



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11516.001378/2007-11
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-009.442 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 18 de setembro de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
AGROVÊNETO S/A - INDÚSTRIA DE ALIMENTOS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. REGIME ALTERNATIVO. LEI 10.276/2001. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. POSSIBILIDADE.

Mantém-se a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido do IPI, exercido na forma alternativa da Lei nº 10.276/2001, nas aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas. Aplicação dos mesmos fundamentos utilizados pelo STJ no RESP nº 993.164, que foi julgado na sistemática dos recursos repetitivos - art. 543-C do CPC.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS UTILIZADOS ANTES DA FASE INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No crédito presumido de IPI de que tratam as Leis nº 10.276/2001 e 9.363/96, o conceito de insumos advém da legislação do IPI. Nesta condição deve ser observado o contido no Parecer Normativo CST nº 65, de 30/10/1979. Desta forma, os insumos admitidos, para cálculo do benefício, são somente aqueles adquiridos para utilização no processo industrial para exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Demes Brito.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência, interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do acórdão n.º 3403-002536, de 23/10/2013, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano calendário: 2004

CRÉDITO PRESUMIDO. REGIME ALTERNATIVO. INCUBAÇÃO E CRIAÇÃO DE FRANGOS PARA ABATE.

As atividades de incubação de ovos e de criação de frangos para abate são processos biológicos que não se subsumem ao conceito de industrialização. O valor dos custos com insumos empregados nessa fase do processo produtivo devem ser excluídos do cálculo do crédito presumido de IPI.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. MATÉRIA RESOLVIDA PELO STJ EM RECURSO REPETITIVO.

De acordo com precedente do E. STJ submetido ao regime do artigo 543C do CPC (REsp n.º 993.164), e aplicável ao processo administrativo fiscal por força do artigo 62A do RICARF, o produtor exportador pode apropriar crédito presumido de IPI sobre insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. MATÉRIA RESOLVIDA PELO STJ EM RECURSO REPETITIVO. REGIME ALTERNATIVO DA LEI N.º 10.276/01. APLICAÇÃO.

O entendimento do STJ firmado no REsp n.º 993.164 aplica-se também ao crédito presumido apurado pelo regime alternativo da Lei n.º 10.276/01.

Recurso voluntário provido em parte.

O recurso voluntário apresentado pelo contribuinte foi provido em relação à possibilidade de aproveitamento de crédito presumido de IPI, de que trata o regime alternativo previsto na Lei n.º 10.276/2001, sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas. É justamente sobre essa parte que se insurge a Fazenda Nacional em seu recurso especial. Em

síntese ela afirma que não se aplica ao caso o entendimento firmado pelo STJ no REsp n.º 993.164, pois este julgado seria específico para o crédito presumido da Lei n.º 9.363/96.

Por sua vez o recurso especial do contribuinte reclama a possibilidade de se apropriar de crédito presumido de IPI, nas atividades de incubação de ovos e de criação de frangos.

Ambos recursos foram admitidos por despachos dos ex-presidentes da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Tanto a Fazenda Nacional, quanto o contribuinte, apresentaram suas contrarrazões, nas quais questionam somente o mérito do recurso especial das partes divergentes, nada arguindo quanto ao conhecimento dos recursos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Os recursos especiais, do contribuinte e da Fazenda Nacional, são tempestivos e cumprem os demais requisitos formais e materiais ao seu conhecimento.

Recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da Fazenda Nacional, em síntese, pede a reversão do entendimento proferido no acórdão recorrido de que é possível o aproveitamento de crédito presumido de IPI, de que trata o regime alternativo previsto na Lei n.º 10.276/2001, sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas. Afirma-se que não se aplica ao caso o entendimento firmado pelo STJ no REsp n.º 993.164, pois este julgado seria específico para o crédito presumido da Lei n.º 9.363/96.

O acórdão recorrido afastou as glosas decorrentes de aquisição de pessoas físicas e cooperativas, utilizando como fundamento as decisões do STJ que entenderam por afastar a aplicação da IN SRF n.º 23/97 a qual estaria extrapolando os mandamentos do art. 1º da Lei n.º 9.363/96.

A Fazenda Nacional, no recurso especial, afirma que não é cabível a aplicação do decidido pelo STJ no RESP 993.164, pois nele houve a declaração da ilegalidade da IN SRF n.º 23/97, tendo como referência a aplicação da Lei n.º 9.363/96, sendo que no presente processo a discussão é quanto à aplicação do art. 1º da Lei n.º 10.276/2001. Argumenta que este dispositivo legal dispõe categoricamente que a base de cálculo do crédito presumido será a soma dos custos sobre os quais incidiram as contribuições para o PIS e a Cofins, disposição esta que não estaria presente na Lei n.º 9.363/96.

Em princípio concordo com a afirmativa da recorrente de que o STJ no julgamento do RESP n.º 993.164 tratou somente da IN SRF n.º 23/97 e da Lei n.º 9.363/96, porém após uma leitura mais acurada da referida decisão e dos respectivos normativos legais, concluí que os fundamentos são idênticos de forma que deve ser aplicada a mesma solução.

O RESP n.º 993.164, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC, recursos repetitivos, fato que nos vincula por força do § 2º do art. 62 do anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, possui a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, **incidentes sobre as respectivas aquisições**, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

(...)

5. Nesse segmento, **o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97** (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), **assim preceituando:**

(...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, **será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas**, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS ."

6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: (...).

8. Consequentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: (...).

(...)

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

Evidentemente, a decisão abarca somente as restrições impostas pela IN SRF n.º 23/97, e as que lhe sucederam, em delimitar o crédito presumido somente nas aquisições de pessoas jurídicas, situação esta não delimitada pela Lei n.º 9.363/96. Porém, embora leis diferentes, elas tratam do mesmo assunto, crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento das contribuições ao PIS e à Cofins onerados nas aquisições de insumos nas cadeias de consumo antecedentes. Na verdade, a Lei n.º 10.276/2001 apenas dá uma opção ao produtor/exportador de fazer o cálculo do crédito presumido de uma forma alternativa, mas o direito já veio lá da Lei n.º 9.363/96, sendo que a lei nova também não trouxe a limitação que o RESP 993.164 afastou.

Não procede o argumento da recorrente de que somente na Lei 10.276/2001 teria havido disposição expressa de que o crédito presumido só seria permitido quando houvesse incidência do PIS e da Cofins na aquisição dos insumos. Na minha leitura, as duas leis trouxeram de forma cristalina essa condição. Na verdade a redação das duas, no que interessa ao presente exame, são muito parecidas. Veja a comparação:

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

	contribuições referidas no caput: (...)
--	-------------------------------------------------------

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

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

Mas não foi esse o entendimento do STJ ao julgar o RESP 993.164, conforme transcrito acima. Conclusão outra não há: se não houve a limitação ao crédito presumido nas aquisições de não contribuintes por parte da Lei n.º 9.363/96, também não houve essa limitação pela Lei n.º 10.276/2001. Inclusive, o precedente gerou a edição da Súmula STJ n.º 494, na qual a sua redação está bastante abrangente:

O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

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

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

1. O art. 2º, 2º, da Instrução Normativa n. 23/97, impôs limitação ilegal ao art. 1º da Lei n. 9.363/96, quando condicionou gozo do benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. Tema já julgado pelo recurso representativo da controvérsia REsp. n. 993.164/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13.12.2010. **Lógica que também se aplica ao art. 5º, 2º, da IN/SRF n. 420/2004, específica para o crédito presumido alternativo previsto na Lei n. 10.276/2001, por possuir idêntica redação.**

(...)

Portanto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

Recurso especial do contribuinte

Em seu recurso especial o contribuinte defende a inclusão dos gastos com incubação de ovos e de criação de frangos dentro do conceito de insumos de seu processo industrial com o fim de permitir o creditamento desses valores na apuração do crédito presumido de IPI de que tratam as Leis n.º 9.363/96 e 10.276/2001.

Em sua resposta à intimação, e-fl. 260, afirma-se:

3- O item remessa para industrialização é referente a produção de Pintos de um dia e Embalagens plásticas.

3.1 — Remetemos ovos férteis para incubação em terceiros. Após 21 dias, devolvem-nos pintos de um dia que são remetidos para a criação em parceiros rurais.

Em apertada síntese o contribuinte defende o creditamento na aquisição destes serviços, que se caracterizariam como serviços de industrialização por encomenda. Afirma que o fundamento do crédito presumido seria a desoneração da exportação e não haveria razão para segmentar o processo produtivo, de forma a onerar ainda mais setor agroindustrial.

Vejamos então em que circunstância o art. 1º da Lei n.º 10.276/2001 estipulou a previsão legal para o creditamento sobre os serviços de industrialização por encomenda:

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.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas **nocaput**:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços **decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI**, na forma da legislação deste imposto.

(...)

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei n.º 9.363, de 1996.

(...)

Veja que o § 5º do art. 1º da Lei n.º 10.276/2001 determinou que se aplica ao regime alternativo de aproveitamento do crédito presumido de IPI todas as demais normas estabelecidas na Lei n.º 9.363/96. Assim importante ver as premissas estabelecidas na Lei n.º 9.363/96, a respeito da composição do crédito presumido:

"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 n.ºs 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.**" (Destaquei).

(...)

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante na respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á**, subsidiariamente, **a legislação** do Imposto de Renda e **do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento**, respectivamente, **dos conceitos** de receita operacional bruta e **de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem**. (Destaquei).

A própria Lei estabelece que devemos buscar o conceito de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem na Legislação do IPI. Pois bem, nem a incubação de ovos férteis para gerar pintos de um dia e nem os serviços de criação e crescimento dos pintos, caracterizam-se como industrialização na referida legislação do IPI.

Veja o que dispõe o art. 8º do Regulamento do IPI - Decreto nº 4544/2002, vigente na época (esta redação nunca mudou e está em todos os regulamentos do IPI):

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, **de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento** (~~Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º~~).

Portanto, para que tais serviços fossem considerados de industrialização, o resultado dele deveria ser um produto tributado pelo IPI, ainda que de alíquota zero ou isento. A verdade é que o resultado dos serviços prestados resultam em produtos não industrializados: ovos de 1 dia e frangos vivos. Portanto tais serviços não podem ser considerados para fins de apuração do crédito presumido de IPI por falta de previsão legal.

Há que se destacar ainda que o crédito presumido de IPI é um benefício fiscal instituído por lei. Trata-se portanto de regra de exceção a reclamar a interpretação literal da norma. Aplicável ao caso, portanto, o disposto no art. 111 do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte em relação a esta matéria.

Conclusão

Voto por conhecer e negar provimento aos recursos especiais apresentados pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal