



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

Processo nº 16349.000291/2008-09
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-004.394 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2018
Matéria IPI
Recorrente MONDELLI INDÚSTRIA DE ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario (relatora), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº **14-58.592**, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que assim relatou o feito:

Trata-se de manifestação de inconformidade (e-fls. 588 a 601) apresentada em 22 de novembro de 2010 contra despacho decisório (e-fls. 578 a 585), de 22 de setembro de 2010, cientificado em 26 de outubro de 2010, que não homologou ou homologou parcialmente declarações de compensação com créditos de IPI do 4º trimestre de 2003, apresentadas a partir de 14 de novembro de 2006.

A ementa do despacho decisório foi a seguinte:

PERÍODO: 4º TRIMESTRE DE 2003 IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO.

Contribuinte faz jus a incentivo fiscal com o título de crédito presumido do IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, incidentes sobre matérias-primas, produto intermediário e material de embalagem, utilizados no processo produtivo de bens destinados ao exterior, instituído pela Lei nº 9.363/96, com cálculo alternativo disposto na Lei nº 10.276/2001.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO.

Não se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições efetuadas de cooperativas de produtores e de pessoas físicas, por não terem sofrido a incidência das contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins.

DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO HOMOLOGADAS ATÉ O LIMITE DO CRÉDITO RECONHECIDO

Na manifestação de inconformidade, a Interessada defendeu a inclusão das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, citando dispositivos legais e jurisprudência, para chegar à seguinte conclusão:

"In casu" interpretar a Lei nº 10.276/01 com exclusão das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas da base de cálculo do crédito presumido de IPI, é sem dúvida "abusiva e irregular, pois a RFB realiza uma interpretação além do que a Lei não o faz, isto é, uma interpretação ampliativa e analógica, desconsiderando o

objetivo da instituição do benefício fiscal: "não se exportam tributos.

A seguir, citou decisões do Superior Tribunal de Justiça, analisando a base de cálculo do benefício, requerendo, ao final, o deferimento do pedido.

É o relatório.

Após exame da defesa apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CUSTO DE AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. MÉTODO ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276, DE 2001. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração do crédito presumido pelo método alternativo 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 nº 9.363, de 1996, que não trazia expressamente tal restrição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido. Em síntese, postula pelo reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI sobre as aquisições realizadas de pessoas físicas e cooperativas, nos termos da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo de controvérsia nos autos do REsp nº 1.231.755 também para o crédito presumido alternativo previsto na Lei nº 10.276/2001.

Após os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

O presente feito versa sobre o direito ao aproveitamento alternativo de crédito presumido do IPI nos termos da Lei nº 10.276/2001:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº9.363, 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.

§ 1ºA 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.

§ 2ºO crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.

§ 3ºNa determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

II - o valor dos custos previstos no § 1ºserá apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.

§ 4ºA opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.

§ 5ºAplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas naLei nº9.363, de 1996.

(...)

Conforme se extrai do relato dos fatos, a Recorrente teve seu Pedido de Ressarcimento relativo ao crédito presumido alternativo do IPI previsto na Lei nº 10.276/01 parcialmente indeferido. Houve negativa do direito aos créditos oriundos das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

Muito embora a Autoridade Julgadora de primeira instância reconheça a existência de decisão proferida pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo acerca do mesmo crédito presumido do IPI, nos termos da Lei nº 9.363/96, afastou sua aplicação por entender que *"a Interessada somente apurou o crédito presumido pelo método alternativo previsto na Lei nº 10.276, de 2001"* e que, *"ao contrário do que fez o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, o art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.276, de 2001, restringiu expressamente a incidência do benefício aos "custos sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:"*.

Todavia, tal entendimento não merece guarida.

Conforme já mencionado pela própria decisão recorrida, a matéria em litígio (crédito presumido de IPI) é simples e já se encontra solidificada em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Repetitivo. E, no âmbito deste Conselho Administrativos de Recursos Fiscais, a decisão proferida em sede de recurso repetitivo é de aplicação obrigatória, consoante art. 62, inciso II, alínea b do Anexo II do seu Regimento Interno (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015). *Verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

(...)

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

Desse modo, deve prevalecer no presente julgamento o quanto restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 993.164/MG, submetido ao regime do artigo 543-C:

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior."

3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

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:

"Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive:

I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero;

II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§ 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: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma,

julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está

obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

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

(REsp 993.164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010)

Ou seja, é imperativo o reconhecimento do direito do Recorrente de se apropriar do crédito presumido do IPI sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

A alegação fiscal de que este entendimento não deve ser aplicado ao caso concreto, uma vez que proferido à luz da Lei nº 9.363/96, ao passo que no presente caso trata-se do crédito presumido previsto na Lei nº 10.276/01, também não merece guarida, conforme já decidido pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF:

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 543-C 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.***

(Acórdão nº 9303-006.802, Rel. Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 16.05.2018, decisão unânime)

Peço vênia para extrair, do voto proferido, a fundamentação que também adoto como razão de decidir no presente feito:

*Ocorre que, neste caso, o Crédito Presumido foi apurado com base no regime da **Lei nº 10.276/2001**, abrindo-se aí a discussão – que é efetivamente o cerne da lide aqui posta–se a jurisprudência vinculante do STJ, que faz somente referência à Lei nº 9.363/96 e às normas infra legais que a regulam, também seria aplicável ao regime alternativo.*

A PGFN, como já visto, alega que só a Lei nº 10.276/2001 traz referência expressa à exigência de que tenha havido a incidência das contribuições nas aquisições passíveis de inclusão na base de cálculo. Vejamos o que rezam os dois diplomas legais, na parte que interessa à discussão:

Lei nº 9.363/96

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.*

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;

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.

*A redação é distinta? Sim, mas, na visão deste Relator, ambas as leis trazem a mesma exigência, qual seja, **que haja incidência***

sobre os custos de produção admitidos na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI.

A Lei nº 10.276/2001, ao contrário do que alguns pensam, não criou um novo benefício, mas tão-somente:

1) Passou a admitir a inclusão na base de cálculo, além dos insumos para industrialização, no conceito da legislação do IPI (MP, PIS e ME), gastos com energia elétrica, combustíveis e serviços de industrialização por encomenda;

2) Alterou a forma de cálculo.

Em nada estas 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, buscar uma maior equiparação (diminuindo o chamado “Custo Brasil”).

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.

No caso concreto, estamos tratando de gado bovino adquirido de pecuaristas pessoas físicas, para abate e processamento das carnes destinadas à exportação. Nestas aquisições não há incidência das contribuições; se, de pessoas jurídicas – como são uma pequena parte das realizadas pelo frigorífico – estão sujeitas à incidência de PIS/Cofins (se foi de forma presumida, das agroindústrias, ou de outra forma, pouco importa; a discussão aqui é em tese – importa é que tenha havido a incidência).

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 (não empreendi também aqui pesquisa para se saber efetivamente quais são estes insumos, qual é a alíquota aplicável... o que se pretende transmitir é conceitual).

Na decisão que nos vincula, o STJ considerou que a IN/SRF nº 23/97, que regulou a Lei nº 9.363/96, estaria a “exorbitar os limites” impostos pela lei ordinária, na parte em que restringe o crédito, nas aquisições de produtos oriundos da atividade rural, àquelas de pessoas jurídicas:

Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

.....

§ 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.

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 nº 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 nº 497 é genérica, não especificando a norma atingida, mas, a rigor, **não** estamos vinculados quando o crédito é calculado pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/2001, regulado, originalmente, pela IN/SRF nº 69/2001, ainda que traga dispositivo idêntico:

Art. 5º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o art. 1º a empresa produtora e exportadora de produtos industrializados nacionais.

.....

§ 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 material de embalagem, na industrialização de produtos exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

Entretanto, como já visto, apesar de haver uma “sensível alteração de texto” – como disse o ilustre Relator Rosaldo Trevisan no Acórdão 3403003.173, trazido no Voto Condutor do Acórdão recorrido, havendo que se reconhecer que a norma insculpida na Lei nº 10.276/2001 é mais “explícita” (muito

provavelmente pelo fato de que esta questão já vinha sendo aventada no interregno entre as duas leis – notadamente pelas Usinas, no que se refere à aquisições de canadeacúcar de fornecedores pessoas físicas), entende este relator que as normas legais dizem o mesmo – o que vejo ainda com mais propriedade sendo idênticas, no que tange à produção rural, as redações das instruções normativas que regulam a apuração nos dois regimes.

E a interpretação dada pelo STJ de que as contribuições estariam “embutidas” nas etapas anteriores da cadeia da produção rural é dada em tese, sendo aplicável, portanto, a qualquer forma de cálculo que seja adotada para o benefício, não alterada a sua essência.

É com estas visões: (i) as duas leis exigem a incidência das contribuições nos mesmos casos e versam sobre o mesmo incentivo e (ii) a interpretação vinculante do STJ, vendo a cadeia produtiva como um todo, é conceitual, que admito a “analogia”, para fins de aplicação do decidido pelo STJ no julgamento REsp nº 993.464/MG, também quando o cálculo do valor do direito creditório é feito na forma alternativa da Lei nº 10.276/2001.

Não o é (para que fique o registro, já que a conclusão a que se chega é a mesma):

** Pelo fato de somente a Lei nº 10.276/2001 trazer a exigência expressa de que haja a incidência, como defende a PGFN;*

** Por comungar com a análise que faz o Acórdão recorrido, ao dizer a Relatora que “...até por uma até por uma questão de razoabilidade e isonomia, que o mesmo entendimento do STJ exarado no Recurso Especial nº 993.164/MG deva ser aqui adotado, vez que não há, no texto de nenhuma das duas leis, a limitação expressa de não inclusão no cálculo do crédito presumido das aquisições de pessoas físicas”;*

E a jurisprudência, inclusive a recente, do CARF, vai no mesmo sentido, conforme podemos ver nos excertos das Ementas de dois Acórdãos que trago a seguir:

Acórdão nº 3401-004.459, de 22/03/2018.

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.

Acórdão nº 3402-004.372, de 30/08/2017.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. POSSIBILIDADE DE

CREDITAMENTO. MATÉRIA RESOLVIDA PELO STJ EM RECURSO REPETITIVO. REGIME ALTERNATIVO DA LEI Nº 10.276/01. APLICAÇÃO. 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, conforme decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferida na sistemática dos recursos repetitivos e que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF por força do artigo 62-A do RICARF. A referida decisão do STJ também se aplica ao crédito presumido apurado pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/01.

Ou seja, é imperativo o reconhecimento do direito do Recorrente de se apropriar do crédito presumido do IPI sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, seja na sistemática prevista na Lei nº 9.363, de 1996, seja na sistemática alternativa da Lei nº 10.276/2001.

Assim, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte.

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado.

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. 543-C do CPC) e aplicação vinculante ao Carf (art. 62, II, "b", do regimento interno), o qual concedeu o mesmo direito, porém, entendendo 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:

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

(...)

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

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

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

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo

incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

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

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:

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:***

(...)

(destaquei)

Veja-se que nos Embargos de Declaração no Resp referido, no qual as embargantes pretendiam estender a aplicação da decisão para as Instruções Normativas 313/2003 e 419/2004, já sob a vigência da Lei 10.276/2001, a pretensão foi rejeitada nesta parte.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. IN SRF 23/97. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. QUESTÃO DECIDIDA EM RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RESP. 1.035.847/RS, REL. MINISTRO LUIZ FUX, DJE 03.08.2009. PRETENSÃO DE ALARGAMENTO DO DECISUM PARA ABRANGER A DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE DE OUTRAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS DA RECEITA FEDERAL (IN 313/2003 E 419/2004. INADMISSIBILIDADE. QUESTÃO SUSCITADA APENAS NESTE MOMENTO PROCESSUAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. OMISSÃO QUANTO AOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECONHECIDA.

RESTABELECIMENTO DA SENTENÇA, NO PONTO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS APENAS PARA ESCLARECER QUE FICAM RESTABELECIDOS OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FIXADOS PELA SENTENÇA (10% SOBRE O VALOR DA CAUSA (R\$ 500,00), ATUALIZADOS NA FORMA DA SÚMULA 14/STJ.

Portanto, existindo vedação expressa à pretensão da recorrente, na Lei 10.276/2001, art. 1º, §1º, e não tendo sido esta matéria, **inconstitucionalidade da Lei 10.276/2001**, objeto de apreciação pelo Tribunal no Resp 993.164/MG, voto para negar o pedido do direito de crédito presumido incidente sobre aquisições sem incidência de Pis e Cofins, sob a vigência da Lei 10.276/2001.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado