



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

Processo n° 13909.000124/2001-01
Recurso n° 255.682 Voluntário
Acórdão n° 3402-00.537 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2010
Matéria IPI - RESSARCIMENTO - CRÉDITO - PESSOAS FÍSICAS - ENERGIA COMBUSTÍVEIS
Recorrente MACSOL - MANUFATURA DE CAFÉ SOLÚVEL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/03/2001

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS A PESSOAS FÍSICAS E SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCLUSÃO. LEI 9.363/96. IN/SRFs n°s 23/97 e 103/97. RESTRIÇÕES INDEVIDAS. ARTS. 96, 99 E 100 DO CTN.

Incluem-se na base de cálculo do benefício as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem a pessoas físicas e a cooperativas de produtores, ainda que não tenham sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aludidas aquisições feitas de pessoas físicas e de cooperativas de produtores, incidindo em violação ao disposto nos arts. 96, 99 e 100 do CTN.

CRÉDITO PRESUMIDO. IPI. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição a partir de 01.01.96 (art. 39, § 4º da Lei n° 9.250/95) e, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, a referida Taxa incide também sobre o ressarcimento de créditos de IPI. Precedentes da CSRF.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito ao crédito de insumos adquiridos de pessoa física e cooperativas e taxa Selic a partir do protocolo do pedido. Vencidos os

Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Júlio Cesar Alves Ramos que negavam provimento ao recurso.


Nayra Bastos Manatta - Presidenta


Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça - Relator

EDITADO EM 26/05/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 364/375 vol. II) contra o Acórdão DRJ/RPO nº 14-17.860 de 05/12/07 constante de fls. 340/360 (vol. II) exarado pela 2ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto - SP que, por unanimidade de votos, houve por bem "indeferir" a Manifestação de Inconformidade de fls. 310/329 (vol.II), mantendo o Despacho Decisório de fls. 295/296 (vol.II) da DRF de Londrina-PR, que deferiu parcialmente (pleiteado R\$ 98.096,28; Glosado R\$ 50.178,48; deferido R\$ 47.917,80) o Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI no valor total de 98.096,28 (fls.01) protocolado em 11/10/01 e relativo ao período de março de 2001, para à final reconhecer à ora Recorrente o direito ao crédito de R\$ 47.917,80, bem como para homologar parcialmente até este valor, as compensações requeridas, observado o disposto na IN SRF nº 460/2004.

Nas informações que prestou em razão das diligências realizadas a d. Fiscalização (fls.290/294), explicita os motivos da **glosa do crédito** no valor total de R\$ 50.178,48, justificando-a nos seguintes termos:

"7. DAS MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM UTILIZADOS NA PRODUÇÃO

No cálculo do crédito presumido do 3º trimestre do ano-calendário de 2001, a contribuinte pleiteou como custo das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados em seu processo de produção, no período de janeiro/2001 a setembro/2001, o total de R\$ 9.729.599,36 (R\$ 7.936.820,61 + R\$ 487.064,65 + R\$ 1.305.714,11), como se vê pelo demonstrativo de fls. 167.

Desse total, para fins de cálculo de crédito presumido, não se enquadram no conceito de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, os seguintes valores:

rdh

a) R\$ 1.931.318,72, relativos às matérias-primas adquiridas de pessoas físicas, cooperativas e Ministério da Indústria e Comércio (artigo 3º da Lei n.º 9.363/96; art., 2º, §2º da IN-SRF 23/97; art. 2º da IN-SRF n.º 103/97; e itens "6" e "4" dos esclarecimentos COSIT, constantes dos Boletins Central n.ºs 057/96 e 098/96 respectivamente), bem como outras entradas desse insumo não sujeitas o PIS/COTINS, conforme demonstrado às fls. 279/280;

b) R\$ 1.016.000,86, relativos a insumos que não sofrem alterações em função de ação exercida diretamente sobre o produto fabricado, ou vice-versa, tais como alguns tipos de materiais secundários, derivados de petróleo, vapor, ar comprimido, etc. (relatório de fls. 281/282) (Parecer Normativo CST n.º 65/79, final da resposta dada em 25/09/95 à questão "D.11" do questionário da Associação de Comércio Exterior do Brasil e resposta da questão 17 do Perguntas e respostas sobre crédito presumido do IPI, publicado no Boletim Central 147 de 04/08/98); e

c) R\$ 487.064,65, relativos a energia elétrica (resposta dada em 25/09/95 à questão "D.3" do questionário da Associação de Comércio Exterior do Brasil).

Deve-se deduzir ainda do referido custo, o valor de R\$ 360.677,79 (R\$ 1.305.714,11 – R\$ 945.036,32), correspondente à diferença existente entre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção dos produtos não acabados e dos produtos acabados, mas não vendidos em 31 de dezembro de 2000, pleiteado como incluído no cálculo do crédito presumido do 1º trimestre de 2001, e o valor desses insuetos que foi considerado no ressarcimento efetuado pelo 13909.000004/2001-03 (artigo 30, §§ 3º e 4º, da Portaria MF n.º 38/97 e artigos 3º, § 3º e 4º, da IN-SRF n.º 23/97).

Procedidos esses ajustes, obtém-se como custo das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados no processo de produção da contribuinte, no período de janeiro a setembro do ano-calendário de 2001, o total de R\$ 5.934.537,34, como a seguir se demonstra:

(...).

A) CUSTO DAS MATÉRIAS, PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM PLEITEADO

(...).

B) EXCLUSÃO DE INSUMOS NÃO ENQUADRADOS COMO MATÉRIAS-PRIMAS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM

(...).

Adly

C) CUSTO DAS MATÉRIAS, PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM APURADO

(...).

8. DO CUSTO DOS INSUMOS UTILIZADOS NOS ESTOQUES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E ACABADOS EXISTENTES 30 DE SETEMBRO DE 2001

A contribuinte deduziu, do cálculo do crédito presumido do 3º trimestre do ano-calendário de 2001, o importe de R\$ 909.021,35, relativo ao custo dos insumos utilizados nos estoques de produtos em elaboração e acabados, mas não vendidos, existentes em 30 de setembro de 2001 (demonstrativos de fls. 168). Porém, em razão das exclusões comentadas no item "7" deste Termo, o custo dos referidos estoques deve ser ajustado para R\$ 443.851,48, como a seguir se

(...)

Esse custo ajustado das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem dos estoques de produtos em elaboração e acabados, mas não vendidos, existentes em 30 de setembro de 2001, de R\$ 443.851,48, esta sendo excluído no cálculo do crédito presumido do 3º trimestre do ano-calendário de 2001, em razão da contribuinte ter optado, a partir do 4º trimestre de 2001, pelo regime alternativo de crédito presumido, de que trata a Lei nº 10.276/2001, conforme previsto pelo artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 69/2001.

9. DO CRÉDITO PRESUMIDO APURADO

Procedendo-se aos reparos comentados nos itens "5", "6", "7" e "8" deste Termo, verifica-se que o ressarcimento do crédito presumido pleiteado no 3º trimestre do ano calendário de 2001, conforme pedido de fls. 01 deste processo (13909.000124/2001-01), deve ser alterado, de R\$ 98.096,28, para R\$ 47.917,80, conforme demonstrado a seguir:

(...).

10. CONCLUSÃO E ENCERRAMENTO DA VERIFICAÇÃO FISCAL CREDITO DE IPI PLEITEADO NESTE PROCESSO

Em face do exposto, damos por encerrada a presente verificação fiscal da legitimidade do valor pleiteado neste processo (13909.000124/2001-01), e PROPOMOS que seja:

a) **DEFERIDO PARCIALMENTE** o pedido de fls. 01, para o ressarcimento do valor de R\$ 47.917,80 (QUARENTA E SETE MIL NOOVECENTOS E DEZESSETE REAIS E OITENTA CENTAVOS), relativo ao crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI do 3º trimestre do ano-calendário de 2001, apurado pelo regime alternativo de que trata a Lei nº 10.276/2001; e

b) **INFORMADO À CONTRIBUINTE** que ela poderes, caso deseje, apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, manifestação de inconformidade junto à Delegacia da Receita Federal de

Julgamento em Porto Alegre - RS, conforme previsto pelo artigo 48 da Instrução Normativa - SRF nº 460/2004."

Por seu turno, a r. **decisão de fls. 340/360 (vol. II)** da 2ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto - SP, houve por bem "indeferir" a Manifestação de Inconformidade de fls. 310/329 (vol.II), mantendo o Despacho Decisório de fls. 295/296 (vol.II) da DRF de Londrina-PR, que deferiu parcialmente (pleiteado R\$ 98.096,28; Glosado R\$ 50.178,48; deferido R\$ 47.917,80) o Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI, aos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS.ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS e da Cofins, pois, conforme a legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE ÓLEO COMBUSTÍVEL VAPOR, AR COMPRIMIDO E ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDOS NA PRODUÇÃO.

Somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podendo ser computados na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS UTILIZADOS EM PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E ACABADOS MAS NÃO VENDIDOS. EXCLUSÃO NO FINAL DO ANO E NO ÚLTIMO TRIMESTRE

ANTERIOR À OPÇÃO PELO REGIME ALTERNATIVO. DEDUÇÃO ADICIONAL NO CUSTO DE AQUISIÇÃO REFERENTÉ A INSUMOS NÃO ADMITIDOS.

Devem ser excluídos do custo de aquisição, no caso de estoque de produtos em elaboração ou acabados mas não vendidos, no Último trimestre do ano Ou no último trimestre antes da opção pelo regime alternativo do crédito presumido, os insumos não admitidos na aceção dada pela legislação tributária (aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, sem incidência da Cofins e do PIS; insuetos como combustíveis e energia elétrica, que não têm contato direto com o produto industrializado).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISU

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, com a aceitação tácita da interessada, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

ILEGALIDADE DE ATOS NORMATIVOS.

A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar acerca de suscitada ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É incabível a concessão do estímulo fiscal acrescido de juros de mora pela taxa Selic, por ausência de autorização legal.

Solicitação Indeferida


Nas **razões de Recurso Voluntário** (fls. 364/375 vol. II) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da r. decisão recorrida tendo em vista que a redução no valor de seu crédito presumido seria conseqüência de interpretação restritiva da legislação (Lei nº 9.363 e Portaria MF nº 129/97), razão pela qual seriam “legítimos” os **créditos presumidos de IPI nas aquisições de produtos não tributados pelo IPI, assim como aquelas feitas pessoas físicas e cooperativas, assim como energia elétrica**, conforme já assentado na Jurisprudência administrativa que cita; b) que também seriam legítimos os demais créditos pleiteados em razão de sua incidência na cadeia produtiva, fazendo jus ao crédito conforme a jurisprudência citada corrigido à taxa SELIC.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Ázca, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade e, no mérito merece parcial provimento.

Como já assentou o E. STJ “o benefício outorgado (...) pela Lei 9.363/96, atinge diretamente as empresas produtoras e exportadoras, consideradas dentro desse contexto também as suas filiais, sob pena de inviabilizar os efeitos pretendidos pelo aludido benefício, na medida em que apenas uma empresa pode ser diretamente responsável pela operação de exportação, sem a necessidade de que cada uma de suas filiais seja igualmente responsável na referida operação” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no R.Esp. nº 499935-RS, Reg. nº 

2003/0014621-1, em sessão de 03/03/05, rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, publ. in DJU de 28/03/05 pág. 188).

Da mesma forma é inquestionável a **base de cálculo do crédito presumido do IPI**, - através do qual se efetua o **ressarcimento do PIS e da COFINS** incidente sobre as operações do ciclo de comercialização dos **insumos integrantes dos produtos industrializados destinados à exportação** -, é o **valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, integrados no processo de produção do produto final destinado à exportação**.

Outrossim, no que toca à **glosa dos créditos presumidos** como ressarcimento das contribuições relativas às **aquisições de Pessoas Físicas e de Sociedades Cooperativas**, a r. decisão comporta reforma, eis que o direito ao crédito presumido de IPI relativo às aquisições **produtos da atividade rural, matéria-prima e insumos**, feitas de **pessoas físicas e cooperativas** que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS, já foi definitivamente reconhecido pela Jurisprudência do E. STJ, proclamando que a "IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI" as referidas aquisições, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - REMESSA EX OFFICIO: ABRANGÊNCIA - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA - LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 - LEGALIDADE.

(...)

4. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 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.

5. Entendimento que se baseia nas seguintes premissas: a) 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; b) o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais; c) a base cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes.

6. Regra que tentou resgatar exigência prevista na MP 674/94 quanto à apresentação das guias de recolhimentos das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, diante de sua caducidade, não foi renovada pela MP 948/95 e nem na Lei 9.363/96.

7. Precedente da Segunda Turma no REsp 586.392/RN.



8. *Recurso especial provido em parte.*” (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no R.Esp. nº 529.758-SC, REg. nº 2003/0072619-9, em sessão de 13/12/05, Rel. Min. ELIANA CALMON, publ. in DJU de 20/02/06 p. 268).

No mesmo sentido vem decidindo a CSRF como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS

- *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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão.*

As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. (...)

Recurso especial provido parcialmente.” (cf. Ac. CSRF/02-01.416 da 2ª Turma da CSRF, no Rec. nº 201-115731, Proc. nº 10980.015233/99-41, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, em sessão de 08/09/2003)

Nessa ordem de idéias, parece não haver dúvida de que, tal como proclama a jurisprudência retro citada, as IN/SRF nºs 23/97 e 103/97 - assim como todas as que lhe são posteriores (IN-SRF nº 103, de 30/12/97, em seu artigo 2º; a IN-SRF nº 69, de 6/08/01, no § 2º do art. 5º; a IN-SRF nº 313, de 3/04/03, no § 2º do art. 2º; a IN-SRF nº 315, também de 3/04/03, em relação ao regime alternativo previsto pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, no § 2º do art. 5º; a IN-SRF nº 419, de 10/05/04, no § 2º do art. 2º; e; a IN-SRF nº 420, também de 10/05/04, no § 2º do art. 5º) contendo disposição restringindo o crédito presumido -, desbordam da Lei nº 9.363/96, incidindo em violação ao disposto nos arts. 96, 99 e 100 do CTN.

Da mesma forma, no que toca à correção monetária, verifico que a jurisprudência da C. CSRF já assentou que “incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais (...), além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.” (cf. Ac. CSRF/02-01.319 da 2ª Turma da CSRF, no Rec. nº 201-110145, Proc. nº 10945.008245/97-93, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, em sessão de 12/05/2003; cf. tb. Ac. CSRF/02-01.949 da 2ª Turma da CSRF,

no Rec. nº 203-115973, Proc. nº 10508.000263/98-21, Rel. Cons. Josefa Maria Coelho Marques, em sessão de. 04/07/2005)

Finalmente, no que toca às aquisições de combustíveis e energia elétrica, verifica-se que, não obstante a ressalva de minha convicção pessoal, a r. decisão mostra-se conforme com a Jurisprudência deste E. Conselho cristalizada na **Súmula nº 12** e recentemente aprovada em sessão plenária de 18/09/07, segundo a qual **“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”**

Isto posto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao do presente Recurso Voluntário para reformar parcialmente a r. **decisão recorrida** e, na esteira da jurisprudência do STJ e da CSRF reconhecer o direito ao **crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições relativas às aquisições de Pessoas Físicas e de Sociedades Cooperativas**, incidindo a Taxa SELIC sobre o referido ressarcimento tal como pacificamente reconhecido pela Jurisprudência da C. CSRF

É como voto.



Fernando Luiz da Gama Lobo D'Éça