



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.001379/2007-66
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-009.441 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 18 de setembro de 2019
Recorrentes AGROVENETO S/A INDÚSTRIA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. REGIME ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276/2001. ADMITE-SE POR IDENTIDADE DE EXIGÊNCIA CONTIDA NA LEI Nº 9.363/96 E APLICAÇÃO DA DECISÃO VINCULANTE DO STJ.

Havendo decisão definitiva do STJ (REsp nº 993.164/MG) na sistemática de recurso repetitivo, no sentido da inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI na exportação (Lei nº 9.363/96) das aquisições de não contribuintes PIS/Cofins, como os produtores rurais pessoas físicas, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º, do RICARF). Mesmo que não haja a mesma vinculação quando a apuração se dá no regime da Lei nº 10.276/2001, considerando que nela há a mesma exigência da incidência das contribuições na aquisição do produtor rural pelo produtor-exportador, e que a interpretação vinculante do STJ de que as contribuições estão embutidas em etapas anteriores da cadeia produtiva está consignada em tese, admite-se também o creditamento no regime alternativo.

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, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao recurso fazendário, o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada em substituição ao conselheiro Demes Brito), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de Divergências interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3302-001.904, de 28 de novembro de 2012 (fls. 531 a 549 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que pelo voto de qualidade, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI protocolado pelo Contribuinte, referente ao período de 01/01/2004 a 31/03/2004.

De acordo com o despacho decisório exarado, foi deferido parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito presumido e não homologado totalmente as compensações declaradas, por terem sido glosadas as aquisições de não contribuintes do PIS e/ou COFINS e pela glosa dos gastos com mercadorias e serviços utilizados na criação de animais.

Inconformado com a decisão que deferiu parcialmente o seu pedido de ressarcimento, o Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando preliminarmente, que, foram citados pela fiscalização atos administrativos já revogados, o que teria cerceado a defesa, dando causa à nulidade. No mérito, em síntese, alega que, considerando o conceito de imunidade o despacho decisório caminhou contra a Constituição e a

legislação, sendo que não se pode afirmar que esta última concedeu o crédito presumido apenas nas aquisições oneradas pelas contribuições do PIS e da COFINS, portanto, não há justificativa legal para as glosas das aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Ademais, o cálculo do crédito presumido deve abranger todos os custos necessários para a manutenção da fonte produtiva e exportadora, com é o caso dos gastos com ovos, incubação, remédios, farelo de soja, milho, sal, óleo de soja, proteínas, etc.. Considerando que o produto final do Contribuinte é o frango, não se poderia glosar a incubação de ovos, pois é etapa anterior da industrialização que pode ser caracterizada como industrialização por encomenda, até porque a atividade agroindustrial do interessado é caracterizada com industrial pela transformação da proteína vegetal em animal. Confirma tal hipótese a definição de atividade rural dada pelo manual do INSS e pela Lei n.º 8023/90, bem como pela declaração de inconstitucionalidade, dada pelo STF, da Lei no 8870/94, donde se concluiria que não incide o FUNRURAL sobre a produção própria, ou seja, se a própria agroindústria está produzindo insumos, estes devem constar na base de cálculo do crédito presumido, lembrando que os pintos enviados, em regime de parceria rural, para aviários, são de propriedade do Contribuinte.

A DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado pelo voto de qualidade, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

CUSTO DE AQUISIÇÃO. CRIAÇÃO E ABATE DE FRANGO. BASE DE CÁLCULO.

Pela fórmula alternativa da Lei n.º 10.276/01, o custo da criação de frango, inclusive em parceria rural, tributado pelo PIS e pela Cofins e apropriado como

custo da atividade industrial geradora da receita de exportação, quando do abate do frango, integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Recurso Voluntário Provido em Parte

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração às fls. 623 a 626, sendo que estes foram acolhidos para retificar o acórdão embargado e, sem efeitos infringentes, corrigir/aclarar a redação da conclusão e o dispositivo do voto vencedor do acórdão embargado, conforme acórdão n.º 3302-005.341, 23 de março de 2018 (fls. 633 a 640).

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 647 a 661) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à inclusão dos custos incorridos na criação dos frangos na base de cálculo do crédito presumido.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma o acórdão de n.º 3403-002.536. A comprovação dos julgados firmou-se pela transcrição de inteiro da ementa do acórdão paradigma no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 731 a 733, sob o argumento que relativamente à questão da inclusão dos custos incorridos na criação dos frangos na base de cálculo do crédito presumido, verificou-se que o colegiado entendeu que os gastos incorridos no período compreendido entre a incubação dos ovos e o abate das aves, que sofreram a incidência das contribuições ao PIS e Cofins, devem integrar a base de cálculo do crédito presumido. Por outro lado, no paradigma 3403-002.536, em situação fática idêntica à destes autos, o colegiado entendeu que os custos incorridos durante a fase de criação das aves não pode ser incluído na base de cálculo do crédito presumido de IPI porque a criação de aves não se enquadra no conceito de industrialização.

Desta forma, entendeu-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 740 a 745 manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido v. acórdão.

O Contribuinte também interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 665 a 707), a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito direito ao crédito presumido no regime alternativo (Lei n.º 10.276/2001) em relação às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou como paradigma o acórdão de n.º 3301-01.281. A comprovação do julgado firmou-se pela juntada de cópia de inteiro teor do acórdão paradigma – documento de fls. 708 a 719.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 727 a 730, sob o argumento que restou perfeitamente caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois enquanto no acórdão recorrido restou decidido que o crédito presumido apurado pelo regime alternativo não dá direito à inclusão das aquisições de insumos junto a pessoas físicas e cooperativas (aquisições desoneradas do PIS e Cofins); no paradigma colacionado decidiu-se a questão de forma diametralmente oposta, reconhecendo o direito do Contribuinte à inclusão das aquisições desoneradas do PIS e Cofins na base de cálculo do crédito presumido. Ainda, que a similitude fática é manifesta porque os dois julgados se referem ao mesmo Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Voto Vencido quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 731 a 733.

Do Mérito

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial, apontando divergência quanto à matéria **inclusão dos custos incorridos na criação dos frangos na base de cálculo do crédito presumido**.

O crédito presumido de IPI previsto na Lei 9.363/1996, criado com o intuito de desonerar a cadeia de produção e colaborar para uma melhor competitividade das empresas brasileiras no mercado de exportação, é um benefício fiscal a ser usufruído em conformidade com os critérios definidos pelo legislador.

A Lei determinou o ressarcimento dos valores pagos a título de PIS e COFINS, incidentes sobre as matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para a fabricação de produtos destinados ao exterior, sob a forma de crédito a ser compensado com débitos de IPI relativos a operações no mercado interno.

Somente com a edição da Lei nº. 10.276/01 é que se permitiu, alternativamente ao disposto na Lei nº. 9.363/96, que a base de cálculo do crédito presumido correspondesse ao

somatório dos custos sobre os quais incidiram o PIS e a COFINS, correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda. Diz as leis:

Lei n.º 9.363/96:

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. (grifei)

Lei n.º 10.276/01:

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: (grifei)

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; (grifei)

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.

Verifica-se que a Contribuinte fabrica a ração e beneficiamento de carne de frango e tem uma granjeira.

Segundo o Acórdão Recorrido o crédito presumido do IPI não pode ser concedido para a produção granjeira, por estar fora do campo de incidência do IPI.

Em seguida, há duas afirmações relevantes no referido voto vencedor, a saber:

- a) os gastos realizados com a fabricação de ração e com a criação de frango não são custos da atividade industrial de beneficiamento da carne de frango e são contabilizados separadamente (ou deveriam ser). E como não são custos incorridos com a fabricação do produto exportado (cortes de frango), não podem nem poderiam gerar direito ao crédito presumido do IPI, mesmo para quem entende que a atividade agroindustrial é una e indivisível; e
- b) o frango vivo é a matéria prima utilizada na fabricação de cortes de frango e o valor do seu custo de aquisição deve ser considerado no cálculo do crédito presumido, independentemente do tipo de aquisição (compra, troca, criação, etc.). E o fato de o fabricante de cortes de frango produzir ou criar o frango não lhe tira o direito de considerar o custo do frango vivo por ele produzido no cálculo do crédito presumido.

No passo seguinte, o voto vencedor esclarece que a abrangência dos gastos incluídos no custo de aquisição do frango vivo depende da sistemática de apuração adotada para apuração do crédito presumido, ou seja:

- a) se for o critério de cálculo o fixado na Lei 9.363/1996, integra o custo de aquisição todos gastos realizados com a criação (ou obtenção) do frango vivo, que sofreram ou não incidência das contribuições (aquisições de pessoas físicas e jurídicas); e
- b) se for o critério de cálculo alternativo, fixado da Lei 10.276/2001, integra o custo de aquisição somente os gastos sobre os quais incidiram as contribuições (normalmente, as aquisições de pessoas jurídicas).

No caso, como a recorr adotou o critério de apuração alternativo da Lei 10.276/2001, em relação a abrangência dos gastos integrantes do custo de aquisição do frango vi

Segundo o voto vencedor, somente os gastos com insumos tributados pelas Cofins e PIS integram o custo de aquisição do frango vivo.

Em relação aos gastos que integram o custo de aquisição do frango vivo, que compreende os gastos com insumos tributados pelas contribuições e aplicados na criação/produção do frango, incluindo a ração e os demais insumos. Somente os gastos com os insumos tributados aplicados na produção da ração, utilizada na criação do frango vivo poderá integrar a base de cálculo do crédito presumido.

O custo de criação do frango (incluindo o custo da ração) deve ser apropriado como custo da atividade industrial de beneficiamento de carne de frango e, conseqüentemente, entra no cálculo do crédito presumido, com a ressalva abaixo.

Todos os dispêndios realizados para a criação (ou obtenção) do frango vivo (gastos com mão-de-obra, pinto de 1 dia, ração, remédios, combustível, energia elétrica, etc.) são dispêndios formadores do custo de produção do frango vivo e, conseqüentemente, determinam o seu valor econômico ou preço.

Na hipótese de a recorrente adquirir o frango vivo no mercado para fabricar cortes de frango, o preço (custo de aquisição) pago entra no cálculo do crédito presumido.

Na hipótese de a recorrente criar (produzir) o frango, inclusive por meio de parceria, o valor despendido para a obtenção do frango (custo de criação/produção), calculado e apropriado quando do recebimento do frango vivo para o abate, representa o custo de aquisição e deve entrar no cálculo do crédito presumido.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999, adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Que assim decidiu, determinar a inclusão, no cálculo do crédito presumido do IPI pela fórmula da Lei nº 10.276/01 e no mês em que ocorrer o abate do frango, o valor dos insumos tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins integrantes do custos de

aquisição do frango vivo, que será (i) o preço pago pelo frango (custo de compra), na hipótese de a recorrente adquirir o frango vivo no mercado e (ii) o valor do dispêndio/gasto realizado para a obtenção do frango (custo de criação/produção), incluindo a ração, na hipótese de a recorrente criar (produzir) o frango, inclusive por meio de parceria.

Isto posto, voto no sentido de manter o acórdão Recorrido, negando o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto vencedor quanto ao Recurso do Contribuinte

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 727 a 730.

Do Mérito

Na questão de fundo, esta E. Câmara já se manifestou sobre a matéria nos acórdãos n.º 9303-006.802, de 16/05/2018 de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo Pôssas, e do acórdão n.º 9303-008.637 de relatoria do i. Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire qual restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE 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.

Havendo decisão definitiva do STJ (REsp nº 993.164/MG), proferida na sistemática do art 543C do antigo CPC (Recursos Repetitivos), no sentido da inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI na exportação (Lei nº 9.363/96, originalmente regulada pela IN/SRF nº 23/97) das aquisições de não contribuintes PIS/Cofins, como os produtores rurais pessoas físicas, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º, do RICARF). Mesmo que, a rigor, não haja a mesma vinculação quando a apuração se dá no regime da Lei nº 10.276/2001, originalmente regulada pela IN/SRF nº 69/2001, considerando que nela há a mesma exigência da incidência das contribuições na aquisição do produtor rural pelo produtor-exportador, e que a interpretação vinculante do STJ de que as contribuições estão embutidas em etapas anteriores da cadeia produtiva está consignada em tese, admite-se também o creditamento no regime alternativo.

Desta maneira, adoto as razões de decidir dos referido votos, como fundamento:

Em caso, o Crédito Presumido foi apurado com base no regime da Lei nº 10.276/2001.

A jurisprudência vinculante do STJ, faz somente referência à Lei nº 9.363/96 e às normas infralegais que a regulam.

Esse precedente , também seria aplicável ao regime alternativo da Lei nº 10.276/2001

Veja-se que rezam os dois diplomas legais, na parte que interessa à discussão:

Lei n.º 9.363/96

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.

Lei n.º 10.276/2001

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.

§ 1.º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

- 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.*

Dessarte, a meu juízo, as leis trazem a mesma exigência no sentido de que haja incidência sobre os custos de produção admitidos na base de cálculo do crédito presumido.

A Lei n.º 10.276/2001 não criou um novo benefício, mas tão-somente: I) passou a admitir a inclusão na base de cálculo, além dos insumos para industrialização, no conceito da legislação do IPI (MP, PI e ME), gastos com energia elétrica,

combustíveis e serviços de industrialização por encomenda; e 2) alterou a forma de cálculo.

Os princípios de instituição do crédito presumido permaneceram intactos, não foram revogados e nem alterados pela Lei 10.276/2001, pois, ao dispor sobre alternativamente ao disposto na Lei 9.363/96 (art. 1º) pretendia o legislador que o crédito presumido instituído na Lei 9.363/96 permanecesse regulado por aquela Lei, contudo a forma de cálculo, ou seja, a base de cálculo, seria de opção do contribuinte.

Assim, em nada essas mudanças afetaram a “essência” do benefício, cujo objetivo é desonerar as exportações dos tributos incidentes na cadeia produtiva (no caso, PIS/Cofins), ainda que de forma presumida (pois cada produto exportado tem uma cadeia distinta, na qual incidem as contribuições com menor ou maior reflexo no custo), para aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado globalizado, ou, ao menos, diminuindo o chamado “Custo Brasil”.

*Conforme demonstrado, a legislação que trata sobre o crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS/PASEP e da COFINS, em nenhum momento excluiu as pessoas físicas e cooperativas da base de cálculo do crédito presumido, pois, a Lei 10.276/2001 apenas fez menção a forma **alternativa de cálculo do montante deste crédito concedido, mantendo os princípios da Lei 9.363/96 no tocante a aquisições, não fazendo distinção em incidência ou não das ditas contribuições sociais.***

O que se discutiu no STJ foi a exigência da incidência na última etapa da cadeia produtiva, ou seja, na venda do fornecedor para o produtor-exportador.

Se dermos às leis interpretação literal (aplicável àquelas que concedem benefícios fiscais, não podendo, portanto, ser diversa a regulamentação dada pelas instruções normativas da Receita Federal), sem dúvida não haveria o

direito ao crédito se não há a incidência, mas o STJ a elasteceu, vislumbrando que há efetivamente incidência também em etapas anteriores, neste caso, na fase agrícola, como nas aquisições de ração e outros insumos utilizados na criação dos animais até estarem prontos para o abate.

E a interpretação mais “elástica” dada pelo STJ, a que me refiro – ainda específica para os produtores rurais – está mais que clara nos trechos da Ementa do Acórdão no REsp n.º 993.164/MG que transcrevo a seguir:

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 ...)

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"; ...

É bem verdade que a Súmula n.º 497 é genérica, não especificando a norma atingida, mas, a rigor, não estamos vinculados quando o crédito é calculado pelo regime alternativo da Lei n.º 10.276/2001, regulado, originalmente, pela IN/SRF n.º 69/2001, ainda que traga dispositivo idêntico.

Entretanto, como já visto, apesar de haver uma sensível alteração de texto, havendo que se reconhecer que a norma inculpada na Lei n.º 10.276/2001 é mais “explícita”, entendo que as normas legais dizem o mesmo no que tange à produção rural.

Em conclusão, a interpretação vinculante do STJ, tomada a cadeia produtiva como um todo, é conceitual, daí que admito a “analogia” para fins de aplicação do decidido pelo STJ no julgamento REsp n.º 993.464/MG, também quando o

cálculo do valor do direito creditório é feito na forma alternativa da Lei n.º 10.276/2001

Diante do exposto dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, porém diverjo do seu entendimento quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional.

A matéria em discussão no recurso especial fazendário é quanto à 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.

O contribuinte, em atendimento a intimação fiscal, prestou os seguintes esclarecimentos em sua resposta, e-fl. 266. 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 o setor agroindustrial.

Vejamos então em que circunstância o art. 1º da Lei nº 10.276/2001 estipulou a previsão legal para o creditamento sobre os serviços de industrialização por encomenda:

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.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas **no caput**:

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 nº 9.363, de 1996.**

(...)

Vejamos que o § 5º do art. 1º da Lei nº 10.276/2001 determinou que se aplica ao regime alternativo de aproveitamento do crédito presumido de IPI todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363/96. Assim importante ver as premissas estabelecidas na Lei nº 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 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.**" (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 n.º 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 dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal