



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10665.903180/2011-84  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-013.127 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 12 de abril de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SIDERÚRGICA ALTEROSA S.A.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

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 n. 9.363, de 1996, que não trazia expressamente tal restrição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

Adriana Gomes Rego - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

*(documento assinado digitalmente)*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Adriana Gomes Rego, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 407/417) em face do **Acórdão nº 3401-005.215** (fls. 386/405), de 26/07/2018, admitido pelo despacho de fls. 420/429 em relação à matéria "**Não aplicação do REsp nº 993.164, quanto às**

**aquisições de pessoas físicas no regime alternativo da Lei nº 10.276/2001",** cuja ementa quanto à questão processada tem a seguinte dicção:

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.

A recorrente se insurge em relação ao reconhecimento de crédito relativo à aquisição de carvão vegetal de pessoas físicas. Em resumo, entende não ser possível o reconhecimento desse crédito em relação às aquisições de MP, PI e ME de pessoas físicas no regime de cálculo alternativo previsto na Lei nº 10.276/2001. Pede, alfim, o provimento do especial para reformar o recorrido, dessa forma restabelecendo o teor da decisão de piso.

Em contrarrazões (fls. 475/479), pugna o contribuinte pelo improvimento do recurso fazendário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Relator.

Conheço do recurso nos termos em que admitido.

Por bem elucidar o tema, valho-me do voto do i. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no aresto 9303-008.015, julgado em 19/02/2019, em relação à matéria ora controvertida, cujo voto acompanhei naquela sentada.

### **(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.

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 e 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 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 n.º 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 n.º 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 n.º 10.276, de 201, 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, n.º 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 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. 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. 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. 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.

(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; e

(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. 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:

(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. 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 10.276/2001, 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. 1º, §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.

No mesmo sentido decidiu-se recentemente, em 17/03/2021, no acórdão 9303-011.276, relatado pelo i. Conselheiro Valcir Gassen.

Em remate, é de ser provido o apelo especial fazendário no sentido de que descabe o direito ao creditamento de insumos adquiridos de pessoas físicas na sistemática de cálculo alternativo do crédito presumido do IPI com base na Lei 10.276/2001.

### **DISPOSITIVO**

Forte em todo o exposto, conheço e provejo o recurso especial fazendário.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire