



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.004675/2009-99
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.042 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado USINA SAO TOME S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

RESP 993.164. ILEGALIDADE IN 23/97. RESTRIÇÃO.

A *ratio* do REsp 993.164 abarca somente a ilegalidade da IN 23/97 e a Lei 9.393/96 em nada alterando a apuração do crédito presumido pelo método alternativo da Lei nº 10.276, de 2001.

**LEI 10.276/01. RESTRIÇÃO. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS.
IMPOSSIBILIDADE.**

Na esteira do quanto decidido pelo Tribunal da Cidadania não houve qualquer alteração entre a base de cálculo do crédito presumido descrito na Lei nº 10.276, de 2001 e na Lei 9.393/96, destarte, não há base legal para afastar da hipótese de crédito as aquisições de pessoas físicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-015.042 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10950.004675/2009-99

Relatório

1.1. Tratam-se de recursos especiais interpostos pela **Fazenda Nacional, Recorrente**, contra o Acórdão 3401-009.904 assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Não se admite no processo administrativo fiscal a defesa genérica ou implícita, devendo considerar-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo Impugnante, na dicção do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. REGIME ALTERNATIVO. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

O valor das aquisições de matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola do processo produtivo (cultivo da cana-de-açúcar) deve ser excluído da base de cálculo do crédito presumido.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

Somente geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários, assim definidos na legislação do IPI, que sejam consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

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. Aplicação da Súmula STJ nº 494 e do REsp nº 993.164/MG (Tema nº 432).

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS.

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT. Aplicação da Súmula CARF nº 20.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CORREÇÃO MONETÁRIA.

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, ainda que o protocolo do pedido seja anterior à citada lei. Aplicação da Súmula CARF nº 154 e do REsp nº 1138206/RS (Temas nº 269 e 270).

1.2. A **Recorrente** aponta divergência no tema possibilidade de crédito presumido de IPI de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, e, para demonstrar a divergência aponta os seguintes paradigmas:

Acórdão 9303-011.215:

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.

Acórdão 3201-004.394:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. 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 993.164/MG admite o creditamento em referência apenas para o período anterior à vigência dessa Lei.

1.3. No mérito, a **Recorrente** alega, em síntese:

1.3.1. “O decidido pelo STJ por ocasião do julgamento do RESP nº 993.164/MG não se aplica ao crédito presumido do IPI apurado pela fórmula alternativa prevista na Lei nº 10.276/2001”;

1.3.2. “O regime alternativo para cálculo do crédito presumido de IPI estatuído na Lei nº 10.276/2001 prevê, de forma expressa, no art. 1º, § 1º, que a base de cálculo do crédito será a somatória dos custos arrolados, sobre os quais incidirem o PIS e a COFINS”;

1.3.3. “O texto legal destaca que a incidência abrange exclusivamente as aquisições, e não a cadeia produtiva, como sói propalar os defensores da antítese”.

1.4. Em contrarrazões, a **Recorrida** destaca:

1.4.1. A aplicabilidade do quanto decidido pelo STJ no REsp 993.164/MG ao presente caso;

1.4.2. A *ratio* exposta no REsp 993.164 (qual seja desonerar a cadeia de exportação) é aplicável tanto à Lei 9.363/96 quanto a 10.276/2001;

1.4.3. “Como bem evidenciado no julgamento do **REsp nº 993.164/MG**, a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, portanto, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição, razão pela qual ilegítimo o direito ao crédito decorrente de tais aquisições”.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. O recurso é tempestivo, fundamentado em paradigma de Turma Ordinária não alterado e que não decretou a nulidade do Acórdão de piso com fundamento na Lei 9.784/99. Versa sobre legislação tributária (a saber, artigo 1º § 1º da Lei 10.276/01 e artigo 62 do RICARF) devidamente prequestionada. A incidência ou não no presente caso do quanto decidido no REsp 993.164 confunde-se, senão com o mérito, com as razões de reforma do julgado recorrido, e serão lá tratadas, caso superado o juízo de admissibilidade.

2.2. Há similitude fática e divergência de interpretação jurídica: todos os casos tratam de créditos presumidos de IPI nos termos da Lei 10.276/01 na aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperativas, porém, enquanto o recorrido concede os créditos por aplicação direta do quanto decidido pelo STJ no REsp 993.164, os paradigmas afastam o quando decidido no precedente vinculante e negam o direito ao crédito:

Recorrido:

Das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas – relatório AGR1101F

No que se refere à sistemática de apuração de créditos presumidos de IPI prevista na Lei nº 9.363/2006, a matéria fora objeto de decisão por parte do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos nos autos do REsp nº 993.164/MG, de vinculação obrigatória para este Conselho por força do artigo 62, parágrafo 2º, de seu Regimento.

Na oportunidade, restou estabelecido que é ilegal a regra prevista na IN SRF nº 23/1997 (art. 2º, § 2º), que restringiu o direito à dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei nº 9.363/1996) às pessoas jurídicas efetivamente sujeitas à incidência do Pis e da Cofins, tendo se firmado a seguinte tese (Tema nº 432), cuja redação também é reproduzida no enunciado sumular de nº 494 daquela Corte:

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.

Em que pese a ora Recorrente não apure o crédito presumido pela forma ordinariamente prevista no aludido diploma (Lei nº 9.363/1996) e sim pelo regime alternativo previsto na Lei nº 10.276/2001, penso que a inteligência da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça deva ser estendida ao caso.

Explico.

Embora tenha ocorrido substancial alteração textual no novo diploma, analogamente não há em sua redação a limitação então contida na IN SRF nº 23/1997, que fora condenada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito, ainda que se cogite que o parágrafo 1º do artigo 1º da Lei nº 10.276/2001 tenha imposto tal restrição, ao determinar que a “base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições (...)”, é de se observar que a Lei nº 9.363/1996 já continha disposição equivalente. Veja-se: (...)

Em verdade, a Lei nº 10.276/2001 não criou novo benefício, apenas passou a admitir a inclusão na base de cálculo, além dos insumos para industrialização já previstos no diploma anterior, segundo o conceito da legislação do IPI, dos gastos com energia elétrica, combustíveis e serviços de industrialização por encomenda, além de alterar a forma de cálculo. Não há, portanto, mudança substancial na essência do benefício concedido.

Diante desse cenário, nada obstante particularmente não compactue com a conclusão a que chegou o Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 993.164/MG - pois entendo que a redação da Lei nº 9.363/1996 já estabelecia uma restrição ao creditamento -, e que a disposição prevista no artigo 62, parágrafo 2º, do RICARF pelo menos formalmente não se aplique ao caso, em privilégio ao sistema de precedentes previsto no artigo 925 e ss. do CPC/2015, penso que a *ratio* engendrada no aludido recurso especial deva ser aproveitada para a situação sob exame.

Acórdão 9303.011-215

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**.

Acórdão 3201-004.394

Fui designado para redação do acórdão, na parte em que nega o direito de aproveitamento de crédito presumido, sob a vigência da Lei 10.276/2001.

Não se desconhece o teor do Resp 993.164/MG, com trâmite sob o regime dos recursos repetitivos (art. 543C do CPC) e aplicação vinculante ao Carf (art. 62,II,"b", do regimento interno), o qual concedeu o mesmo direito, porém, entendo que essa decisão se aplica apenas ao regramento dado pela Lei anterior, Lei 9.363/96, com as vedações reclamadas expressas na Instrução Normativa da Receita Federal 23/1997.

É que o teor da decisão do Tribunal é para declarar a nulidade da IN 23/97, que não poderia exceder à Lei 9.363/96 para impor vedações nela não previstas. Transcrevo excerto do acórdão, para demonstrar: (...)

Portanto, nota-se que a razão de decidir é a ilegalidade da Instrução Normativa 23/97, que veiculou vedação não expressa na Lei 9.363/96.

Todavia, a Lei 10.276/2001, que permitiu método alternativo de apuração do crédito presumido, e foi objeto de opção pela recorrente, tem expressa vedação de crédito presumido quando adquirido sem a incidência de Pis e Cofins:

2.3. Na esteira do esgotamento do modelo de *civil law* ante a multiplicidade de decisões, muitas vezes díspares, sobre assuntos semelhantes, nosso RICARF previu **VINCULAÇÃO DAS DECISÕES AOS PRECEDENTES VINCULANTES**, definindo-os (precedentes vinculantes) pelo tipo de decisão – Repetitivos, Súmula Vinculante, Súmulas desta Corte, etc...

2.3.1. Não houve, no entanto, uma preocupação de identificar o conceito e a extensão do precedente vinculante, quais são os casos que aquele precedente dito vinculante são por ele (bem...) vinculados. De fato, embora o anteprojeto do Código de Processo Civil tenha se dedicado ao tema da extensão dos precedentes, a norma aprovada trata aqui-e-acolá do tema (artigo 489, artigo 927 e seguintes) sem apresentar uma definição categórica.

2.3.2. Talvez o silêncio do legislador tenha sido motivado pela novidade do tema, ou talvez por falta de clareza na doutrina acerca do mesmo. O que se tem como certeza na doutrina e na Jurisprudência é que a *ratio decidendi* do precedente qualificado é vinculante, mas a certeza acaba aí.

2.3.2.1. MARINONI, após afirmar que nem em *commom law* existe consenso acerca do método de identificação da *ratio*, aponta quatro formas de identificação: i) de Wambaugh, que afirma que *ratio* é o fundamento que se modificado pela sua negativa, altera também pela negativa a conclusão do julgado, ii) de Goodhart, em que a *ratio* deve ser identificada nos fatos materiais, entendido como os fatos que levaram a conclusão do julgado, iii) de Cross, a *ratio* é a regra de direito tratada como necessária à conclusão do julgado e iv) de MacCormick, a *ratio* como regra de direito suficiente à conclusão do julgado.

2.3.2.2. Contudo, para o renomado autor, os métodos da *commom law* carecem de ajustes para aplicação no direito pátrio, em especial pois enquanto no direito alienígena os fatos tendem a uma proeminência com relação ao direito, sendo que o precedente relaciona-se sempre

a um caso, no direito pátrio o direito, a aplicação do direito tem maior relevo e, mais do que casos, as decisões judiciais versam sobre questões jurídicas.

2.3.2.3. Tendo em vista as especificidades do direito pátrio o autor propõe uma fórmula complexa de identificação da *ratio* que parte da identificação do quanto decidido, passa pela causa de pedir em debate nos autos (que limita o quanto decidido) e termina com a comparação dos fatos decididos com os fatos a decidir, se idênticos, na categoria proposta pelo julgado (categoria esta imposta pelo entendimento da decisão acerca do enquadramento normativo).

2.3.3. Bem, aplicando a teoria ao caso em liça, em uma primeira leitura a *ratio* disposta no REsp 993.164 é aplicável também para **PERMITIR O CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS SOB A ÉGIDE DA LEI 10.276/01**, visto que o verbete sumular (que segundo DIDIER é o enunciado normativo da *ratio decidendi*) dispõe sem quaisquer ressalvas:

Súmula 494 – STJ

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.

2.3.4. No entanto, a causa de pedir do REsp 993.164 é somente a ilegalidade da IN 23/97, não somente pois esta causa é citada por diversas vezes no relatório, como também pois a contribuinte opôs embargos de declaração pleiteando a extensão do *decisum* para instruções normativas posteriores à 23/97 e teve seu pedido negado pelo ilustre Ministro Napoleão Nunes Maia:

2. Aduz a Embargante, em síntese, que, por reproduzir os mesmos termos da IN 23/97, deve ser declarada também a ilegalidade das IN's SRF 313/2003 e 419/2004, e de qualquer outro ato normativo que reitere as instruções normativas acima citadas, e que, como as demais pretenda 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 sujeitos à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS, pelo fato destes atos secundários (Instruções Normativas) erigirem restrição não prevista na Lei 9.363/96.

3. Ressalta que, muito embora o pedido inicial tenha sido limitado à declaração de ilegalidade da IN SRF 23/97, deve ser considerado que a sua modificação/revogação por outros diplomas legais supervenientes ocorreu no curso da ação, caracterizando fato novo, impondo-se a aplicação do art. 462 do CPC

1. Os Embargos de Declaração são modalidade recursal de integração e objetivam, tão-somente, sanar obscuridade, contradição ou omissão, de maneira a permitir o exato conhecimento do teor do julgado; não podem, por isso, ser utilizados com a finalidade de alargar o pedido inicial, em sede processual inadequada.

2. Com efeito, como diz a própria Embargante, o pedido inicial da presente Ação Ordinária foi o de declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade da IN SRF 23/97 e de correção monetária do crédito gerado, sendo inadmissível que, sem o devido contraditório, sejam também afetadas, por esta decisão, outras Instruções Normativas, ainda que de teor similar; de qualquer forma, essa nova declaração de ilegalidade não pode ser deferida apenas em Embargos Declaratórios, quando a questão sequer constou do Recurso Especial da ora Embargante.

2.4. O artigo 1º da Lei 9.363/96 fixa a possibilidade de aproveitamento de crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS “*incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo*”. Em complemento o artigo 2º da mesma norma dispõe que a base de cálculo “*será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior*”.

2.4.1. Desta forma, ao contrário do que defende respeitável jurisprudência desta Casa, o artigo 1º da Lei 9.363/96 não faz “*referência geral às contribuições para as quais o benefício do crédito presumido quer compensar*” mas define a base de cálculo deste benefício, base de cálculo esta que é idêntica àquela descrita na Lei 10.276/01.

2.4.2. Fixado o antedito, o repetitivo descartado cita como fundamento do julgado o REsp 586.392/RN. Neste último julgado a Ministra Eliana Calmon permite o gozo do crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas pelos seguintes motivos:

1º) o produtor exportador adquire como insumo, por exemplo, tecidos, linhas, agulhas, botões, etc é ele o contribuinte de fato da PIS/COFINS, paga pelo vendedor que, no preço, já embutiu a PIS/COFINS paga pelos seus insumos. Na hipótese, a lei permite o ressarcimento sobre o preço final da aquisição, o que leva a também deduzir as antecedentes incidência da PIS/COFINS;

2º) mesmo quando o produtor exportador adquire matéria prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinário, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.

2.4.3. *Ubi eadem ratio, ibi idem ius*. Não havendo qualquer alteração na composição da base de cálculo entre as Leis 10.276/01 e 9.363/96, de rigor a manutenção do entendimento fixado em repetitivo (fundamento com o qual concordo), como, inclusive, vem decidindo o próprio Superior Tribunal de Justiça:

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.** (RESP 1313043/RS)

3. Pelo exposto, admito, uma vez que tempestivo, e conheço do especial interposto e a ele nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto