



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.720367/2012-25
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.215 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 09 de fevereiro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SIDERURGICA ALTEROSA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/01/2008

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CUSTO DE AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. 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 n. 9.363, de 1996, que não trazia expressamente tal restrição.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF 154.

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran

(relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de divergência, tempestivos, interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3401-005.213**, de 26/07/2018 (fls. 376/ss), que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/01/2008

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. LEI No 9.363/1996. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. REGIME ALTERNATIVO. LEI No 10.276/2001. CABIMENTO. ENTENDIMENTO STJ. VINCULANTE.

Consoante interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recurso repetitivo (REsp no 993.164/MG), a ser reproduzida no CARF, conforme Regimento Interno deste Tribunal Administrativo, matérias primas, produtos

intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas dão direito ao Crédito Presumido instituído pela Lei no 9.363/1996, o mesmo ocorrendo, logicamente, em relação ao regime alternativo instituído pela Lei no 10.276/2001.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. LEI No 9.363/1996. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. REGIME ALTERNATIVO. LEI No 10.276/2001. NOTAS FISCAIS DE VENDA DO FORNECEDOR. COMANDO LEGAL EXPRESSO.

Conforme art. 3º da Lei no 9.363/1996 (aplicável à Lei no 10.276/2001 por força de seu art. 1º, § 5º), a apuração do crédito tomará em conta o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. OPOSIÇÃO ESTATAL ILEGÍTIMA. OMISSÃO. TERMO INICIAL.

É devida a aplicação de juros de mora à Taxa SELIC no ressarcimento de créditos de IPI quando há oposição estatal ilegítima ao seu aproveitamento, conforme REsp no 1.035.847/RS, de observância obrigatória pelo CARF. A oposição estatal ilegítima, no entanto, pode ser manifestada de duas formas: por omissão (ou mora, ao não apreciar o fisco o pedido em prazo razoável, prazo esse que hoje também está delimitado pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos: 360 dias), ou por ação (apreciando-se e negando-se o crédito dentro do prazo de 360 dias, em despacho da autoridade fazendária competente). No caso de oposição estatal ilegítima por omissão (mora), a aplicação da Taxa SELIC é cabível somente a partir de 360 (trezentos e sessenta) dias contados do protocolo do pedido (REsp no 1.138.206/RS) até a efetiva utilização do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer o crédito em relação a aquisições de carvão vegetal de pessoas físicas, tomando por base o valor da nota fiscal de venda do fornecedor (e de seus eventuais complementos, conforme a legislação de regência), crédito esse a ser atualizado pela Taxa SELIC a partir de 360 dias, a contar de 30/10/2007 (data de transmissão do pedido de ressarcimento) até a data de sua efetiva utilização, se posterior.

Devidamente intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, em face do acórdão recorrido, suscitando a divergência com relação:

1. Da impossibilidade de se deferir o crédito presumido de IPI em relação às aquisições de MP, PI e ME de pessoas físicas no regime de cálculo alternativo previsto na Lei nº 10.276/2001, da não aplicação do REsp nº 993.164;
2. e quanto a Taxa Selic

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido parcialmente , conforme fls. 3704 a 3715, somente com relação a primeira matéria: **1-Não aplicação do REsp nº 993.164, quanto às aquisições de pessoas físicas no regime alternativo da Lei nº 10.276/2001.**

A Contribuinte foi intimado e apresentou contrarrazões, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O Contribuinte, devidamente intimado apresentou , também, Recurso Especial, em face do acórdão recorrido, suscitando a divergência com relação a atualização da Taxa SELIC, definição do termo inicial para contagem do prazo de atualização do crédito presumido do IPI a ser ressarcido.

O Recurso Especial da Contribuinte foi admitido , conforme fls.3773 a 3778.

A Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contrarrazões, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 3704 a 3715.

Do Mérito

No mérito, a controvérsia posta no recurso especial da Fazenda Nacional centra-se na possibilidade de se deferir o crédito presumido de IPI em relação às aquisições de MP, PI E ME de cooperativas no regime de cálculo alternativo previsto na Lei nº 10.276/2001, aplicação do REsp nº 993.164.

Tenho o entendimento que o RESP nº 993.164 deve ser aplicado ao presente caso, senão vejamos:

Embora as leis nº 9.363/96 e nº 10.276/2001 serem diferentes, elas tratam do mesmo assunto, crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento das contribuições ao PIS e à Cofins onerados nas aquisições de insumos nas cadeias de consumo antecedentes. Na verdade, a Lei nº 10.276/2001 apenas dá uma opção ao produtor/exportador de fazer o cálculo do crédito presumido de uma forma alternativa, mas o direito já veio lá da Lei nº 9.363/96, sendo que a lei nova também não trouxe a limitação que o RESP 993.164 afastou.

A Lei nº 10.276/2001 não criou um novo benefício, mas tão-somente: **1)** passou a admitir a inclusão na base de cálculo, além dos insumos para industrialização, no conceito da legislação do IPI (MP, PI e ME), gastos com energia elétrica, combustíveis e serviços de industrialização por encomenda; e **2)** alterou a forma de cálculo.

Não procede o argumento da recorrente de que somente na Lei nº 10.276/2001 teria havido disposição expressa de que o crédito presumido só seria permitido quando houvesse incidência do PIS e da Cofins na aquisição dos insumos. No quadro abaixo demonstra que as duas leis trouxeram de forma cristalina essa condição, verifica-se que a redação das duas são muito parecidas. Veja a comparação:

Lei nº 9.363/96	Lei nº 10.276/2001
Art. 1º <u>A empresa produtora e exportadora</u> de mercadorias nacionais <u>fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições</u> de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, <u>incidentes sobre as respectivas aquisições</u>, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. (...)	Art. 1º <u>Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363</u>, de 13 de dezembro de 1996, <u>a pessoa jurídica produtora e exportadora</u> de mercadorias nacionais para o exterior <u>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)</u>, de conformidade com o disposto em regulamento. § 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, <u>sobre os quais incidiram as contribuições</u> referidas no caput: (...)

No caso a Lei nº 9.363/96 autorizou, ao produtor/exportador, a apropriação de crédito presumido de IPI, como ressarcimento do PIS e da Cofins, **incidentes sobre as respectivas aquisições**. Já a Lei nº 10.276/2001 autorizou, ao produtor/exportador, a apropriação de crédito presumido de IPI, como ressarcimento do PIS e da Cofins aos custos de **insumos sobre os quais incidiram o PIS e a Cofins**.

Os princípios de instituição do crédito presumido permaneceram intactos, não foram revogados e nem alterados pela Lei 10.276/2001, pois, ao dispor sobre alternativamente ao disposto na Lei 9.363/96 (art. 1º) pretendia o legislador que o crédito presumido instituído na Lei 9.363/96 permanecesse regulado por aquela Lei, contudo a forma de cálculo, ou seja, a base de cálculo, seria de opção do contribuinte.

Não há diferença nas redações. Entendo que o crédito presumido de IPI só poderia ser apropriado em relação à aquisição de insumos onerados pelo PIS e pelo Cofins pelo seu fornecedor direto. Então, no caso, se os produtos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas rurais não sofriam a tributação direta pelas contribuições, não haveria que se falar em apropriação do crédito presumido do IPI previsto nas duas leis.

Mas não foi esse o entendimento do STJ ao julgar o RESP 993.164, conforme transcrito acima. Conclusão outra não há: se não houve a limitação ao crédito presumido nas aquisições de não contribuintes por parte da Lei nº 9.363/96, também não houve essa limitação pela Lei nº 10.276/2001. Inclusive, o precedente gerou a edição da Súmula STJ nº 494, na qual a sua redação está bastante abrangente:

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.

Nesse sentido vem decidindo o STJ, como por exemplo no julgamento do RESP 1313043/RS:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **CRÉDITO PRESUMIDO ALTERNATIVO DE IPI**. RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS. ARTS 1º E 6º, DA LEI N. 9.363/96 E **LEI N. 10.276/2001**. ILEGALIDADE DO ART. 5º, 2º, DA IN/SRF N. 420/2004. CORREÇÃO MONETÁRIA. SÚMULA N. 411/STJ.

1. O art. 2º, 2º, da Instrução Normativa n. 23/97, impôs limitação ilegal ao art. 1º da Lei n. 9.363/96, quando condicionou gozo do benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. Tema já julgado pelo recurso representativo da controvérsia REsp. n.

993.164/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13.12.2010. **Lógica que também se aplica ao art. 5º, 2º, da IN/SRF n. 420/2004, especifica para o crédito presumido alternativo previsto na Lei n. 10.276/2001, por possuir idêntica redação.**

(...)

Desta maneira entendo que o RESP nº 993.164, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC, recursos repetitivos, deve ser aplicado, e este nos vincula por força do § 2º do art. 62 do anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, possui a 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.

(...)

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**:

(...)

§ 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: (...).

8. Consequentemente, **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: (...).

(...)

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

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Do Recurso Especial da Contribuinte

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 3773 a 3778.

Do Mérito

A divergência suscitada pelo Contribuinte e com relação a atualização da Taxa SELIC, definição do termo inicial para contagem do prazo de atualização do crédito presumido do IPI a ser ressarcido.

Esta matéria já foi pacificada no CARF com a aprovação da Súmula CARF nº 154, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 154

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Portanto, a incidência da correção monetária somente ocorrerá sobre os valores que foram negados pela unidade de origem e que foram revertidos pelas instâncias de julgamento administrativo, caracterizando assim a oposição estatal ilegítima ao aproveitamento do crédito. O termo inicial de aplicação da taxa Selic dá-se no 361º dia do protocolo do pedido.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por chegar na hipótese vertente à conclusão diversa da adotada, quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, que centra-se na “possibilidade de se deferir o crédito presumido de IPI em relação às aquisições de MP, PI e ME de produtores Pessoas Físicas no regime de cálculo alternativo previsto na Lei nº 10.276, de 2001, e aplicação do REsp nº 993.164”.

No caso sob apreço, a Fiscalização entendeu que os insumos adquiridos e aplicados às mercadorias exportadas, foram adquiridas de produtores Pessoas Físicas (naturais), 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-se o aproveitamento (inclusão) na base de cálculo do crédito presumido do IPI, de tais aquisições, para ressarcimento do valor do PIS e COFINS.

Com relação ao crédito presumido de IPI sob a sistemática alternativa da Lei 10.276, de 2001, discute-se o direito calculado sobre aquisições sem incidência das contribuições PIS e da 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: (Grifei)

2- permitir o crédito, ao argumento de que o crédito presumido de IPI previsto na Lei 9.363, de 1996, 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 vinha esposando o entendimento defendido pela opção 2. Entretanto, em recente análise do tema (Acórdão nº 9303-010.662, de 15/09/2020), me convenci da correção do entendimento defendido na opção 1. Assim, registro aqui meu entendimento, conforme passo a fundamentar.

Entendo que a decisão vinculante no REsp nº 993.164, **afeta apenas** o regime especificado na Lei 9.363, de 1996, 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:

1- 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** e,

2- enquanto, na Lei nº 10.276, de 201, **essa restrição foi expressa.**

Alcance do REsp nº 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 IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. 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 ABARCAR 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 nº 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. Confirma-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 § 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 (...))

8. Consequentemente, 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. 2º), 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 nº 9.363, de 1996, seria automaticamente aplicável ao benefício no âmbito da Lei nº 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 nº 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 nº 9.363, de 1996, ao benefício nos termos da Lei nº 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 nº 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 nos 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 nº 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 ... o 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. (Grifei)

Disso, conclui-se, assim como fez o STJ, que, nos termos do procedimento definido pela Lei nº 9.363, de 1996:

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

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

Vejamos, agora, a Lei nº 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 incluídas no custo de seus insumos, conforme se depreende de seu art. 1º:

Art. 1º **Alternativamente ao disposto na Lei nº 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. 1º, § 1º, 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: (Grifei)

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. 2º), 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, de 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 nºs 9.363, de 1996 e 10.276, de 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, de 2001, que não havia na Lei 9.363, de 1996.

Portanto, por existir vedação expressa à pretensão da recorrente na Lei nº 10.276, de 2001, art. 1º, §1º, e não tendo sido esta matéria, **inconstitucionalidade da Lei nº 10.276, de 2001**, objeto de apreciação pelo Tribunal no REsp nº 993.164/MG; e ainda, porque as razões do REsp nº 993.164/MG, não podem ser estendidas, por decisão administrativa, à Lei 10.276/2001, que tem redação diferente da Lei 9.363, de 1996, 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, de 2001.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos