Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10925.003500/2007-18

Processo nº	10925.003500/2007-18
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-011.035 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	08 de dezembro de 2020
Recorrente	AGRÍCOLA FRAIBURGO IND. E COM. LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. REGIME ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276/2001. ADMISSÃO, POR IDENTIDADE DE EXIGÊNCIA CONTIDA NA LEI Nº 9.363/96 E APLICAÇÃO ANÁLOGA, EM TESE, DE DECISÃO VINCULANTE DO STJ.

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 negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e 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 Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo contra decisão tomada no acórdão nº 3201-004.044, de 23 de julho de 2018 (e-folhas 1.269 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

> ASSUSTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
>
> Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004
>
> CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CALCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. LEI 10.276/2001. VEDAÇÃO
>
> O aproveitamento de crédito presumido calculado sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas é expressamente vedado pela Lei 10.276/2001, para o período a partir de sua vigência. O Resp 993.164MG admite o creditamento em referência apenas para o período anterior à vigência dessa Lei.
>
> CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE ÓLEO E COMBUSTÍVEL
>
> Conforme a Súmula 19 do CARP. energia elétrica e óleo para combustível não podem ser computados na apuração da base de calado do incentivo fiscal
>
> Recurso Voluntário Negado.

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 1.284 e segs) refere-se à possibilidade de apropriação de crédito presumido do IPI sobre aquisição de pessoas físicas no Regime da Lei 10.276/2001.

O Recurso especial foi admitido, conforme Despacho de Admissibilidade de e-folhas 1.340 e segs.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 1.344 e segs. Pede que seja negado provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

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

Documento nato-digital

Essa matéria teve uma mudança substancial na jurisprudência dessa turma. O Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos fez uma brilhante análise do REsp 993.164, julgado pelo STJ no regime de recursos repetitivos, e sua repercussão nas decisões do CARF. Sabemos que essa decisão é vinculante em relação aos acórdãos proferidos por esse Conselho. Porém, no presente caso, não tem como aplicar a decisão do STJ, por se tratarem de casos deiferente.

Eu mesmo, já tinha feito uma análise semelhante em relação à matéria "industrialização por encomenda" que segue a mesma lógica.

Assim, uso como razões de decidir o voto abaixo, da lavra do brilhante conselheiro Luiz Eduardo.

> 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.
>
> 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 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° 9.363, de 1996, que foi considerada ilegal, sem expandir o julgamento para normas posteriores.

Documento nato-digital

(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° 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° 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° **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° 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

Documento nato-digital

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 n° 9.363, de 1996, seria automaticamente aplicável ao benefício no âmbito da Lei n° 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° 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° 9.363, de 1996, ao benefício nos termos da Lei n° 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° 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 n° 9.363, de 1996, traz, em seu art. 2°, a determinação da base de cálculo, definindo que "*a base de cálculo do crédito presumido será ... o valor total das aquisições*":

Documento nato-digital

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° 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 calculo do crédito seria o **valor total das aquisições**, de MP, PI e ME.

Vejamos, agora, a Lei n° 10.276, 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°:

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:

(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

Documento nato-digital

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, NEGO provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte nesta matéria.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas