



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13855.000071/2006-05  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-004.457 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de março de 2018  
**Matéria** PER/DCOMP - IPI  
**Recorrente** CALÇADOS PINA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. LEI Nº 9.363/1996. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. REGIME ALTERNATIVO. LEI Nº 10.276/2001. CABIMENTO. ENTENDIMENTO STJ. VINCULANTE.

Consoante interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recurso repetitivo, a ser reproduzida no CARF, conforme Regimento Interno deste Tribunal Administrativo, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas dão direito ao Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363/1996, o mesmo ocorrendo, logicamente, em relação ao regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário apresentado. Os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) acompanharam pelas conclusões, por não entenderem que o precedente do STJ seja vinculante, no caso do regime alternativo.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado em substituição a Mara Cristina Sifuentes), Tiago Guerra Machado, Fenelon

Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

## Relatório

Versa o presente sobre o **Pedido de Ressarcimento de IPI** de fls. 2 a 31<sup>1</sup>, com transmissão em 06/05/2004, no valor de R\$ 108.031,22, referente ao primeiro trimestre de 2004 (crédito presumido apurado com base na Lei nº 10.276/2001). Anexa-se ao pedido cópias do Livro de Registro de Apuração do IPI (fls. 32 a 42).

Às fls. 63 a 68, e na Informação Fiscal de fl. 77, narra-se que: (a) a empresa efetuou aquisições de couro de pessoas físicas (indicados com o sendo da empresa “Antik Comércio de Couros para Calçados e Representações LTDA” – doravante “Antik”), sendo as notas fiscais consideradas inidôneas no processo administrativo nº 13855.002406/2005-31; (b) analisando-se as referidas notas fiscais, ficou comprovado que os pagamentos tiveram como beneficiários pessoas físicas diversas, entendendo-se que os créditos correspondentes devem ser glosados; (c) no último trimestre de 2003 o pedido de Crédito Presumido da contribuinte resultou em saldo credor de R\$ 46.468,68, o qual, de acordo com a legislação, deve ser compensado nesse pedido; (d) isto posto, após elaboração de uma nova Declaração de Crédito Presumido, verificou-se que o valor do crédito alterou-se de R\$ 108.031,22 para R\$ 38.958,02, valor que deve ser reconhecido. Com base na informação, o **despacho decisório** de fl. 78 reconhece, em 24/04/2006, o crédito no valor de R\$ 38.958,02, deferindo parcialmente o pedido de ressarcimento.

Após compensações efetuadas pela fiscalização, em relação a débitos em cobrança, noticia-se restar crédito de R\$ 14.716,45 (fls. 92 e 100), a ser creditado em conta-corrente.

Ciente das providências tomadas em 08/05/2006 (fl. 103), a empresa apresenta **Manifestação de Inconformidade**, em 05/06/2006 (fls. 107/108), argumentando, em síntese, que: (a) a alegação fiscal não procede, e tem como fundamento um processo administrativo do qual não é parte; (b) o simples fato de os pagamentos terem sido efetuados a pessoas físicas não leva à conclusão pela inidoneidade das notas fiscais, e os pagamentos foram efetuados a pessoas físicas porque lhe foi pedido pela empresa, devendo o fisco verificar se os pagamentos efetivamente correspondiam às notas, e se estas teriam sido efetivamente pagas; e (c) anexa à defesa as notas fiscais e os demonstrativos de pagamento (fls. 109 a 114), que demonstra serem idôneas as notas.

Em complemento, a empresa junta ao processo, em 10/06/2008 (fls. 125 a 190), outros documentos (basicamente, cópias de notas fiscais e cheques).

Em 06/07/2010 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 194 a 199), decidindo unanimemente o colegiado administrativo pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob os seguintes fundamentos: (a) os documentos fiscais emitidos pelas empresas declaradas inaptas podem ser reputados como inidôneos, ou tributariamente ineficazes, salvo comprovação do pagamento pelo prego da mercadoria e do real ingresso desta no estabelecimento industrial (inversão do ônus da prova); (b) na hipótese de solicitação

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

administrativa, recai sobre a interessada o ônus de provar a pretensão deduzida, ao contrário do que acontece no âmbito do processo de exigência tributária, em que o ônus da prova das infrações tributárias cometidas pelo sujeito passivo incide sobre o ente tributante; (c) assim, caberia à requerente, no presente processo, como empresa que registrou operações de compras efetuadas com a “Antik”, provar que tais operações se efetivaram e que as mercadorias ingressaram em seu estabelecimento; e (d) as saídas de numerário do caixa/banco sem qualquer indicio de seu trânsito pela “Antik” não podem ser aceitas como documentos hábeis a comprovar a operação, sem a existência de qualquer outro registro ou título que possa lastrear financeiramente a operação e identificar a contribuinte como pagadora e a empresa fornecedora como beneficiária do pagamento.

Ciente da nova decisão de piso em 19/08/2010 (fl. 201), a empresa apresentou, em 15/09/2010, o **Recurso Voluntário** de fls. 202 a 222, sustentando, em síntese, que: (a) é nula a decisão de piso, pois houve cerceamento do direito de defesa, pois não foram analisados documentos apresentados pela defesa, nem tomados em conta documentos apresentados após a manifestação de inconformidade, que tinham por intuito demonstrar o pagamento efetivo de todas as notas fiscais e que foram declaradas inidôneas e tiveram seus créditos indeferidos; (b) e nenhum momento foi demonstrado que a mercadoria não ingressou no estabelecimento da empresa, e todos os pagamentos foram realizados com intervenção de banco, com pagamento integral dos valores constantes nas notas fiscais; (c) o pagamento a pessoa física (terceiro) por ordem e conta do credor é possível e válido, conforme artigo 308 do Código Civil; (d) à época do negócio jurídico não havia nenhum ato da RFB considerando a “Antik” como inapta, o processo de inaptação iniciou em 2005, ainda não estando encerrado, estando até hoje a empresa na situação “ativa” perante o CNPJ, ocorrendo violação a ato jurídico perfeito; (e) ainda que inapta fosse a empresa, a boa-fé do adquirente afastaria a negativa de crédito, conforme precedentes administrativos e judiciais; (f) os pagamentos a Edgar Dutra (notas fiscais 3780, 3820, 3863 e 3869) foram realizados por meio de banco, e, no próprio título, consta como sacador a “Antik”, e beneficiário “Edgar Dutra”, o que é perfeitamente legal; (g) as demais notas foram pagas diretamente à “Antik” ou a outras pessoas jurídicas nas mesmas condições; (h) o ônus da prova não é exclusivo da recorrente e, se a fiscalização não aceitou as notas fiscais para deferir o crédito presumido, caberia a ela demonstrar o vício existente nelas; e (i) a fruição do crédito depende apenas dos requisitos estabelecidos no artigo 1º da Lei nº 10.276/2001, que foram atendidos, no caso.

No CARF, o processo foi distribuído a este relator, por sorteio, em outubro de 2017.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Delimitando o contencioso, insurge-se a recorrente contra as glosas efetuadas em relação a aquisições da empresa “Antik”, e contra cerceamento de defesa na instância de piso.

No que concerne ao alegado cerceamento de defesa, afirma a recorrente que a DRJ, além de não analisar matérias de defesa, recusou-se a examinar documentos apresentados após a manifestação de inconformidade.

Em relação à apresentação posterior de documentos, a DRJ assim se manifestou (fl. 196):

*“A requerente, em momento posterior ao prazo legal de impugnação (sic), apresentou os documentos de fls. 121 a 178, protocolados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Franca em 10 de junho de 2008, que não os considere (sic), por não atender (sic) ao disposto nos parágrafos 4º e 5º do art.16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), (acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997).”*

De fato, tal dispositivo da norma acolhida com estatura legal que disciplina o processo administrativo fiscal estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação (no caso, na manifestação de inconformidade), e estabelece circunstâncias em que a preclusão deixaria de existir (desde que solicitada a juntada posterior, indicando sua ocorrência - §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972): impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior, direito superveniente, e contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Em sua manifestação de inconformidade, em 05/06/2006, a empresa apresenta defesa específica em relação a cinco notas fiscais (fl. 109).

Todas as notas fiscais (cópias às fls. 110 a 114) são emitidas pela “Antik”, e contêm indicação de “mercadoria recebida” pela recorrente, sempre com uma assinatura indicando “Carlos”.

A complementação da documentação, efetuada em 10/06/2008, mais de dois meses após a manifestação e inconformidade, não invocou, nem possui fundamento em qualquer das disposições excepcionais dos §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Em tal complementação, traz a empresa (fls. 131 a 190) cópias de sete notas fiscais emitidas em 2003 (2416, em 13/08; 2442, em 18/08; 2470, em 22/08; 2609, em 09/09; 2643, em 12/09; 2722, em 23/09; e 2787, em 28/09), e de duplicatas e de cheques referentes a pagamentos efetuados em 2003 em relação a tais notas.

Não vejo, assim, nulidade por cerceamento de defesa por parte da DRJ ao desconsiderá-las.

Em relação à conclusão da DRJ sobre os documentos apresentados na manifestação de inconformidade, e já destacados aqui, não se pode afirmar que deriva de não análise, pois a premissa adotada pelo julgador de piso foi a de no caso de notas consideradas inidôneas por ato da RFB, em procedimento específico, caberia à postulante ao crédito, como empresa que registrou operações de compras efetuadas com a “Antik”, provar que tais operações se efetivaram e que as mercadorias ingressaram em seu estabelecimento, e as saídas

de numerário do caixa/banco sem qualquer indicio de seu transito pela “Antik” não poderiam ser aceitas como documentos hábeis a comprovar a operação, sem a existência de qualquer outro registro ou titulo que pudesse lhe dar lastro financeiro e identificar a contribuinte como pagadora e a empresa fornecedora como beneficiária do pagamento.

A recorrente pode até discordar do decidido pela DRJ, mas é incorreta a afirmação de que o julgador de piso simplesmente ignorou os documentos (diga-se, cinco cópias de notas fiscais) apresentados com a manifestação e inconformidade. Ao que revela a simples análise do processo, o julgador *a quo* analisou tais documentos e os considerou insuficientes, diante do ônus probatório em processos do gênero.

Improcedentes, assim, as alegações de nulidade.

Passando ao mérito do contencioso, é de se recordar que os créditos glosados se referem a aquisições efetuadas indicando amparo na Lei nº 10.276/2001:

*“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;***

*(...)*

*§ 5º **Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.**” (grifo nosso)*

A ação fiscal, que abrange os períodos de janeiro de 2003 a dezembro de 2005 (o que nos leva a crer que há outros processos sobre o tema em julgamento, apenas dois deles em nossa carga: o de nº 13855.000072/2006-41, referente ao quarto trimestre de 2003; e o de nº 13855.000073/2006-96, referente ao terceiro trimestre de 2003), foi iniciada justamente em função das irregularidades verificadas em relação ao fornecedor “Antik” (fl. 63):

## 2- DO OBJETO DA AUDITORIA E VERIFICAÇÕES EFETUADAS

Sicero Marinho dos  
Auditor Fiscal da Receita  
Matrícula nº 642

O presente trabalho decorre do Mandado de Procedimento Fiscal No. 2006.00027-0, emitido em 17 de janeiro de 2006, destinado a verificar a correta apuração, dos tributos acima descritos no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005.

A ação fiscal foi iniciada tendo em vista que durante os procedimentos de fiscalização junto à empresa Antik Comércio de Couros para Calçados e Representações Ltda. CNPJ 56.121.189/0001-25 verificou-se a emissão fraudulenta de Notas Fiscais relativos a "venda" de couros na jurisdição da Receita Federal em Franca - SP. Desta fiscalização resultou a Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, conforme abaixo:

PROCESSO	ATO DECLARATORIO	DOU*	CONTRIBUINTE
13855.002406/2005-31	No. 004 de 20/01/2006	25/01/2006	Antik Comércio de Couros para Calçados e Representações Ltda.

Investigada pela DRF de Franca/SP, face à discrepância entre os valores das notas fiscais emitidas e os valores declarados, informa-se às fls. 65/66 que restou comprovada a prática ilegal de venda de notas "graciosas", e que documentos ideologicamente falsos são imprestáveis para comprovar, por si só, a compra e venda de mercadorias.

As notas fiscais pertinentes ao período analisado neste processo (primeiro trimestre de 2004) são as seguintes (fls. 64/65):

<b>TOTAL MÊS</b>	<b>193.383,08</b>	
21/01/2004	17.920,89	3780
27/01/2004	35.727,03	3820
30/01/2004	10.936,55	3863
30/01/2004	30.057,87	3867
30/01/2004	26.592,22	3869
<b>TOTAL MÊS</b>	<b>121.234,56</b>	
02/02/2004	11.731,02	3874
03/02/2004	20.656,05	3892
04/02/2004	14.053,56	3905
09/02/2004	17.665,00	3939
10/02/2004	29.942,35	3952
<b>TOTAL MÊS</b>	<b>94.047,98</b>	
01/03/2004	30.392,43	4076
04/03/2004	150,92	4105
05/03/2004	12.517,44	4112
08/03/2004	22.994,37	4130
10/03/2004	26.017,65	4159
12/03/2004	20.875,83	4179
15/03/2004	17.853,57	4198

Durante o procedimento de fiscalização, a recorrente foi intimada, entre outros, a comprovar os pagamentos efetuados à "Antik", mediante apresentação de cópias de cheques e extratos bancários. Em resposta, apresentou, além dos livros fiscais e notas fiscais, duplicatas pagas em carteira ou mediante boletos bancários.

Sobre tais documentos, assim concluiu a fiscalização (fl. 66):

De posse de cópias desses cheques apresentados pela contribuinte pode constar que a maioria foram endossados pela Antik e depositado na conta corrente do senhor Marcio Borges Nogueira, portador do CPF 667.810.946-53 e provavelmente sua esposa Rosilei Cruz de Pádua Nogueira, portadora do CPF 138.702.658-50, tendo os mesmo domicílios fiscais iguais.

Importa ressaltar que segundo informações de pessoas ligadas o mercado de couros em Franca o senhor Márcio é conhecido por vender produtos nesse mercado, e que as quitações nas duplicatas tem a assinatura desse contribuinte.

Embora tenha recebido vultuosa quantia na sua conta corrente no ano calendário de 2003 o senhor Márcio Borges Nogueira declarou para Receita Federal rendimentos de apenas R\$ 3.324,20.

As duplicatas pagas em banco, via boleto bancário, a contribuinte liquidou utilizando os sistema "on-line" havendo o correspondente débito em seus extratos bancários.

Essas duplicatas pegas pela Calçados Pina Ltda., tem como cedente o senhor Edgard Dutra, portadora do CPF 348.931.808-00, tendo o mesmo recebido no ano-calendário de 2003 o valor de R\$ 185.050,39 e no ano-calendário de 608.541,84, tendo o mesmo declarado junto à Receita Federal, rendimentos respectivamente de R\$ 17.986,00 e R\$ 19.000,00.

### 3- CONCLUSÃO

Face o acima exposto, concluímos que a contribuinte, embora tenha tido êxito na comprovação dos pagamentos, adquiriu os couros das pessoas acima citadas e que os mesmos não sendo possuidores de Notas Fiscais, as obtiveram junto à Antik

Eis as razões para as glosas de créditos presumidos de IPI em aquisições da empresa "Antik": embora comprovados os pagamentos, as aquisições foram efetuadas de pessoas físicas.

Não constam do presente processo maiores informações sobre a análise fiscal (que, ao final, devolveu os documentos). Na Informação Fiscal que ampara o despacho decisório (fl. 77), a fiscalização informa que:

Relativamente ao Crédito Presumido, constatei que a contribuinte adquiriu mercadorias utilizando notas fiscais da empresa Antik Comércio de Couros para Calçados e Representações Ltda., notas essas, declaradas inidôneas através do Processo Administrativo No. 13855.002406/2005-31.

Analisando cada uma dessas notas fiscais ficou comprovado que os pagamentos foram efetuados, tendo como beneficiários pessoas físicas diversas, conforme Relatório da Fiscalização (fls. 62 a 67) dessa forma, procedi a glosa dessas Notas Fiscais por entender que a contribuinte não faz jus aos créditos correspondentes a essas notas.

Não consta, ainda, do presente processo, nenhuma cópia do ato que tenha declarado inidôneas as referidas notas fiscais.

Assumindo que exista tal ato, pertinente seria, *a priori*, no caso, trazer à baila o disposto no artigo 82 da Lei nº 9.430/1996 (como fez a DRJ):

“Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.”

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.” (grifo nosso)*

Nesse cenário, bastaria, assim, à recorrente, para afastar as glosas, comprovar que efetivou o pagamento (ao que parece, a fiscalização entendeu isso como comprovado) e que efetivamente recebeu as mercadorias (o recibo na nota fiscal, presente nas cinco notas apresentadas na manifestação de inconformidade, contribui para isso, e poderia somar-se aos registros de entrada e saída nos livros da empresa).

No entanto, não seguiremos, aqui, discutindo aspectos probatórios, tendo em conta que o STJ entendeu, no REsp nº 993.164/MG, na sistemática dos recursos repetitivos, vinculante para este colegiado administrativo:

“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 nº 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" (REsp 993164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, unânime, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010)" (grifos nossos)

A leitura da ementa do REsp revela que condena o STJ a limitação imposta pela IN SRF nº 23/1997 (e pelas que lhe sucederam, com idêntico teor - 313/2003, 419/2004), diante do texto do art. 1º da Lei nº 9.363/1996:

"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.*

E o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 trata da mesma matéria (com sensível alteração de texto) em seu art. 1º, § 1º:

*“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; (...).”*

O regime da Lei nº 9.363/1996 e o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001, são evidentemente construções legislativas diversas, e em relação a isso não há discordância. Contudo, é preciso mencionar que em ambas as leis não se encontra a limitação que o STJ condenou na instrução normativa. Ou seja, nenhuma das leis impõe restrição ao creditamento em relação a aquisições de pessoas físicas. E isso se obtém da simples comparação de ambas, de fácil visualização a partir da tabela a seguir:

Observações	Lei nº 9.363/1996	Lei nº 10.276/2001
Ambas as leis tratam de <b>crédito presumido de IPI</b> para empresas (pessoas jurídicas) produtoras e exportadoras de mercadorias	“Art. 1º <b>A empresa produtora e exportadora de mercadorias</b> nacionais fará jus a <b>crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados</b> , 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, (...).	Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, <b>a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias</b> nacionais para o exterior poderá determinar o valor do <b>crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)</b> , 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), (...).
Ambas as leis permitem o creditamento como ressarcimento das contribuições <b>incidentes</b> sobre as aquisições de	“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	§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes <b>custos, sobre os quais incidiram as contribuições</b> referidas no <i>caput</i> .  I - de <b>aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a</b>

matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.	de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, <b>incidentes sobre as respectivas aquisições</b> , no mercado interno, <b>de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.</b>	<b>produtos intermediários e a materiais de embalagem</b> , bem assim de energia elétrica e combustíveis, <b>adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo</b>
--	--	---

Veja-se que a expressão “incidiram as” que motivaria o entendimento de que há vedação legal literal ao creditamento em aquisições de pessoas físicas existe também no regime da Lei nº 9.363/1996 (“incidentes sobre”).

A argumentação, assim, se aproxima da apresentada em grau recursal pela PGFN (e rechaçada pelo STJ no REsp nº 993.164/MG, sob a sistemática dos recursos repetitivos), como narrado no voto do Ministro Luiz Fux:

*“Por seu turno, a Fazenda Nacional, em suas razões de recorrer, alega, (...). De acordo com a recorrente:*

*“... a Lei nº 9.363/96 não conferiu ao produtor/exportador o direito ao crédito presumido quando o fornecedor não é contribuinte de PIS/PASEP e COFINS (por exemplo, pessoa física, cooperativa, etc.), assim, a IN SRF 23/97 não extrapolou os limites da lei.*

*Isto porque se trata de lei que prevê um incentivo fiscal, a qual, de acordo não só com o disposto pelo Código Tributário Nacional (art. 111, do CTN), mas com a doutrina e a jurisprudência, deve ser interpretada restritivamente. Ademais, o modo com que o 'crédito presumido de IPI se encontra delineado pela Lei 9.363, de 1996, não permite ao intérprete concluir de outra forma, senão que o legislador condicionou a fruição do incentivo ao pagamento de PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo adquirido pela beneficiário do crédito presumido.*

*(...)*

*Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não **'incidiram'** sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte de PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições **'incidentes'** sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.*

*Ao contrário, para admitir que o legislador teria previsto o crédito presumido como um ressarcimento dos tributos que oneraram toda a cadeia produtiva, seria necessária uma interpretação extensiva da norma legal, inadmitida, nessa específica hipótese, pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional (art. 111).*

*(...)*

*Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício de crédito presumido.” (grifo nosso)*

O precedente deu origem ainda à Súmula STJ nº 494:

*“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.”*

Veja que o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 não inseriu impedimento ao crédito decorrente de aquisições de pessoas físicas. Pelo contrário, utilizou a mesma terminologia da Lei nº 9.363/1996. Assim, embora se tenha um novo regime, não se tem um novo impedimento, sendo igualmente condenáveis as normas infralegais que restrinjam indevidamente o comando legal.

Assim tem decidido o STJ:

*“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.***

*(...)(REsp 1313043/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2012, DJe 08/10/2012); (REsp 1231755/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/03/2011, DJe 31/03/2011)” (grifo nosso)*

Portanto, embora reconheçamos que os regimes de crédito presumido de IPI instituídos pelas Leis nº 9.363/1996 e nº 10.276/2001 são diversos, forçoso é, diante do teor dos textos legais, entender que se uma lei não obstaculiza os créditos em relação a pessoas físicas, a outra logicamente também não o faz.

Sustentamos o raciocínio aqui externado desde o Acórdão nº 3403-002.892. Anteriormente, entendíamos que o precedente do STJ (REsp nº 993.164/MG), na sistemática dos recursos repetitivos, tinha escopo restrito à Lei nº 9.363/1996. E que no regime alternativo da Lei nº 10.276/2001, não havendo incidência dessas contribuições, não haveria o que ressarcir, tendo em vista o comando do art. 1º, § 1º da norma legal. E, nesse aspecto, fui voto vencido (ao lado do relator, Antonio Carlos Atulim) nos Acórdãos nº 3403-001.948 a nº 3403-

001.953, tendo sido designado para todos os votos vencedores o Cons. Robson José Bayerl (sessão de 19.mar.2013).

Aliás, o entendimento sobre a matéria já está consolidado, hoje, no CARF, cabendo mencionar dois precedentes recentes e unânimes da CSRF, na mesma linha adotada neste voto:

*“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.” (Acórdão n. 9303-004.682, Rel. Cons. Andrada Marcio Canuto Natal, sessão de 14.fev.2017 – unânime em relação à matéria)*

*“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.” (Acórdão n. 9303-005.103, Rel. Cons. Erika Costa Camargos Autran, sessão de 16.mai.2017 – unânime)*

Ademais, recorde-se que o § 5º do art. 1º da Lei nº 10.276/2001, aqui já transcrito ao início do voto, estabelece claramente: **“Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996”**.

Assim, segundo o entendimento do STJ, vinculante para o CARF, aliado ao referido § 5º, é improcedente a alegação fiscal de que as aquisições de pessoas físicas obstarão o direito ao crédito presumido, no regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276/2001, sendo desnecessário e irrelevante retornar os autos, em eventual diligência, para que se verificassem, de fato, questões probatórias atinentes a ser a aquisição efetivamente de pessoa física, à luz do constante neste processo e em outro, apenas citado nestes autos.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Rosaldo Trevisan

