não há direito de aproveitar o crédito presumido em relação aos custos incorridos nesta fase, que ao meu ver é considerada pré-industrial, uma vez que esta inserida no cultivo do que ainda virá a ser considerado matéria prima, estando corretas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Esse é o entendimento da **Súmula CARF nº 183**
Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

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.

Nesse sentido, nego provimento ao recurso e mantenho a glosa.

Do crédito presumido de IPI relativo à energia elétrica e combustível em geral.

Acerca do tema o julgador de piso fez as seguintes considerações:

DRJ: No que se refere à energia elétrica e combustíveis, se estes não foram utilizados como MP, PI ou ME, não podem ser aproveitados no cálculo do crédito presumido. A Lei nº 10.276, de 2001, permitiu o seu aproveitamento no caso de a empresa optar pela forma alternativa de apuração por ela autorizada. Se a interessada optou em apurar o crédito presumido pela sistemática da Lei nº 9.363, de 1996, não está permitida a incluir os gastos com energia elétrica e combustíveis na base de cálculo.

Não bastasse a improcedência da reclamação, é importante também esclarecer que, em razão dos princípios da hierarquia e da presunção da legalidade e constitucionalidade dos atos administrativos, não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar comandos normativos emanados de instâncias superiores, sem que eles tenham sido cancelados pela própria autoridade, ou hierarquicamente superior, que a expediu, ou afastados pela autoridade judicial em rito processual adequado, o que não são o caso.

(...)

E a Recorrente defendeu o seu direito ao crédito fundamentando o seu recurso nas seguintes conclusões:

RV: No entanto, a Recorrente, embora não discorde da premissa de que, para o enquadramento destes insumos (energia elétrica e outros combustíveis) como produtos intermediários, é necessário que se integrem ao produto ou sejam consumidos no processo de industrialização em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto ou por este diretamente sofrida, discorda radicalmente da conclusão de que, em seu processo produtivo, tais insumos não preenchem esse requisito para a legitimação do crédito.

Afinal, os produtos glosados, incluindo a **energia elétrica e demais combustíveis**, são insumos que se configuram efetivamente indispensáveis/essenciais no âmbito de seu processo produtivo, nos termos da legislação tributária federal já acima analisada, bem como **também no que tange à legislação específica do creditamento presumido de IPI para ressarcimento de PIS/COFINS** (Lei nº 9.363/96).

(...)

Assim, os valores dos insumos utilizados no cálculo da base de cálculo do creditamento referente ao ressarcimento de PIS/COFINS, incluindo a energia elétrica e os combustíveis em geral, são legítimos, **posto que tais produtos são utilizados e**

consumidos integralmente pela Recorrente em seu processo produtivo; portanto, são produtos intermediários nos termos da legislação federal.

Entendo que assiste razão o julgador de piso, diante do que já vem sendo tratado pela jurisprudência dominante do CARF que já se manifestou sobre o assunto.

Inicialmente cabe destaque ao acórdão n.º **3201-004.670**, de relatoria da ilustre Conselheira Tatiana Josefovich Belisário, proferido na sessão de julgamento de 13 de dezembro de 2018, vejamos:

(...)

Nesse ponto, não se socorre a Recorrente de igual sorte. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, em se tratando de benefício fiscal, o crédito presumido do IPI não pode ser calculado sobre bens que não se agreguem ao produto final. Veja-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CAUSA EM QUE SE DISCUTE O CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI, COMO RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS, DE QUE TRATA A LEI 9.363/96.

EMPRESA PRODUTORA E EXPORTADORA DE SUCO DE LARANJA CONCENTRADO E CONGELADO. VALORES DOS COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NAS CALDEIRAS E DOS REAGENTES QUÍMICOS DE LIMPEZA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL FIRMADA POR ESTA CORTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

III. A Primeira Turma desta Corte, ao julgar o **REsp 529.577/RS**, deixou assentado que "o art. 1º da Lei 9.363/96 disciplina o reconhecimento do direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI somente em relação às mercadorias agregadas em processo produtivo a produto final destinado à exportação. A desoneração da carga tributária, como benefício fiscal, e em exceção à regra geral que é a incidência dos tributos que gerarão o crédito presumido, deve ser interpretada nos exatos termos da previsão legal, sem ampliação ou redução de seu alcance" (STJ, REsp 529.577/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJU de 14/03/2005).

IV. No mesmo sentido a Segunda Turma do STJ, a partir do julgamento do **REsp 1.049.305/PR** (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 31/03/2011), firmou o entendimento de que **"a energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel (combustíveis em geral) consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de 'matérias primas' ou 'produtos intermediários' para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º da Lei 9.363/96"**. No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.222.847/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 01/04/2011; REsp 816.496/AL, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/06/2012; REsp 1.331.033/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 09/04/2013; AgRg no AREsp 843.844/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/05/2016; AgRg no REsp 1.493.176/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/02/2016.

V. Nos presentes autos, consta da sentença que, "considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em

exame. In casu, os combustíveis utilizados nas caldeiras e os reagentes químicos de limpeza não se enquadram em tal definição, posto não se agregarem, direta ou indiretamente, ao produto final". No acórdão recorrido, ao confirmar a sentença, o Tribunal de origem deixou consignado que, "in casu, tanto os combustíveis como os reagentes químicos não são adquiridos com a exclusiva finalidade de elaborar o produto final, não sendo considerados, portanto, matéria prima ou produto intermediário submetido à transformação".

VI. Portanto, ao decidir pela impossibilidade de inclusão dos valores relativos aos combustíveis utilizados nas caldeiras e aos reagentes químicos de limpeza, dentre os insumos que integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI, o acórdão do Tribunal de origem alinhou-se à jurisprudência do STJ sobre o tema, pelo que incide, na espécie, a Súmula 83/STJ. Impende salientar que a orientação firmada nos supracitados precedentes do STJ, no sentido da impossibilidade de creditamento dos valores relativos aos combustíveis, aplica-se, pelas mesmas razões, aos reagentes químicos de limpeza.

VII. Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 908.161/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 04/11/2016)

Indo além, aplica-se ao caso a súmula CARF nº 19, de observância obrigatória a este Conselho:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Diante dessas considerações a medida que se impõe é negar provimento ao recurso e manter as glosas das despesas incorridas com combustível e energia elétrica.

Cabe ainda mencionar que da mesma maneira, em outro processo da mesma empresa recorrente, foi julgado o acórdão n.º **3402002.863** de relatoria do conselheiro Antônio Carlos Atulin com a seguinte ementa, vejamos:

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.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que sejam consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto em fabricação e que não sejam passíveis de ativação obrigatória. Parecer Normativo CST nº 65/79.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.

Por força do que restou decidido no RESP nº 993.164, decidido pelo STJ sob a sistemática do art. 543C do CPC, reverte-se a glosa em relação às aquisições de pessoas físicas.

CRÉDITO PRESUMIDO ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS.

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. Súmula CARF nº 19.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária.

Recurso Provido em Parte.

Assim concluo que o meu entendimento esta calcado no que já vem sendo decido, por assim respeitar a legislação vigente e aplicável a matéria posta em debate.

O contribuinte alega ainda direito ao crédito básico de IPI sobre materiais intermediários. Observo que a matéria é estranha aos autos, visto que o pedido de ressarcimento esta calcado no Crédito Presumido de IPI, conforme lei 9.363/96.

Ademais, não houve glosa por parte da fiscalização a esse tipo de crédito, não havendo assim qualquer justificativa para o recurso, tanto o é que a Manifestação de Inconformidade não traz em suas alegações questionamentos acerca do crédito básico de IPI, logo, além de ser clara a inovação recursal em sede de Recurso Voluntário, não há qualquer cabimento a sua análise, pelo que já foi dito e repito, não houve glosa nesse sentido.

Diante do exposto voto por rejeitar a preliminar e no mérito nego provimento ao Recurso Voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa