



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



**Processo nº** 10850.904177/2009-76  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-010.662 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 15 de setembro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BRUMAU COMERCIO DE OLEOS VEGETAIS LTDA.

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

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

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.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. MORA DA ADMINISTRAÇÃO. ATUALIZAÇÃO. TX SELIC. SÚMULA CARF nº 154.

A teor do REsp nº 1.035.847 (STJ), submetido ao rito do art. 543-C do CPC, combinado com o enunciado da Súmula CARF nº 154, é legítima a incidência de correção pela taxa Selic a partir do 361º (trecentésimo sexagésimo primeiro) dia, contado da data do protocolo do pedido de ressarcimento em virtude de mora da Administração, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, sobre a parcela do crédito que não tenha sido originalmente reconhecida e, posteriormente, revertida no âmbito do processo administrativo fiscal.

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 parcial, para assentar que: (i) as pessoas físicas e as cooperativas, não podem ser incluídas no cômputo do crédito presumido do IPI quando o contribuinte faz a opção pela forma de cálculo alternativa prevista na Lei nº 10.276, de 2001; e (ii) admitir a atualização pela Taxa SELIC somente da parcela do crédito originalmente não reconhecida e posteriormente revertida, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a partir de 361 dias do protocolo do pedido, conforme Súmula CARF nº 154. Vencidas as conselheiras Tatiana Midori Mígiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

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 Possas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pela Fazenda Nacional contra decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-006.254**, de 26/02/2019 (fls. 904/932), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, que deu **parcial** provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Da Declaração de Compensação

O Sujeito Passivo apresentou **Declaração de Compensação**, na qual indicou como crédito o Pedido de Ressarcimento de crédito presumido do IPI, referente ao 3º trimestre de 2005 (benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, em face dos cálculos apresentados com base no critério alternativo fixado pela Lei 10.276, de 2001).

Conforme Despacho Decisório (eletrônico) de fls. 43/44, prolatado pela DRF/São José do Rio Preto/SP, foi **deferido parcialmente** o pleito do contribuinte, sob os seguintes fundamentos (descritos no campo 3, do Despacho Eletrônico):

"Analisadas as informações prestadas PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte: "- **Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 1.322.971,33** "- **Valor do crédito reconhecido: R\$ 25.341,22**

"O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s): "- Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado. "- Ocorrência de glosa de crédito presumido considerado indevido, em procedimento fiscal.

"O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: "HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 36024.59389.300409.1.3.01-1354 e "NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: "25189.15674.060509.1.3.01-3090 21972.55685.260509.1.3.01-0909 41889.12704.290909.1.3.01-7007 27438.39588.310809.1.3.01-2423.

"Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: "12834.85075.061205.1.1.01-4404 05281.03324.300409.1.1.01-0858."

Nos termos do Relatório Fiscal (fls.45/52 e 683/690), a empresa teria: **(i)** excluído indevidamente o ICMS do valor da receita operacional bruta, utilizada na apuração do incentivo; **(ii)** incluído produtos não utilizados como insumos na fabricação das mercadorias exportadas;

(iii) incluído aquisições de pessoas físicas e de cooperativas; apresentado documentação fiscal inidônea para comprovar aquisições; e (iv) deixado de apresentar notas fiscais referentes a aquisições de insumos. Nos itens 'iii e iv', os valores foram glosados por falta de comprovação.

Às fls. 53/60, encontra-se os demonstrativos de apuração e os Insumos glosados.

### **Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância**

Cientificada do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade fls. 2/33, requerendo a reforma do Despacho Decisório, apresentou, em forma de histórico, a legislação do crédito presumido de IPI, aduzindo que:

- o valor indicado no Despacho Decisório corresponde a duas vezes o valor de fato solicitado e, considerando ainda que no "Demonstrativo do Crédito Reconhecido para cada PER/DCOMP", a Fiscalização indicou 2 Pedidos de Ressarcimento, sendo um transmitido em 06/12/2005 e outro transmitido em 30/04/2009, ambos de mesmo valor;

- assim, não foram protocolados 2 Pedidos de Ressarcimento, mas sim um **pedido Original** em 06/12/2005 e outro "Residual" em 30/04/2009, por força das normas de compensação via PER/DCOMP. Assim, o valor do Pedido de Ressarcimento apresentado pela Recorrente foi de R\$ 661.485,66 e desde já requer que seja considerado este valor.

A DRJ em Ribeirão Preto (SP), ao apreciar a Manifestação, antes, aprovou a realização de (duas) 2 Diligências (fls.65 e 783), visando esclarecer pontos da petição:

- preliminarmente, que a Contribuinte não impugnou a reinclusão do ICMS na receita operacional bruta e que as principais alegações da Contribuinte foram relativas **(1) erros na apresentação dos PERDCOMP**, que resultaram na acumulação do crédito pleiteado, e **(2) à afirmação de que os valores excluídos** pela Fiscalização, relativamente ao estoque de produtos não empregados nas exportações, **teriam já sido excluídos pelo próprio cálculo do DCP**;

- além disso, protestou pela reinclusão das aquisições de pessoas físicas e cooperativas - ainda que tenha adotado o método alternativo da Lei n. 10.276, de 2001; contestou as exclusões de aquisições de pessoas jurídicas consideradas inidôneas e requereu a aplicação da Taxa Selic;

- os autos retornaram em diligência para **verificar se os débitos compensados estão dentro do limite do crédito alegado** (R\$ 661.485,67) e se houve alguma incorreção relativamente à cumulação dos créditos dos 3º e 4º trimestres; e

- que a Fiscalização deverá verificar **se no cálculo efetuado pela Interessada já não houve a exclusão dos insumos não empregados nos produtos exportados**, esclarecendo como tal situação se relaciona com o fato de não ter a empresa apresentado os livros Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Após a realização das diligências, a Fiscalização lavrou o relatório de fls. 695/705. A Interessada apresentou sua Manifestação de fls. 766/772. Por nova solicitação da DRJ, a Fiscalização elaborou uma Informação Fiscal complementar retificada de fls. 759/761. O Contribuinte foi intimada do teor da Informação, mas **não** ofereceu contrarrazões.

Colocado em julgamento, a **DRJ em Ribeirão Preto (SP)**, apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 14-59.906, de 06/04/2016 (fls. 797/812), decidiu por considerar procedente em parte a Manifestação, assentando por reconhecer o direito ao crédito adicional de R\$ 15.958,42, a ser aproveitado nas compensações declaradas (demonstrativo fl. 812) e, assentou que:

- atualização pela Taxa SELIC: não existe previsão legal para incidência de juros Selic sobre ressarcimento de crédito presumido de IPI, especialmente quando o montante em litígio seja objeto de compensação, realizada na data da apresentação do pedido;

- exclusão indevida do ICMS do valor da receita operacional bruta - matéria não contestada: torna-se incontroversa a matéria não expressamente contestada na manifestação de inconformidade (preclusão);

- aquisições de mercadorias de pessoas físicas e de cooperativas (não contribuintes), opção pelo **método alternativo da Lei nº 10.276, de 2001**: A apuração do crédito presumido pelo método alternativo não admite, por expressa disposição legal, a inclusão de custos relativos a aquisições de não contribuintes das Contribuições e não está abrangida pelo entendimento do STJ (criado pela Lei nº 9.363, de 1996), que não traz tal restrição;

- nos termos da diligência fiscal, foi refeita a apuração do crédito, cancelando as glosas indevidamente efetuadas;

- quanto ao ajuste do estoque, entendeu que, no último trimestre que houver exportação em cada ano, deve ser excluído da base de cálculo do crédito presumido o valor dos insumos utilizados em produtos não acabados e acabados mas não vendidos.

### **Recurso Voluntário**

Cientificado da decisão de 1ª instância o Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário (fls. 851/883), repisando as razões apresentadas em sua Manifestação, alegando ainda que:

1. o valor do benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, em face dos cálculos apresentados com base no critério alternativo fixado pela Lei 10.276, de 2001 e auditados pela Fiscalização, perfaz o montante de R\$ 661.485,67;

2. seja deferido o ressarcimento do crédito requerido e que para tanto seja determinada a inclusão na base de cálculo dos insumos adquiridos após a última exportação do ano, eis que os mesmos foram excluídos pelo estoque final, conforme determina o programa DCP (Demonstrativo de Crédito Presumido de IPI);

3. seja determinada a inclusão na base de cálculo os insumos adquiridos de Pessoas Físicas e de Pessoas Jurídicas não contribuintes de PIS e COFINS;

4. que os créditos sejam atualizados mediante a incidência da taxa SELIC, a partir do protocolo do Pedido.

### **Da decisão recorrida**

O Recurso Voluntário foi submetido a apreciação do CARF, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-006.254**, de 26/02/2019 (fls. 904/932), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, que deu **parcial** provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão, o Colegiado assentou que:

1. para reverter as glosas na BC do crédito presumido relativas à **matéria-prima adquirida de pessoas físicas e não contribuintes** do PIS/COFINS – com base em decisão definitiva do STJ (REsp nº 993.164/MG), proferida na sistemática do art 543-C, do antigo CPC;

2. existindo oposição de ato estatal, estabelece-se a incidência da Taxa Selic a partir da **data do protocolo** do Pedido de Ressarcimento de crédito presumido do IPI.

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Cientificada do **Acórdão n.º 3402-006.254**, de 26/02/2019, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 934/958), apontando o dissenso jurisprudencial que visa discutir em relação às seguintes matérias: **1-** Direito de crédito presumido de IPI, na aquisição de insumos de PF, no regime alternativo da Lei 10.276/2001 e **2** – Marco inicial de atualização de ressarcimento de IPI

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento ao Recurso Especial, para restabelecimento da decisão de primeira instância. Objetivando comprovar o dissenso, foram apontados, como paradigmas, os Acórdãos relativos a cada matéria.

**1) Direito de crédito presumido de IPI, na aquisição de insumos de pessoas físicas, no regime alternativo da Lei 10.276/2001**

Aduz que o Pedido analisado teve como parâmetro a forma de cálculo alternativa prevista na Lei n.º 10.276, de 2001, cuja base de cálculo do crédito presumido de IPI difere daquela prevista na Lei n.º 9.393, de 1996. De fato, o art. 1.º da Lei n.º 10.276, de 2001 dispõe categoricamente que a BC do crédito presumido será a soma dos custos “sobre os quais incidiram as contribuições” para o PIS e a COFINS, disposição esta que não está presente na Lei n.º 9.393, de 1996. Logo, resta claro que o decidido pelo STJ por ocasião do julgamento do RESP n.º 993.164/MG não se aplica ao crédito presumido do IPI apurado pela fórmula alternativa prevista na Lei n.º 10.276, de 2001.

Para comprovar a divergência trouxe, como paradigma os Acórdãos n.ºs 3302-002.074 e 3301-00.177, alegando que:

- no Acórdão recorrido, pela ementa, resta claro que permite a inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI na exportação, pela Lei n.º 9.363, de 1996, das aquisições de não contribuintes PIS/COFINS, como as pessoas físicas e cooperativas. No caso, a Recorrente apurou o crédito presumido do IPI pelo método alternativo previsto na Lei n. 10.276, de 2001.

- no paradigma, Acórdão n.º 3302-002.074, por sua vez, nega o mesmo direito, assentado que no cálculo alternativo do crédito presumido do IPI, a que se refere a Lei n.º 10.276, de 2001, não se admite a inclusão do valor de MP, PI e ME adquirida de pessoas físicas, não contribuintes do PIS e da COFINS, por expressa vedação legal.

Em sede de análise de admissibilidade, verificou-se que nos arestos confrontados, a divergência jurisprudencial restou comprovada.

**2 – Marco inicial de atualização de ressarcimento de IPI**

Para essa matéria, a Fazenda apresentou como paradigma o Acórdão n.º 9303-006.389, alegando que:

- no Acórdão recorrido entendeu pela atualização a partir da data do protocolo do pedido, conforme a ementa.

- diversamente, o paradigma assenta que o marco inicial da atualização seja o 361º dia contado do protocolo do pedido.

Portanto, restou configurada a divergência jurisprudencial. Com tais considerações, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, com base no Despacho de fls. 961/965, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para ambas as matérias.

**Contrarrazões da Contribuinte**

Cientificada do **Acórdão n.º 3402-006.254**, de 26/02/2019, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 980/994, requerendo que seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se os termos do Acórdão proferido pela Turma *a quo* nos pontos sob discussão.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

### Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de 02/07/2019, do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 961/965, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto. Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: **(i)**- Direito de crédito presumido de IPI, na aquisição de insumos de pessoas físicas, no regime alternativo da Lei 10.276, de 2001 e **(ii)**- Marco inicial de atualização de ressarcimento de IPI.

***(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 n.º 9.363, de 1996, e calculado, em sua totalidade, pela fórmula alternativa prevista na Lei n.º 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 n.º 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 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 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 § 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 n.º 9.363, de 1996, a expressão “*incidentes sobre as respectivas contribuições*” está no *caput* do art. 1.º, 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. 1.º 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 n.º 9.363, de 1996, traz, em seu art. 2.º, 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. 1.º:

Art. 1.º **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. 1.º, § 1.º, a seguir reproduzido.

Art. 1.º ...

§ 1.º 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.

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

#### **(ii)- Marco inicial de atualização de ressarcimento de IPI.**

No Acórdão recorrido manifesta entendimento no sentido de que o crédito presumido de IPI, valendo-se da decisão proferida no REsp nº 1.035.847-RS, para justificar a incidência da taxa Selic **a partir do protocolo do pedido**.

Em sentido oposto, a Fazenda Nacional, aduz que deve incidir somente sobre aqueles créditos que foram objeto de oposição injustificada pelo Fisco, como é o caso do crédito relativo às aquisições de insumos a pessoas físicas e cooperativas, a partir do término do prazo de 360 dias contados da data do protocolo do pedido de ressarcimento. Com base nesse

argumento, pede que seja dado provimento ao seu Recurso Especial, para restabelecimento da decisão de primeira instância, que negou a atualização do crédito pela taxa Selic.

Pois bem. A questão da **incidência da taxa Selic sobre pedidos de ressarcimento de créditos de IPI** está pacificada tanto na esfera administrativa quanto na judicial. Portanto, a solução do litígio não comporta maiores digressões, pois consolidado de forma majoritária nesta Turma da CSRF que só há que se falar em aplicação de taxa SELIC quando restar caracterizada a oposição estatal ao Pedido de Ressarcimento, pois reconhecida a incidência de correção monetária, uma vez que atualmente temos dois Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferidos na sistemática dos recursos repetitivos que trata desse assunto, são eles: RESP 1.035.847, de 2009 e REsp 993.164, de 2010.

Tanto no REsp 1.035.847, como no REsp 993.164, estabeleceram que é devida a incidência da correção monetária, pela aplicação da taxa Selic, aos Pedidos de Ressarcimento de IPI, cujo deferimento foi **postergado em face de oposição ilegítima por parte do Fisco**.

Porém, para a incidência da correção que se pretende, há que existir, necessariamente, **o ato de oposição estatal que foi reconhecido como ilegítimo**.

É este o enunciado da Súmula 411 do STJ, a qual transcrevo.

“Súmula 411, STJ:

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.”

Nesse diapasão, embora na ementa do julgado só tenha sido mencionada a circunstância de existência de oposição estatal injustificada, o entendimento do RESP n.º 1.035.847, quanto à correção do ressarcimento de créditos de IPI pela taxa Selic, aplica-se aos casos em que ocorra a demora da Administração em deferir o pedido do contribuinte.

Vale dizer também, que no contencioso administrativo de Pedidos de Ressarcimento, com causas de pedir diversas, tem-se que estes atos administrativos só se tornam ilegítimos caso seu entendimento seja revertido pelas instâncias administrativas de julgamento seguintes. Portanto, somente sobre a parcela do pedido de ressarcimento que foi inicialmente indeferida e depois revertida é que é possível o reconhecimento da incidência da Taxa SELIC.

Posto isto, entendo que aplica-se diretamente o teor da Súmula CARF n.º 154 a este caso concreto, na parte em que fixou a contagem do prazo da mora da Administração **a partir do 361º** (trecentésimo sexagésimo primeiro dia), contado da apresentação do pedido de ressarcimento. Confira-se:

Súmula CARF n.º 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 n.º 11.457/07.

Com esses fundamentos, considerando que a decisão recorrida reconheceu a possibilidade de atualização desde a data do pedido e que o pedido da Fazenda Nacional foi o de restabelecimento da decisão de primeira instância, que agastou a possibilidade de qualquer atualização, é de se dar **provimento parcial** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto à esta matéria, para admitir a atualização pela Taxa SELIC, somente da parcela do crédito que não foi reconhecida em decorrência de oposição estatal ilegítima, **a partir de 360 dias do protocolo do pedido**.

**Conclusão**

Em vista de todo o acima exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito **dar parcial provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para assentar que:

(i) as pessoas físicas e as cooperativas, não podem ser incluídas no cômputo do crédito presumido do IPI quando o contribuinte faz a opção pela forma de cálculo alternativa prevista na Lei n.º 10.276, de 2001; e

(ii) admitir a atualização pela Taxa SELIC somente da parcela do crédito originalmente não reconhecida e posteriormente revertida, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a partir de 361 dias do protocolo do pedido, conforme Súmula CARF n.º 154.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos