



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.001274/2009-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3101-001.898 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de maio de 2024
Recorrente SIDERBRÁS SIDERÚRGICA BRASILEIRA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/05/2000 a 20/10/2001

AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO. DÉBITOS COMPENSADOS. MANUTENÇÃO DA DECISÃO DE INDEFERIMENTO.

Devem ser mantidos os lançamentos do auto de infração cujas compensações correspondentes não foram homologadas em decisão definitiva do processo administrativo fiscal que indeferiu o direito creditório decorrente de pagamento a maior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Laura Baptista Borges, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente o Conselheiro Renan Gomes Rego, substituído pelo Conselheiro Joao Jose Schini Norbiato.

Relatório

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo trechos do conteúdo da Resolução nº 3401-001.195, complementando-o ao final com o necessário:

O auto de infração, fls. 01/11, foi lavrado em 31/08/2009 para exigência do crédito tributário, juros e multa no montante de R\$3.028.190,66, relativamente a períodos de apuração dos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, foi assim discriminado:

Imposto sobre Produtos IndustrializadosR\$1.506.535,61
Juros de Mora (calculados até 31/07/2009)R\$392.071,87
Multa Proporcional (Passível de Redução)R\$1.129.765,18
Total de Crédito Tributário ApuradoR\$3.028.190,66

No relatório fiscal consta que o estabelecimento produtor recolheu a menor o imposto por ter utilizado indevidamente crédito presumido do IPI transferido pelo estabelecimento matriz. Os referidos créditos presumidos foram objeto de pedidos de ressarcimento/declaração de compensação PER/DCOMP.

O estabelecimento matriz apurou, de forma centralizada, nos termos do art. 15 da Lei n.º 9.779, de 19/01/1999, o crédito presumido de IPI, relativo aos 2º e 3º trimestres de 2004 e 3º trimestre de 2005, segundo o regime alternativo previsto na Lei n.º 10.276, de 2001. Tendo apurado o incentivo, apresentou pedidos de ressarcimento do incentivo e também o transferiu em parte para a filial, aqui recorrente.

A DRF Divinópolis abriu fiscalização para a matriz da empresa para apurar o real quantum do crédito presumido a que fazia jus. O crédito apurado pela fiscalização foi menor que o declarado pela matriz, logo afetou as transferências efetuadas para a filial, gerando saldos devedores em alguns períodos de apuração. A diminuição foi principalmente devido a glosa de aquisição de insumos de pessoas físicas.

A empresa apresentou impugnação que foi julgada pela DRJ Juiz de Fora, e que também julgou os processos que discutiam o crédito (10665.905419/2009-36, 10665.904418/2009-91 e 10665.905417/2009-47) mantendo a autuação. O acórdão foi proferido nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI Período de apuração: 01/07/2005 a 31/10/2007 AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DECORRENTE DE GLOSAS DE CRÉDITO EM ANÁLISE DE RESSARCIMENTO. O lançamento decorrente de glosas de crédito presumido de IPI fica atrelado ao julgamento dos pedidos de ressarcimento. Mantidas as glosas de créditos, mantida está a autuação, relativamente ao período auditado. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido (Acórdão n.º 09-37.412, de 21/10/2011).

Regularmente cientificada do teor do julgamento a empresa apresenta recurso voluntário alegando em síntese:

Haveria erro material no acórdão recorrido por transcrever a íntegra de um dos despachos relacionados ao presente processo;

- 1. Devem ser considerados os insumos adquiridos de pessoas físicas por a questão já ter sido decidida pelo STJ por meio de recurso repetitivo;*
- 2. Não devem ser considerados os saldos dos estoques na apuração do crédito presumido do IPI;*
- 3. Não deve ser excluído o IPI da base de cálculo do crédito presumido;*
- 4. Devem ser consideradas as Notas Fiscais n.ºs 2.544 e 2.545 que foram glosadas;*
- 5. Os créditos aproveitados extemporaneamente devem ser atualizados pela taxa Selic.*

A empresa também apresentou recurso voluntário para os processos n.ºs 10665.905419/2009-36, 10665.904418/2009-91 e 10665.905417/2009-47, que ainda não foram julgados pelo CARF.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção, por intermédio da Resolução n.º 3401-000.688, em julgamento realizado em 21/03/2013, resolveu sobrestar o julgamento do recurso “até que o STF decida sobre a incidência do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS”.

O processo retornou para julgamento e a mesma 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, através da Resolução n.º 3401-001.195 novamente resolveu converter o julgamento em diligência para aguardar o julgamento definitivo dos processos 10665.905419/2009-36, 10665.904418/2009-91 e 10665.905417/2009-47 que discutiam o crédito diretamente relacionado com o presente lançamento fiscal.

Isto posto, concluído o julgamento dos processos 10665.905419/2009-36, 10665.904418/2009-91 e 10665.905417/2009-47 e juntados os documentos referentes às suas decisões definitivas na esfera administrativa (e-fls. 516 a 545), o presente processo retornou para julgamento pela 3ª Seção deste CARF.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria tendo em vista que a Relatora da Resolução não mais compunha colegiado deste Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

O presente processo trata de auto de infração lançado na filial 06.151.340/0002-80 referente a IPI recolhido a menor em virtude da indevida utilização de crédito presumido do referido imposto pelo estabelecimento matriz nos períodos de apuração julho e dezembro/2005, janeiro/2006, julho, agosto, setembro e outubro/2007, os quais apresentaram saldo devedor após a reconstituição da escrita fiscal.

O citado crédito presumido teria sido apurado de forma centralizada na matriz segundo o regime alternativo previsto na Lei n.º 10.276/01, gerando um saldo credor que foi em parte solicitado o ressarcimento via PER/DCOMP e outra parte transferido para a filial 0002.

Conforme descrito no relatório acima, a autoridade fiscal em procedimento de auditoria procedeu a glosa de créditos decorrentes da aquisição de insumos de pessoas físicas. Isto porque essas operações de compras não foram tributadas pelas contribuições para o PIS e da

COFINS, portanto não teria gerado direito ao crédito presumido do IPI previsto na Lei n.º 10.276/01. Procedida a glosa, a fiscalização reconstituiu a escrita fiscal e, na análise do direito creditório pleiteado, manteve parcialmente o pedido de ressarcimento e, via de consequência, reconstituiu a apuração do IPI e valores a lançar relativos a filial 0002, constituídos no presente processo.

A Recorrente impugnou as decisões de negativa dos pedidos de ressarcimento e do presente auto de infração, os quais foram mantidas incólume na primeira instância. Inconformada, apresentou recurso voluntário contra os acórdãos. Diante da distribuição dos processos a Conselheiros distintos, corretamente a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara converteu o julgamento deste processo em diligência para aguardar a conclusão dos julgamentos na esfera administrativa dos processos n.ºs 10665.905419/2009-36, 10665.904418/2009-91 e 10665.905417/2009-47, com posterior juntada das decisões definitivas neste processo e, ao cabo, retornar os autos para conclusão do julgamento.

Ato contínuo, foram juntados pela unidade de origem os Acórdãos de Recurso Especial n.ºs 9303-011.704, 9303-011.705 e 9303-011.706 referentes às conclusões dos julgamentos dos processos citados no parágrafo anterior. Reproduzo a seguir a mesma ementa utilizada nos três Acórdãos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CUSTO DE AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. MÉTODO ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276, DE 2001. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração do crédito presumido pelo método alternativo da Lei nº 10.276, de 2001, não admite, por expressa disposição legal, a inclusão de custos relativos a aquisições de não contribuintes das contribuições PIS/Pasep e COFINS e não está abrangida pelo entendimento definitivo do Superior Tribunal de Justiça relativo ao método originalmente criado pela Lei nº 9.363/1996, que não trazia expressamente tal restrição.

Nos votos condutores dos acórdãos da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais foram utilizados como razão de decidir o entendimento firmado pelo voto do I. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no Acórdão n.º 9303-010.662, a seguir reproduzido, no qual me filio e também adoto como minhas razões de decidir em relação ao tema, argumentado pela Recorrente em sua peça recursal:

(i)- Direito de crédito presumido de IPI, na aquisição de insumos de pessoas físicas, no regime alternativo da Lei 10.276, de 2001

Consta dos autos que o processo de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, e calculado, em sua totalidade, pela fórmula alternativa prevista na Lei nº 10.276, de 2001, referente ao 1º ao 4º Tri/de 2003.

No caso sob apreço, o Fisco entendeu que os insumos adquiridos e aplicados às mercadorias exportadas, foram adquiridas de produtores Pessoas Físicas (naturais) ou de pessoas jurídicas não contribuintes, e portanto, não garantem o direito ao crédito presumido de que tratam a Lei nº 10.276, de 2001.

No Acórdão recorrido restou assentado que permite o aproveitamento (inclusão) na base de cálculo do crédito presumido do PIS a de COFINS, de tais aquisições.

Com relação ao crédito presumido de IPI sob a sistemática alternativa da Lei 10.276/2001, discute-se o direito calculado sobre aquisições sem incidência das contribuições Pis e Cofins. Sobre o tema, confrontam-se duas posições:

1- Negar o direito, ao argumento direto da vedação legal expressa, no §1º do art. 1º:

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

(ressaltou-se)

2- Permitir o crédito, ao argumento de que o crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96 seria basicamente o mesmo e já fora permitido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, na decisão vinculante do REsp 993.164;

Registro que a jurisprudência desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais têm esposado o entendimento defendido pela opção 2. Entretanto, em recente análise do tema, me convenci da correção do entendimento defendido na opção 1. Assim, registro aqui minha mudança de entendimento, conforme passo a fundamentar.

Entendo que a decisão vinculante no REsp 993.164 afeta apenas o regime especificado na Lei 9.363/96, enquanto o regime alternativo opcional de crédito presumido previsto na Lei 10.276/2001, não é abrangido pela decisão vinculante, por dois motivos.

(a) Primeiramente, pelo alcance do REsp 993.164, tendo em vista a decisão ter tratado da relação entre a IN 23/97 e a Lei nº 9.363, de 1996, que foi considerada ilegal, sem expandir o julgamento para normas posteriores.

(b) Adicionalmente, o mais importante, pelas especificidades do benefício do crédito presumido em si, nas formas dadas por cada lei, tendo em vista o fato de que:

- a Lei nº 9.363, de 1996, não continha na definição da base de cálculo do crédito a restrição aos custos, sobre os quais incidiram as contribuições.

enquanto, na Lei nº 10.276, de 2001, essa restrição foi expressa.

Alcance do REsp 993.164

Por força do que foi decidido nos Embargos 2007/0231187-3, referentes ao mesmo processo objeto do REsp em comento, nº 993.164, o entendimento expresso no REsp não deve ser automaticamente expandido, para aplicação às IN's posteriores, conforme abaixo:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM 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. IN SRF 23/97. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES ORDINÁRIA. IMPOSTOS PELA LEI CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. QUESTÃO DECIDIDA EM RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RESP. 1.035.847/RS, REL. MINISTRO LUIZ FUX, DJE 03.08.2009. PRETENSÃO DE ALARGAMENTO DO DECISUM PARA ABRANGER A DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE DE OUTRAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS DA RECEITA FEDERAL (IN 313/2003 E 419/2004. INADMISSIBILIDADE. QUESTÃO SUSCITADA APENAS NESTE MOMENTO PROCESSUAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. OMISSÃO QUANTO AOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECONHECIDA. RESTABELECIMENTO DA SENTENÇA, NO PONTO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS APENAS PARA ESCLARECER QUE FICAM RESTABELECIDOS OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

FIXADOS PELA SENTENÇA (10% SOBRE O VALOR DA CAUSA (R\$ 500,00), ATUALIZADOS NA FORMA DA SÚMULA 14/STJ.

Repara-se que o racional do REsp foi, tão somente, o de declarar a ilegalidade da Instrução Normativa - IN SRF n.º 23/97 por extrapolar a Lei 9.363, de 1996, porque a Lei não tinha vedação expressa ao crédito sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas, mas a IN tinha. Confira-se a decisão:

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.

(...)

6. Com efeito, o § 20, do artigo 20, 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 (...))

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 (...))

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. 20), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

Portanto, nota-se que a razão de decidir é a ilegalidade da Instrução Normativa 23/97, que veiculou vedação não expressa na Lei 9.363, de 1996. Mas no presente caso, conforme veremos, há a vedação na própria Lei 10.276, de 2001.

Os Exmos. Ministros, no REsp referido, entenderam que a redação do caput do art. 1º da Lei 9.363, de 1996 não vedaria o crédito presumido nas aquisições sobre as quais não incidiram as contribuições, e que tal redação não interferiria no cálculo do benefício, considerando, por consequência, apenas a ilegalidade da IN 23/96, mas não a inconstitucionalidade dessa parte da Lei 9.363, de 1996. Claro que, se no REsp se entendesse que tal dispositivo legal vedava o crédito pretendido, então, para conferir o direito, o Tribunal teria que declarar sua inconstitucionalidade, mas isso não ocorreu.

Poder-se-ia, então, argumentar que a decisão aplicada ao benefício no âmbito da Lei n.º 9.363, de 1996, seria automaticamente aplicável ao benefício no âmbito da Lei n.º 10.276, de 2001. Esse entendimento estaria calcado na premissa de que o benefício seria o mesmo, apenas com diferentes formas de cálculo, dadas alternativamente pelas Leis n.º 9.363, de 1996, e 10.276, de 2001.

Porém, entendo que o benefício é o mesmo, do ponto de vista de seu objetivo, diferindo na forma de sua apuração, tanto no tocante à base de cálculo, quanto ao procedimento, conforme fundamentado a seguir. Esclareça-se que devem ser subsidiariamente aplicadas as disposições da Lei n.º 9.363, de 1996, ao benefício nos termos da Lei n.º 10.376, de 2001, apenas no que esta for omissa, não podendo ser desconsiderada disposição expressa nela contida.

Base de cálculo do benefício

Veja-se que, na Lei n.º 9.363, de 1996, a expressão “incidentes sobre as respectivas contribuições” está no caput do art. 1º, como referência geral às contribuições para as quais o benefício do crédito presumido quer compensar, onde não se está tratando do cálculo, mas apenas do objetivo para o qual foi instituído o benefício do crédito presumido do IPI.

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 n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 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.

Por outro lado, para especificamente definir como seria apurado o valor do benefício, a Lei n.º 9.363, de 1996, traz, em seu art. 2º, a determinação da base de cálculo, definindo que “a base de cálculo do crédito presumido será valor total das aquisições”:

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.

(ressaltou-se)

Disso, conclui-se, assim como fez o STJ, que, nos termos do procedimento definido pela Lei n.º 9.363, de 1996:

(a) o objetivo do benefício é dar um crédito às indústrias, para fazer frente ao valor das contribuições cumulativas inclusas no custo de seus insumos;

(b) a base de cálculo do crédito seria o valor total das aquisições, de MP, PI e ME.

Vejamos, agora, a Lei n.º 20.276, de 2001.

Na Lei 10.276, de 2001, temos o mesmo objetivo da Lei 9.363, de 1996, qual seja, dar um crédito às indústrias, para fazer frente ao valor das contribuições cumulativas inclusas no custo de seus insumos, conforme se depreende de seu art. 1º:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

Contudo, a definição da base de cálculo do crédito é diferente, tendo sido inserido o requisito da incidência das contribuições, conforme art. 10, § 10. a seguir reproduzido.

Art. 1º ...

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput: (ressaltou-se)

Resumindo, a expressão "valor total das aquisições", vinculada à expressão "base de cálculo do crédito presumido", está presente na Lei 9.363/96 e ausente na Lei 10.276/2001, que o restringe aos "custos, sobre os quais incidiram as contribuições". Logo, as redações comparadas efetivamente são diferentes.

E tal expressão "valor total das aquisições" foi determinante no REsp 993.164, conforme a ementa:

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. 20), sem condicionantes"

(ressaltou-se)

Assim, não há dúvidas de as redações diferem e tal diferença é determinante para o julgamento de seus efeitos. A Lei 9.363/96 não vedava o crédito, por interpretação do STJ, mas a Lei 10.276/2001, seja por interesse interpretativo do legislador, seja por alteração de modo de cálculo ou qualquer outro motivo. veda. por expressa disposição.

Considerações Finais

Não é dado ao julgador administrativo permitir o que na Lei é vedado, salvo nas exceções previstas no artigo 62 do Anexo II RICARF, que aqui não se configuram.

Com efeito, apesar de existirem outros julgados do STJ concedendo o mesmo crédito no regime da Lei 10.276/2001, tais decisões não são vinculantes ao Carf, permanecendo hígida a vedação legal expressa.

Não se olvida que muitas das razões que levaram o Tribunal a declarar a ilegalidade da IN 23/96 diziam respeito às motivações e finalidades do benefício, motivações e finalidades essas comuns às Leis 9.363/96 e 10.276/2001. Todavia, caso haja eventual julgamento vinculante da matéria no STJ, o que ainda não há, as razões poderão ser revisitadas, para considerar-se também a vontade expressa da Lei 10.276/2001, que não havia na Lei 9.363/96.

Portanto, por existir vedação expressa à pretensão da recorrente na Lei 10.276/2001, art. 10, §1º, e não tendo sido esta matéria, inconstitucionalidade da Lei 10.276/2001, objeto de apreciação pelo Tribunal no Resp 993.164/MG; e ainda, porque as razões do REsp 993.164/MG não podem ser estendidas, por decisão administrativa, à Lei 10.276/2001, que tem redação diferente da Lei 9.363/96 quanto ao mérito do litígio, então concluo que não há o direito de apropriação de crédito presumido calculado sobre aquisições sem incidência de Pis e Cofins, sob a vigência da Lei 10.276/2001.

À vista do exposto, é de se dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nesta matéria.

Verifica-se ainda que as glosas de créditos decorrentes da aquisição de insumos de pessoas físicas procedidas pela fiscalização foram definitivamente mantidas por este Tribunal Administrativo quando do julgamento em última instância. Consequentemente, a reconstituição da escrita fiscal também procedida pela fiscalização em virtude da glosa dos mesmos créditos deve ser mantida e, deste modo, o presente auto de infração dele decorrente também deve ser mantido na integralidade.

Já no que concerne aos argumentos da Recorrente relativos “A utilização dos saldos dos estoques na apuração do crédito presumido de IPI” e de “Exclusão da Base de Cálculo do Crédito Presumido”, entendo que a decisão de piso andou bem.

A recorrente em parte possui razão no que concerne ao fato de a Lei n.º 9.363/96 mencionar que a base de cálculo do crédito presumido será determinado pelas aquisições de insumos. Destaque-se, porém, que o crédito presumido do presente caso se refere a apuração procedida pela própria recorrente conforme método alternativo estabelecido pela Lei n.º 10.276/2001. Neste sentido, veja o que determina o artigo da referida lei:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de 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;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.

§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

II - o valor dos custos previstos no § 1 2 será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.

Portanto, se a lei estabelece que a base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos custos de aquisição de insumos adquiridos no mercado interno, sobre os quais incidiram as contribuições, e utilizados no processo produtivo, não vejo equívoco no procedimento adotado pela fiscalização e mantido pela decisão recorrida.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

Já em relação à exclusão do IPI incidente sobre as aquisições de insumos, também não assiste razão à recorrente e, neste ponto adoto como minhas as razões de decidir do voto condutor do acórdão recorrido por concordar e entender que não há nenhum reparo a ser procedido, *in verbis*:

O contribuinte discorda de que o IPI incidente sobre as respectivas aquisições de insumos deva ser excluído com o fim de se apurar a base de cálculo do incentivo.

No atual estágio, já foi definida a base de cálculo do incentivo como o custo de aquisição de insumos, o que torna mais fácil demonstrar ao contribuinte que o IPI não pode compor o custo de aquisição. Quando se fala em custos, a legislação apropriada para

defini-lo é a do Imposto de Renda, no caso, seu Regulamento, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999-RIR/1999.

Com relação aos custos, o referido Regulamento explicita que:

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).

(...)

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

O texto legal cuida exatamente do que ocorre com o IPI, que é recuperável na escrita fiscal do interessado, compondo o respectivo destaque, crédito em favor contribuinte. Poderia argumentar o contribuinte o fato de o ICMS, imposto estadual, que também é recuperável, integrar a base do incentivo. No entanto, entre ambos, há uma diferença fundamental: O IPI é tributo que não compõe o preço das aquisições, como é costume dizer, é cobrado "por fora". Isto é, além do preço dos produtos sobre os quais incide e é destacado a parte na nota fiscal. Ao contrário, o ICMS, embora recuperável, está inserido no preço dos produtos, ou seja, é imposto "por dentro", compondo, inclusive, a base de cálculo do IPI. Quando se fala em preço, nela está embutido o ICMS, sendo o respectivo cálculo uma conta de acerto sobre o preço. Isso não se dá como o IPI, que dado o preço do produto, seu valor se externaliza pela simples multiplicação desse preço pela alíquota obtida na TIPI.

Se não compõe o preço do produto, conseqüentemente não compõe a base de cálculo do crédito presumido. Nesse sentido há o pronunciamento do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual CARF, que ao emitir Acórdão n.º 202.09744, de 09/12/1997, sobre o crédito presumido, publicado no DOU em 01/02/1999, o ementou nos seguintes termos:

A parcela relativa ao IPI constante das notas fiscais de aquisição, não se inclui na base de cálculo do incentivo em questão.

Assim sendo, mostra-se correta a providência da Fiscalização de excluir, da base de cálculo do crédito presumido de IPI, o valor do tributo destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos (MP, PI e ME).

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva

Fl. 11 do Acórdão n.º 3101-001.898 - 3ª Sejul/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10665.001274/2009-01