



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.902417/2009-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.596 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2021
Recorrente COMPEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PESCA E EXPORTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SERVIÇOS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Em face da necessidade de interpretação literal de normas tributárias que dispõem sobre benefícios fiscais, não é possível a inclusão dos gastos com industrialização por encomenda na base de cálculo para apuração do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Laércio Cruz Uliana Júnior que lhe davam provimento integral.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Paulo Régis Venter (suplente convocado).

Relatório

Por bem descrever os fatos reproduzo o relatório que consta no acórdão DRJ:

Trata o presente processo de PER/DCOMP transmitido em 03.11.2005 (final 0701 - fls. 01/70), através do qual foi pedido ressarcimento de crédito do IPI relativos ao primeiro trimestre de 2002, no valor de R\$ 104.470,62, e efetivada a compensação de débitos da interessada acima identificada, no valor de R\$ 6.400,19.

2. Posteriormente foi transmitido PER/DCOMP de fls. 71/127 (final 0673), através do qual foi efetivada compensação de outros débitos da empresa, no valor total de R\$ 98.070,43, com o saldo do crédito referente ao primeiro trimestre de 2002.

3. A DRF/Fortaleza, através de despacho decisório de fl. 128, reconheceu o direito ao crédito de R\$ 102.398,53, homologando a compensação constante do documento de final 0701 e homologando parcialmente a compensação objeto do PER/DCOMP de final 0673, por insuficiência de crédito.

4. Cientificada em 15.07.2009 (11. 130) a interessada apresentou, tempestivamente, em 11.08.2009, manifestação de inconformidade (fls. 131/153) na qual, em síntese:

a) Após tecer comentários acerca da origem do benefício do crédito presumido do IPI, alega:

"No caso específico industrialização sob encomenda, a Manifestante encaminha a matéria-prima e recebe um produto industrializado, e o custo dessa industrialização é tributada pelo PIS e pela Cofins, pagos pela empresa beneficiadora.

Afinal, o beneficiamento da matéria-prima por terceiro não tem natureza de prestação de serviços, mas de industrialização por encomenda. Assim, tratando-se de industrialização efetuado por terceiros visando aperfeiçoar para o uso a matéria-prima, que integra o custo do produto industrializado e posteriormente exportado, o valor cobrado por esta industrialização por encomenda deve integrar a base de cálculo do crédito presumido criado pela Lei n.º 9.363/96";

b) Cita julgados administrativos com o mesmo entendimento:

c) Requer a atualização monetária do valor a ser ressarcido, calculada pela taxa Selic, em vista do tempo decorrido para apreciação do pleito, citando novamente decisões administrativas e judiciais nesse sentido;

d) Por fim, solicita:

"I) Que a decisão seja reformada, no sentido de dar deferimento total ao Pedido de ressarcimento do Crédito Presumido de IN para ressarcimento do PIS/Cofins;

if) Que sejam homologadas as compensações vinculadas ao Crédito Presumido de IPI em comento; e Que o ressarcimento do, Crédito Presumido seja realizado, devidamente atualizado pelo índice obtido pela variação da Taxa Selic, entre a data do protocolo deste Processo e a data do efetivo ressarcimento."

A manifestação de inconformidade foi julgada pela DRJ Belém, Acórdão n.º 01-17.720, de 25 de maio de 2010, improcedente.

Regularmente cientificada a empresa apresentou Recurso voluntário, onde alega resumidamente:

- em 31/10/2003 encaminhou PER/Dcomp final 01-7592, ressarcimento de crédito presumido de IPI, mercado interno, 1º trimestre de 2002, R\$ 104.470,62 e compensação de R\$6.400,19;

- em 03/11/2005 retificou a PER/Dcomp final 01-0701 alterando apenas resposta ao questionamento sobre se Matriz contribuinte de IPI;

- em 26/12/2006 encaminhou PER/Dcomp final 01-0673 com compensação R\$98.070,43;

- em 18/03/2009 a DRF Fortaleza iniciou procedimento fiscal;

- em 15/07/2009 tomou ciência do despacho decisório que deferiu parcialmente o pedido;

- aquisições de pessoas físicas – a DRJ afirma que não houve contestação por isso considerou definitiva a glosa, entretanto não houveram glosas de aquisições de pessoas físicas no período

- serviços de industrialização por encomenda – a glosa deveu-se a não ser matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem. A época da Lei nº 9.363/96 o PIS e Cofins eram cumulativos. O legislador, para desonerar os insumos utilizados na industrialização dos produtos exportados, criou um crédito presumido para ressarcir o fabricante exportador os valores do PIS e da Cofins que compunham o preço dos referidos insumos. Cita acórdãos CARF;

- solicita atualização monetária pela Taxa Selic.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

A recorrente apurou o crédito na forma da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, que dispõe:

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.

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.

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 a relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

O cálculo do benefício de que trata a Lei nº 9.363/1996, diz respeito, tão-somente, as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não há menção a serviços de beneficiamento prestados por terceiros.

Referido posicionamento pode ser encontrado na parte relativa ao IPI, no Perguntas e Respostas da **DIPJ**, disponível no sítio da RFB na internet, conforme abaixo transcrito:

015 No caso de industrialização encomendada a outra empresa, de produtos intermediários (ou seja, de produtos que sofrerão ainda algum processo de industrialização no estabelecimento encomendante), com remessa de todos os insumos pelo encomendante (produtor exportador), qual o valor a ser considerado para fins do crédito presumido?

O valor a ser considerado para efeito do cálculo do crédito presumido com base na Lei nº 9.363, de 1996, é o valor dos insumos remetidos, e, na hipótese de opção pela forma alternativa de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 10.276, de 2001, é o valor total da operação, constante da nota fiscal, ou seja, o valor dos insumos enviados pelo encomendante, mais o custo da industrialização propriamente dita cobrado pelo executor da encomenda.

Veja ainda: Apuração do crédito presumido: Perguntas 007 a 009, 014, 016 e 017 deste Capítulo.

Normativo: IN SRF n.º 419, de 2004, art. 3º; e IN SRF n.º 420, de 2004, art. 6º

Vide julgados recentes do CARF sobre o assunto, do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, no Acórdão de n.º 9303-009.897:

Esta matéria não é nova no CARF e eu me filio à corrente de que no regime da Lei n.º 9.363/96 tal apropriação está desamparada de previsão legal. Inicialmente partilho do entendimento de que qualquer modalidade de incentivo ou benefício fiscal deve estar sujeito a regras de interpretação literal da legislação que o concede. Não creio que está correta a conclusão de que as formas de exclusão do crédito tributário sejam somente as previstas no art. 175 do CTN.

Na minha opinião o art. 175 do CTN somente estabeleceu que a isenção e a anistia excluem o crédito tributário, mas por evidente, não são as únicas formas existentes de exclusão do crédito tributário. A concessão de crédito presumido de IPI é uma forma indireta de excluir o crédito tributário, na medida em que permite se apropriar de um crédito antes inexistente para ser compensado com tributos devidos.

Fosse correta a conclusão de que as únicas formas de exclusão do crédito tributário são a isenção e a anistia, penso que a redação do art. 111 do CTN seria muito infeliz em prever no seu inciso II uma regra que já se encaixava no próprio inciso I, ou seja, seria desnecessário constar no inciso II que se interpreta literalmente as regras de outorga de isenção já que esta é uma forma de exclusão do crédito tributário já contemplado no inciso I.

Veja como é a redação do 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.

Portanto entendo que no presente caso deve se dar interpretação literal à norma tributária que concede o benefício fiscal nos exatos termos de que dispõe o art. 111 do CTN.

Na verdade a concessão de isenção, anistia e de concessão de incentivos e benefícios fiscais decorrem de normas que têm caráter de exceção. Fogem às regras do que seria o tratamento normal.

Transcrevo abaixo trecho da doutrina do Professor Eduardo Sabbag:

(...) Retomando a análise do art. 111 do CTN, o que se nota é que tal dispositivo disciplina hipóteses de “exceção”, devendo sua interpretação ser literal. Na verdade, consagra um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, “o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”. Com efeito, a regra não é o descumprimento de obrigações acessórias, nem a isenção concedida e, por fim, nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário, mas, respectivamente, o cumprimento de obrigações, o pagamento do tributo e a extinção do crédito, mediante pagamento ou outra modalidade extintiva. Assim, o direito excepcional deve ser interpretado literalmente, razão pela qual se impõe o artigo ora em estudo. Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual “a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”. (...) (Trecho extraído da internet no seguinte endereço: <https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>)

Estabelecido esta premissa, vejamos então como o crédito presumido do IPI está disciplinado na Lei n.º 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.

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.

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, percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

A interpretação literal que se extrai do comando normativo acima transcrito é que gera direito ao crédito presumido do IPI os valores decorrentes da aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para aplicação no processo produtivo das empresas produtoras e exportadoras.

A industrialização por encomenda é um serviço prestado ao industrial e não se identifica definitivamente com qualquer dos itens citados na norma, quais sejam matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Portanto mesmo que nessa prestação de serviço possa se agregar algum insumo ou mesmo que do serviço resulte uma matéria-prima a ser utilizada no seu processo produtivo próprio, entendo que a lei não permitiu essa apropriação.

Tanto é verdade, que posteriormente à edição do referido benefício fiscal, sobreveio por meio da Lei nº 10.276/2001, uma forma alternativa de apuração do crédito presumido, desta feita prevendo expressamente a possibilidade de se apropriar do valor correspondente aos serviços com industrialização por encomenda.

Segue transcrição do dispositivo legal:

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.

Ora, na minha opinião, evidente que se o contribuinte quiser se apropriar dos valores gastos com industrialização por encomenda é obrigatório que ele faça a opção pelo cálculo do crédito presumido do IPI na forma alternativa proposta pela Lei nº 10.276/2001.

Ou seja, ao optar pela fórmula de cálculo da Lei nº 9.363/96 não há possibilidade desse aproveitamento por absoluta falta de previsão legal”.

Verifica-se que é neste sentido que vem trilhando a jurisprudência desta 3ª Turma, conforme exemplificado pelo recente Acórdão n.º 9303-008.365, de 20/03/2019, Acórdão n.º 9303-009.170, de 17/07/2019, e acórdão n.º 9303-011.273:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI N.º 9.363/96. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE. DF CARF MF Fl. 477 Documento nato-digital Fl. 8 do Acórdão n.º 9303-011.273 - CSRF/3ª Turma Processo n.º 13770.000202/2003-33 Em face da necessidade de interpretação literal de normas tributárias que dispõem sobre benefícios fiscais, não é possível a inclusão dos gastos com industrialização por encomenda na base de cálculo para apuração do crédito presumido de IPI previsto na Lei n.º 9.363/96.

Fica prejudicada a análise sobre a atualização monetária pela taxa Selic, já que houve a negativa de provimento e única matéria trazida ao Colegiado foi a industrialização por encomenda.

Isto posto, conheço do recurso voluntário e no mérito voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes