



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

Processo nº 16004.000961/2006-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-002.548 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2013
Matéria IPI AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente BASCITRUS AGRO INDÚSTRIA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/03/2001 a 10/10/2002

IPI. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONFIGURAÇÃO. CONFRONTO ENTRE CRÉDITOS E DÉBITOS.

Em relação ao IPI, por causa de sua sistemática peculiar de apuração, baseada no princípio constitucional da não-cumulatividade, o lançamento por homologação configura-se quando o pagamento ocorre na forma do confronto entre créditos e débitos, disto decorrendo a ausência de valor a recolher. Inteligência do art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN c/c o art. 124 do RIPI/2002. Precedentes.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUINTES. PESSOAS FÍSICAS. POSSIBILIDADE. ART. 62-A DO ANEXO II DO RICARF.

O Superior Tribunal de Justiça firmou, pelo regime de recursos repetitivos, o entendimento de que devem ser incluídos, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, o valor das aquisições de insumos que não sofreram a incidência do PIS e Cofins, de modo que devem ser computadas as aquisições de pessoas físicas e cooperativas (REsp 993164/MG, DJe 17/12/2010 e Sumula STJ 494). Entendimento que este Tribunal Administrativo reproduz em respeito ao art. 62-A do Regimento Interno.

CREDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES QUE DÃO DIREITO DE CRÉDITO. CONFIGURAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM. AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO. ÔNUS DA PROVA.

Apenas geram crédito presumido as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, tal como conceituados pela legislação do IPI, apenas sendo alcançados por estes conceitos aqueles bens que integram o produto ou sejam consumidos no processo de industrialização, em contato direto com o produto. É ônus do contribuinte

demonstrar que os bens concretamente adquiridos enquadram-se nestes conceitos.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA. SÚMULA CARF Nº 19.

Apenas em relação aos contribuintes que fazem a opção expressa pelo regime alternativo da Lei 10.276/2001 é que se permite que as aquisições de energia elétrica e de combustíveis gerem direito ao crédito presumido de IPI. Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei 9.363/96, 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.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. POSSIBILIDADE.

Tratando-se, a industrialização por encomenda, de aprimoramento a que se submete a matéria-prima, deve o seu valor integrar as aquisições para o cálculo do crédito presumido. Precedente do Superior Tribunal de Justiça (REsp 752888/RS, DJe 25/09/2009).

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO DE CONFISCO. RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE, LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

A multa de ofício tem natureza punitiva, motivo pelo qual não se lhe aplica o princípio do não confisco previsto no art. 150, VI, da Constituição, que se refere exclusivamente a tributos. Arguir o princípio constitucional do não confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade ou da legalidade para afastar a aplicação do dispositivo de lei que determina a aplicação da multa de 75% envolveria inequívoco juízo de inconstitucionalidade da Lei, que está fora do âmbito de competência deste Conselho, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 2.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até 12/11/2001 e para reconhecer o direito de crédito em relação às aquisições de pessoas físicas e em relação à aquisição de industrialização por encomenda. Vencidos os Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan quanto à industrialização por encomenda.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Ivan Allegretti - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Marcos Tranchesio Ortiz e Ivan Allegretti.

Relatório

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

Autenticado digitalmente em 27/02/2014 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 27/02/2014 por

IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 28/02/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 19/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de auto de infração (fls. 345/347¹) que formaliza a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em relação a fatos geradores ocorridos no período de 31/03/2001 a 10/10/2002.

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do auto de infração que houve recolhimento do IPI em valor menor que o devido, em razão de o contribuinte ter utilizado indevidamente valores de crédito presumido de IPI (fl. 347).

No Termo de Verificação de Infração (fls. 348/368) detalham-se as glosas de crédito presumido que foram constatadas quando da análise dos pedidos de ressarcimento correspondentes aos 2º, 3º e 4º trimestres de 2001 e aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2002, que refletiram nos saldos do IPI constantes do Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI).

processo n.º	data prot.	período de apuração
10850.000801/2003-79	27/03/2003	2.º trimestre/2001
10850.000802/2003-13	27/03/2003	3.º trimestre/2001
10850.000803/2003-68	27/03/2003	4.º trimestre/2001
10850.000804/2003-11	27/03/2003	1.º trimestre/2002
10850.000805/2003-57	27/03/2003	2.º trimestre/2002
10850.000806/2003-00	27/03/2003	3.º trimestre/2002

Houve a glosa de entradas de laranjas de pessoa física, bagaço de cana, cal virgem, combustível, gás GLP, óleo combustível para caldeira, óleo (lubrificantes), serviços de energia elétrica, serviços de telecomunicações, serviços de transporte, soda cáustica, dentre outros insumos, por não integrarem diretamente o produto, bem como a glosa quanto aos valores de beneficiamento de óleo essencial e de receita de exportação de produtos adquiridos de terceiros.

A notificação do lançamento aconteceu em 13/11/2006 (fl. 390).

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 391/447) alegando

1) a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos mais de cinco anos antes do lançamento;

2) que, por ser empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, faz jus ao crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7/70, 8/70, e 70/91, incidente sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

3) que a base de cálculo do crédito presumido, tal como prevista nos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363/96 deve levar em conta o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não permitindo qualquer exclusão, sendo indevida a inovação pretendida pelas Instruções Normativas nºs 23/1997 e 103/1997, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à Cofins e ao PIS, excluindo as aquisições de pessoas físicas e de cooperativas.

¹ Os números das folhas indicados neste acórdão referem-se à numeração do processo eletrônico, gerada pelo e-processo.

Assevera ter direito de crédito em relação às laranjas que adquire de pessoas físicas, bem como em relação aos pagamentos aplicados na industrialização por encomenda e ao suco de laranja equiparado à exportação.

4) em relação a juros, que a Taxa SELIC deve ser aplicada no ressarcimento, enquanto espécie do gênero restituição, por força do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995.

5) que a utilização da legislação do IPI, para efeitos do conceito de "insumos" tem caráter subsidiário, e, assim, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes se incluem entre as matérias-primas, por participarem do processo de industrialização, até mesmo à luz do art. 82, I, do RIPI. Também as aquisições de pessoas físicas, não contribuintes das contribuições em causa, dão direito ao crédito presumido, considerando-se que, em etapas anteriores, oneraram, em cascata, o custo do produto a ser exportado e têm sua incidência embutida nas operações anteriores.

Requer perícia técnica a fim de esclarecer se os produtos elencados na planilha que deu origem ao crédito glosado são imprescindíveis ao fluxo do seu processo industrial, se este é realizável sem suas aplicações ou consumo e se o cálculo elaborado obedece à legislação aplicável. Indica perito.

Argumenta, ainda, que a Fiscalização ignorou a existência dos Pedidos de Ressarcimento 13869.000021/2001-56 (2º. Trimestre de 2000), 13869.000022/2001-09 (3º. Trimestre de 2000) e 13869.000023/2001-45 (4º. Trimestre de 2000), nos quais houve o deferimento parcial do direito creditório, de maneira que, se houvessem sido computados os créditos deferidos, não existiria o saldo devedor denunciado e, tampouco, a infração combatida.

Assim, ao desconsiderar os processos anteriores, partindo do pedido concernente ao 2º trimestre de 2001, teria agido a Fiscalização de forma premeditada, criando um saldo devedor inexistente. Pleiteou que fossem anexados aos presentes autos os autos dos referidos Processos Administrativos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (DRJ), por meio do Acórdão nº 01-23.457, de 8 de novembro de 2011 (fls. 548/566), julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/03/2001 a 10/10/2002

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS.

Descabe a realização de diligência ou perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo, notadamente quando a produção probatória invocada pelo sujeito passivo não necessita de qualquer conhecimento técnico especializado, em se tratando de perícia.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 31/03/2001 a 10/10/2002

IPI. DECADÊNCIA. FALTA DE PAGAMENTO. REGRA GERAL.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI é de cinco anos e rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional. Assim, na hipótese em que há recolhimento parcial antecipado, o lustro decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do Estatuto Tributário. De outro lado, não havendo qualquer pagamento, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO-CONTRIBUENTES.

Incabível o cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/1996 em relação a insumos adquiridos de pessoas físicas, haja vista que o texto normativo, ao estipular a forma de apuração do incentivo, excluiu da base de cálculo respectiva as aquisições que não suportaram a incidência da Cofins e da contribuição ao PIS.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/1996. BASE DE CÁLCULO. AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO.

Geram direito ao crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/1996, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA.

Somente com o advento da Lei nº 10.276/2001 é que foi introduzido, alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363/1996, permissivo para que a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias viesse a calcular o valor do crédito presumido do IPI utilizando-se de base de cálculo formada pela soma não só dos custos com aquisição de matérias-primas, produtos

intermediários e matérias de embalagem, mas também dos gastos com energia elétrica e combustíveis, devendo a pessoa jurídica, para tanto, manifestar opção pelo regime alternativo, observadas condicionantes específicas.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

O valor a ser considerado para efeito do cálculo do crédito presumido com base na Lei nº 9.363/1996, é o valor dos insumos remetidos, e, somente na hipótese de opção pela forma alternativa de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 10.276/2001, corresponde ao valor total da operação, ou seja, o valor dos insumos enviados pelo encomendante e o do custo da industrialização cobrado pelo executor da encomenda.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 574/684) reiterando os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O recurso voluntário foi interposto em 05/12/2011 (fl. 572), dentro do prazo de 30 dias contados da data da notificação do acórdão da DRJ, em 30/11/2011, conforme Aviso de Recebimento (fl. 571).

Por ser tempestivo, conheço do recurso.

1. Decadência.

Configurado o lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca do art. 173 para o art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, iniciando-se a partir do momento da ocorrência do fato gerador.

É entendimento uniforme deste Conselho, por transposição do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (v.g. ERESP 101407, DJ 08/05/2000), de que fica inequivocamente configurado o lançamento por homologação quando o contribuinte realiza o pagamento, em caráter de adiantamento do tributo devido.

No caso do IPI, em razão de sua peculiar sistemática de apuração, o pagamento também fica caracterizado na hipótese em que os débitos do imposto são integralmente compensados com os créditos existentes, quando de seu confronto ao final do período de apuração.

Nesta hipótese, como se percebe, não ocorre recolhimento por parte do contribuinte simplesmente porque não há recolhimento a fazer, não se podendo dizer que o

contribuinte deixou de efetuar a antecipação do valor devido, pois concretamente não é devido o adiantamento de qualquer valor por meio de recolhimento, visto que o contribuinte utilizou o seu saldo de créditos para compensar com os débitos do período.

Nesta hipótese, como visto, os créditos detidos pelo contribuinte fazem as vezes de pagamento, no confronto com os débitos apurados no período.

É isto, aliás, o que dispõe o inciso III do art. 56, p.u., do RIPI/82:

Art. 56 - O procedimento de lançar o imposto, de iniciativa do sujeito passivo, aperfeiçoa-se com o seu pagamento, feito antes do exame pela autoridade administrativa (Lei nº 5172/66, Art. 150 e parágrafo 1º).

Parágrafo único - Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor resultante da compensação dos débitos, no período de apuração do imposto, com os créditos admitidos;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a compensar;

III - a compensação dos débitos, no período de apuração do imposto, com os créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Esta mesma previsão foi reiterada pelo art. 111 do RIPI/98, pelo art. 124 do RIPI/2002 e pelo art. 183 do RIPI/2010.

O RIPI/2002, vigente na época dos fatos aqui tratados, dispunha o seguinte:

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Assim, conforme previsto pela legislação, a compensação entre débitos e créditos do IPI traduz modalidade de pagamento, configurando inequivocamente o lançamento por homologação.

Neste mesmo sentido já entendeu esta Turma (Acórdão 3403-00.805, PA nº 10830.006348/2005-12, Rel. Cons. Robson José Bayerl, j. 03/02/2011) e também a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9303-001.658, PA 10980.002125/2003/92, Rel. Cons. Susy Hoffmann, j. 03/10/2011).

A notificação do lançamento aconteceu em 13/11/2006 (fl. 390), de modo que não poderia alcançar os fatos geradores ocorridos antes de 13/11/2001.

Por força da decadência, portanto, devem ser excluídos do lançamento os fatos geradores ocorridos em antes de 13/11/2001.

2. Crédito presumido pela aquisição de insumos de não contribuintes de PIS/Cofins.

Em razão do disposto no art. 62-A do RICARF, introduzido pela Portaria MF 586/2010, deve ser reproduzido neste caso o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, pela sistemática dos recursos repetitivos, a respeito da mesma questão jurídica.

Este dispositivo do RICARF estabelece o seguinte:

“Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.”

O entendimento firmado pelo STJ na sistemática do art. 543-C do CPC, é resumido na seguinte ementa:

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

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

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

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

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

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição" ; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais" ; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

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

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

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

(...)

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

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

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

(REsp 993164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010)

Mais recentemente, o STJ sumulou o mesmo entendimento, nos seguintes termos:

Súmula 494 STJ

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

Assim, por força do art. 62-A do RICARF, os Conselheiros do CARF devem obrigatoriamente reproduzir o entendimento do STJ neste caso concreto, reconhecendo o direito ao crédito presumido de IPI em relação às aquisições de não contribuintes de PIS/Cofins.

3. As aquisições que dão direito de crédito.

Embora a finalidade do benefício fiscal previsto na Lei nº 9.363/96 tenha sido a de compensar o ônus financeiro causada às exportações em razão da incidência de PIS/Cofins, o legislador optou em fazer tal compensação na forma de concessão de créditos de IPI, determinando expressamente a utilização dos mesmos critérios da legislação deste imposto.

É este o efeito do parágrafo único do art. 3º da referida Lei, ao dispor que *“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”.

Por isso, a determinação dos conceitos de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem é a mesma aplicável à apuração do IPI.

Conforme esclarece o Parecer Normativo CST nº 65/79, para que sejam considerados produtos intermediários, é necessário que os produtos sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, e desde que não estejam compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Portanto, apenas as aquisições que atendem este requisito é que serão passíveis de dar causa ao crédito presumido de IPI.

O contribuinte, por sua vez, limita-se a alegar que teria de ser admitido o direito de crédito em relação ao bagaço de cana, óleo combustível e cal virgem, “dentre outros” (fl. 629), sem fazer nenhum detalhamento ou demonstração de como estes bens são aplicados na produção.

Na medida, pois, em que não existe nenhum detalhamento nem prova de que tais bens configuram MP, PI ou ME, na forma da legislação do IPI, deve ser mantida a glosa e a respectiva exigência fiscal.

4. Aquisições de energia elétrica.

A Súmula CARF Nº 19 é categórica em explicar que “*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*”.

Apenas a partir da Lei nº 10.276/2001, e em relação aos contribuintes que fizeram a opção expressa pelo regime alternativo previsto nesta Lei, é que se permite que as aquisições de energia elétrica e de combustíveis gerem direito ao crédito presumido de IPI.

No regime ordinário da Lei nº 9.363/96, apenas a aquisição de bens que configurem MP, PI e ME dão direito de crédito, de maneira que apenas se pode cogitar do direito de crédito em relação ao combustível e a energia elétrica se estes se integrarem com o produto final ou se desgastarem em contato com o produto final, situação que não se configura no presente caso.

5. Industrialização por encomenda.

Adoto como razão de decidir o seguinte trecho de voto do Conselheiro Antonio Zomer (Acórdão 202-18.000, PA 11065.002246/2001-77, j. 17/07/2007):

Na manifestação de inconformidade, a empresa informa que, para o regular exercício de sua atividade, utiliza-se do serviço de outras pessoas jurídicas, que beneficiam o couro ou executam atividades de industrialização intermediárias, de modo a deixar as matérias-primas em condições de uso na fabricação dos calçados que exporta.

Examinando os documentos acostados aos autos, constata-se que não há dúvida de que os produtos beneficiados por encomenda

são utilizados como matéria-prima na fabricação de calçados para exportação.

Se a indústria adquirisse o couro já beneficiado e trabalhado (cabedais trançados, solados montados etc.), é certo que o custo destas atividades de beneficiamento seria incluído no cálculo do incentivo, pois que integraria o total pago na aquisição.

Se, por outro lado, a indústria, em decorrência das peculiaridades de cada caso, como aspectos técnicos, especialização, qualificação de empregados, resolve contratar a terceiros a feitura de determinadas etapas da industrialização, não vejo como não se reconhecer o mesmo direito de utilização dos custos desta industrialização intermediária, já que a única diferença entre um caso e outro está no fato de que a obtenção da matéria-prima, necessária ao desenvolvimento das atividades industriais, neste segundo caso, envolve a compra do couro semi-elaborado de um fornecedor e o beneficiamento de outro.

Tanto na hipótese da aquisição dos insumos já qualificados como matéria-prima, quanto no caso de eles só virem a adquirir esta característica depois do beneficiamento efetuado por terceiros, o custo desta atividade agrega-se a eles fora do estabelecimento do industrial exportador. Em outras palavras, o custo do beneficiamento acresce-se ao custo dos referidos insumos, compondo o custo da matéria-prima.

Assim, sendo inerente à atividade industrial de fabricação de calçados a utilização de produtos semi-elaborados como matéria-prima, quando esta atividade for efetuada por terceiro, o custo dessa operação integra o custo da matéria-prima, devendo ser incluído no cálculo do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 9.363/96.

Este é o entendimento predominante no Segundo Conselho de Contribuintes e também na Câmara Superior de Recursos Fiscais, como demonstram as seguintes ementas:

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO ÀS EXPORTAÇÕES (LEI Nº 9.363/96) - PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR ENCOMENDA - Investigada a atividade desenvolvida pelo executante da encomenda, se caracterizada a realização de operação industrial, o recebimento dos produtos industrializados por encomenda por parte do encomendante, uma vez destinados a nova industrialização, corresponde à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, integrando assim a base de cálculo do crédito presumido (Lei nº 9.363/96, artigo 2º). Irrelevante, no caso, se a remessa ao encomendante dos produtos industrializados por encomenda ocorreu com suspensão ou tributação do IPI, importa sim a configuração dos produtos desse modo industrializados como insumos para nova industrialização a cargo do encomendante. **Recurso voluntário ao qual se dá provimento.**” (Acórdão nº 201-76.467, de 15/10/2002).

*“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E DE COFINS – BENEFICIAMENTO REALIZADO POR TERCEIROS – Tratando-se de operação necessária para que a matéria-prima possa ser utilizada no processo produtivo, deve o valor do beneficiamento integrar o custo da matéria-prima. **Recurso ao qual se dá provimento.**” (Acórdão nº 202-14.469, de 04/12/2002).*

“IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA – A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.” (Acórdão nº CSRF/02-01.905, de 12/04/2005).

Pelo exposto, tendo em conta que objeto do benefício fiscal, no caso da indústria calçadista, não é o aperfeiçoamento do couro, montagens de solados, montagens de cabedais etc., que não serão exportados, reconheço o direito de a recorrente incluir na base de cálculo do crédito presumido do IPI, o valor pago pela industrialização encomendada a terceiros, quando dela se origina matéria-prima utilizada na fabricação dos calçados exportados.

Neste mesmo sentido também entende o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento que restou assim ementado:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. MATÉRIA-PRIMA. **BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. CRÉDITOS ESCRITURAIS.** CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.035.847/RS, DJE 03.08.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE.*

1. Em recurso especial, não se conhece de matéria não prequestionada.

2. Faz jus ao crédito presumido do IPI o estabelecimento comercial que adquire insumos e os repassa a terceiros para beneficiá-los, por encomenda, para posteriormente exportar os produtos. Precedentes.

3. É devida a correção monetária de créditos escriturais quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco. Precedentes.

4. A Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.035.847/PR, Min. Luiz Fux, DJe 03/08/2009, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento, que já adotara em outros precedentes sobre o mesmo tema, no sentido de que ocorrendo oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, postergando o exercício do direito de crédito, exsurge legítima a necessidade de atualização monetária.

5. Não é cabível, em recurso especial, examinar a justiça do valor fixado a título de honorários, já que o exame das circunstâncias previstas nas alíneas do § 3º do art. 20 do CPC impõe, necessariamente, incursão à seara fático-probatória dos autos, atraindo a incidência da Súmula 7/STJ e, por analogia, da Súmula 389/STF.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

(REsp 752888/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/09/2009, DJe 25/09/2009)
(grifos editados)

Assim, deve-se reconhecer ao recorrente o direito de que os valores pagos pela realização de industrialização por encomenda sejam computados na apuração do crédito presumido de IPI.

6. Multa de ofício

O contribuinte argumenta que a multa de ofício aplicada, por ultrapassar o patamar de 20 ou 30%, implica necessariamente em ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

A multa de ofício, no entanto, deve ser aplicada por configurar-se a hipótese de falta de recolhimento prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Não procede a alegação de que a multa de ofício violaria o princípio do não confisco.

Isto porque o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, que contém o princípio da vedação ao efeito de confisco, refere-se expressamente a tributos, não se aplicando às multas punitivas.

O texto do art. 3º do Código Tributário Nacional revela as características essenciais da natureza do tributo, ao dispor que “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*” (grifo editado).

A multa de ofício, por sua vez, configura sanção cuja finalidade é punir a conduta ilícita do contribuinte, não se lhe aplicando, por isso, o princípio constitucional do não confisco.

Assim, a limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se aplica às penalidades, porquanto seja evidente a natureza punitivo-repressora destas últimas.

O agente fiscal limitou-se a aplicar a legislação tributária vigente, levando a efeito a punição estipulada pelo legislador.

A lei não confere qualquer âmbito de discricionariedade ao agente administrativo, nem ao julgador, no tocante à dosimetria desta punição – ou se lhe aplica, ou não – sendo suficiente que se caracterize a situação descrita na lei para que haja a aplicação da punição, por dever de ofício.

Não há, pois, como cogitar que o lançamento fiscal teria violado o princípio da razoabilidade ou da moralidade.

Quando muito, poderia ser alegada a inconstitucionalidade da própria lei, o que necessariamente teria de ser feito por meio de ação judicial, tendo em vista que apenas o Poder Judiciário tem competência para afastar a aplicação de dispositivo de lei. Este Tribunal Administrativo não tem competência para afastar a aplicação de uma lei em vigor, que goza de presunção de constitucionalidade.

O entendimento a respeito deste tema foi consolidado na Súmula CARF nº 2. *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*.

7. Conclusão

Voto pelo provimento parcial do recurso para (a) em razão da decadência, excluir do lançamento os créditos tributários correspondentes a fatos geradores ocorridos antes de 13/11/2001, (b) reconhecer o direito de crédito em relação às aquisições de pessoas físicas e em relação à aquisição de industrialização por encomenda.

(assinado digitalmente)

Ivan Allegretti