



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.901595/2008-71
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.347 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente ANDRADE S/A MÁRMORES E GRANITOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. REGIME ALTERNATIVO. FALTA DE ADOÇÃO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração do crédito presumido pelo regime normal da Lei nº 9.363, de 1996, não contempla as despesas incorridas com industrialização sob encomenda a terceiros; o aproveitamento de créditos sobre tais custos está condicionado à adoção do 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 conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor 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, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3201-001.280, de 20 de maio de 2013 (fls. 228 a 236 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Turma da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que pelo voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento de IPI protocolado pelo Contribuinte, referente ao 4º trimestre de 2003, no valor de R\$219.397,93.

De acordo com o despacho decisório exarado, foi reconhecimento parcialmente o direito creditório, no valor de R\$114.006,16.

Inconformado com a decisão que deferiu parcialmente o seu pedido de ressarcimento, o Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese:

- *em preliminar, o cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que “as informações complementares anexas ao despacho decisório informam apenas os valores glosados sem esclarecer detidamente quais insumos foram excluídos”;*
- *esclarece que declinará do direito de ofertar manifestação de inconformidade quanto à glosa do valor do IPI atinente às notas fiscais de entrada com CFOPs 5.101, 5.102 e 6.101, incidente nas respectivas aquisições, indevidamente adicionado ao valor total dos insumos utilizados no processo de industrialização;*
- *expressa que a inconformidade se dá apenas quanto à Receita Operacional Bruta e à Glosa na Relação de Insumos decorrente da Industrialização por Encomenda;*
- *quanto à Receita Operacional Bruta alega: o montante por ela apurado sofreu ajuste em face da inclusão dos valores de revenda de produtos importados, remessa de produtos de terceiros p/ exportação e revenda de produtos no conceito de receita bruta, especificada pelo Fisco em R\$ 17.726.254,94, conceito esse que conflita com aquele definido no §12 do art. 3º da Portaria MF nº*

64/2003 no sentido de que se considera Receita Operacional Bruta “o produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora exportadora”;

- sobre a Glosa dos Valores Decorrentes da Industrialização por Encomenda: pondera que “remeteu blocos de granito para industrialização por encomenda, tendo recebido chapas brutas serradas. Após promoveu industrialização sobre tais produtos, consubstanciados em beneficiamento, polimento e acondicionamento para exportação, o que faculta a usufruir do benefício em comento”

- sustenta que a industrialização por encomenda equivale à aquisição de MP, PI e ME, suficientes para integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI apurado na forma da Lei nº 9.363/96; para corroborar seu entendimento reproduz julgados do Conselho de Contribuintes no sentido de que o beneficiamento realizado por terceiro é operação necessária à utilização do insumo na fabricação dos produtos, devendo o seu custo ser considerado como custo da matéria-prima, uma vez que “se a empresa adquirisse o insumo beneficiado, todo o valor por ele pago deveria fazer parte da base de cálculo do crédito presumido, como custo para aquisição de matéria-prima”.

Por fim, requer, ao final, a insubsistência do despacho decisório e a homologação do pedido de ressarcimento e das compensações declaradas por meio das DCOMP a ele vinculadas.

A DRJ em Juiz Fora/MG julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO. IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EXCLUSÃO.

O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo ser incluídos, em sua base de cálculo, os valores dos serviços de industrialização por encomenda.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 244 a 273) em face do acórdão recorrido que negou provimento ao Recurso Voluntário, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito à inclusão da industrialização por encomenda no crédito presumido de IPI (Lei 9.363/96).

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou mais dois paradigmas, entretanto foram analisados os acórdãos de nºs CSRF/02-02.320 e 9303-01.619. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópia de inteiro teor dos acórdãos paradigmas documento de fls. 285 a 312.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 421 a 423, sob o argumento que o acórdão recorrido decidiu pela impossibilidade de inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei 9.363/96, do valor decorrente do serviço de industrialização por encomenda. Por outro lado, nos acórdãos paradigmas restou assentado que os valores relativos à industrialização por encomenda, visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pela encomendante, deveriam ser computados na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

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

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 426 a 434, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela 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. 421 a 423.

Do Mérito

De acordo com o termo de verificação fiscal de fls 146 a , trata-se:

O presente termo trata da análise das PER-DCOMP de nº 36976.09404.281003.1.1.01-0034 e nº 12925.44083.270104.1.1.01-1947 de Pedido de Ressarcimento do saldo credor do 1P1 apurado ao final dos 3º e 4º Trimestres de 2003, cujos saldos credores passíveis de ressarcimento montam o valor de R\$ 229.062,52 no 3º Trimestre e o valor de R\$ 219.397,93 no 4º Trimestre.

(...)

No intuito de conhecer o processo produtivo da empresa, efetuamos uma visita técnica ao seu parque industrial, onde verificamos os insumos aplicados e constatamos que a empresa dedica-se à industrialização de rochas ornamentais, mormente mármore e granitos, comercializando os seguintes produtos:

(...)

Foi apresentada pelo contribuinte a relação das exportações efetuadas pela empresa, a qual foi conferida com os dados constantes no SISCOMEX, não sendo encontrada nenhuma divergência.

(...)

O contribuinte apresentou uma relação mensal dos insumos adquiridos nos períodos de apuração (3º e 4º Trimestre de 2003), a qual comparamos com os livros Registros de Entradas e de Apuração de IPI, bem como com as notas fiscais de entradas, não sendo encontrado qualquer indicio de irregularidade.

Apesar da regularidade dos dados informados, foram glosados os valores constantes das notas fiscais de entradas com os códigos de CFOP 5.124, 5.125, 6.124 e 6.125, pois estas notas fiscais não poderiam fazer parte do cálculo do crédito presumido como exposto a seguir.

As notas fiscais com os códigos informados acima, referem-se, basicamente, ao valor cobrado nos trabalhos de industrialização/beneficiamento efetuado por terceiros em matérias-primas remetidas pela empresa, tais como serragem e polimento de chapas de granito, e também ao valor cobrado pelos serviços realizados em produtos intermediários (PI), como serras diamantadas, produtos enviados para manutenção/industrialização.

Portanto, quanto As industrializações por encomenda, ficou claro que se trata, pura e simplesmente, de prestações de serviço, não se enquadrando no conceito de aquisição de MP, PI e ME mencionada na legislação. Corroborando este entendimento existe o Ato Declaratório COSIT n.º 9, de 31/07/1998, pergunta 2.7 que diz que "no caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido".

Verifica-se que o processo se refere à inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, previsto na Lei n.º 9.363, de 1996, dos valores referentes à industrialização por encomenda.

Em seu recurso o contribuinte informa que :

ETAPA I

O processo industrial tem o seu início na extração do bloco da Jazida de Granito, succede-se, a transformação desse bloco em chapas brutas, através de serradas ou desdobramentos, para em seguida haver o processo de transformação, denominado polimento de superfície.

ETAPA II

Após o polimento há a etapa de beneficiamento, como descrito no **documento anexo de nº 5**, para então ocorrer à transformação no produto final, a placa de mármore própria para uso.

Com efeito, as operações industriais desenvolvidas sobre os blocos/lâminas exportados não se limitaram a agregação de mão-de-obra; consistiram em industrialização consignada em beneficiamento e, só após se deram as exportações, conforme gráfico anexo.

TODO O PROCESSO ACIMA MENCIONADO É ESSENCIALMENTE INDUSTRIAL, DO COMEÇO AO FIM, NÃO SE CONFUNDINDO EM MOMENTO ALGUM COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COMO INADVERTIDAMENTE, PRETENDE CLASSIFICÁ-LO A FISCALIZAÇÃO, POIS SE SERRADA E POLIMENTOS DE GRANITOS NÃO É INDUSTRIALIZAÇÃO A RECORRENTE QUE JÁ ESTÁ NO RAMO HÁ MAIS DE 23 ANOS

Importante frisar que o beneficiamento de matéria-prima por terceiros não tem a natureza de prestação de serviços, e sim, de industrialização por encomenda. Assim, tratando-se de industrialização efetuada 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 integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

De fato, na maior parte das vezes em que um industrial recorre à industrialização por encomenda o faz por não reunir condições técnicas de realizar internamente tais operações, seja por falta de pessoal capacitado, seja por não possuir o equipamento adequado que é o caso.

Esta opção está ligada, à uma racionalidade econômica, pois ela decorre de uma decisão econômica de não verticalizar o processo produtivo, criando internamente uma linha ou divisão para realizar a operação em tela, seja porque infrequente, seja porque é mais barato realizá-la fora.

Ora, se no estado em que inicialmente adquirido o item não pode ainda participar do processo fabril do postulante, como pode ser, desde logo, considerado matéria-prima? Só o é, a meu sentir, após submetido àquele tratamento adicional.

E, como diz o texto normativo nos arts. 1º e 2º da 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 n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes **sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas**, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

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

Posteriormente à edição do referido benefício fiscal, sobreveio por meio da Lei n.º 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 n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996**, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.*

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

A meu ver, pois, o “valor total” a que se refere a lei tem de corresponder àquele que a empresa desembolsou para contar em seu estabelecimento com um item que empregará efetivamente na produção do produto a exportar.

Vale repetir que esse acréscimo de valor – correspondente à aqui discutida “industrialização adicional” – inclui, no mais das vezes, não apenas despesas com mão de obra, mas também, e com destaque, depreciação de ativo fixo não existente no estabelecimento do encomendante, e, no mínimo, o lucro daquele que realiza a operação.

A presença dessa última parcela é, por si só, suficiente para não fazer sentido pressupor – ao menos como regra – que um dado estabelecimento capaz de realizá-la internamente “opte” por contratá-la a terceiros e pagar mais por isso.

A lei fala em matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não haveria tal possibilidade de inclusão se os materiais recebidos fossem exportados no mesmo estado.

Caracterizado, pois, que a industrialização se deu sobre insumo que vem a ser, depois, efetivamente empregado no processo produtivo do bem exportado, cabe, em meu entender, incluir o valor pago no cálculo do incentivo.

Ademais, a intenção do legislador ao instituição do benefício fiscal previsto na Lei n.º 9.363/96, foi o de incrementar as exportações brasileiras, expurgando a carga tributária contida nos insumos necessários à fabricação dos produtos exportados.

Vê-se que à época da edição dessa Lei, dentre os tributos incidentes sobre o faturamento das empresas os únicos que tinham a incidência com característica cumulativa eram o PIS e a Cofins, já os demais, notadamente o IPI e ICMS eram calculados de forma não cumulativa.

Sendo assim, o legislador com o intuito de 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. Considerou, para tanto, a cadeia produtiva.

A Lei n.º 9.363/96 autorizou o direito ao crédito sobre todas as aquisições de Matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo. Que após, em 2001 sobreveio a Lei n.º 10.276/2001 estabelecendo 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:

Por óbvio, não havendo obstáculo legal, todos os gastos empregados na matéria-prima, ainda que originados por industrialização por encomenda, devem ser considerados na determinação do crédito presumido pelo encomendante.

Por fim, exponho que filio-me ao entendimento retratado pela Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais (abaixo reproduzido), voto condutor do Acórdão n.º 9303004.694, de 12 de março de 2017, da lavra do il. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, no sentido de que os dispêndios decorrentes da industrialização por encomenda que venham a ser aplicados sobre ou na obtenção de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, por sua vez aplicados no processo produtivo do produto exportado integra o custo deste insumo, e, conseqüentemente, deve integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI, seu razão pela qual passamos a adotá-lo como razão de decidir:

Imaginem-se as seguintes situações: uma primeira, em que a matéria-prima sai do estabelecimento vendedor já definitivamente acabado e pronto para aplicação no processo produtivo do adquirente, ou seja, quando nela já se encontra aplicado aquele serviço que, se assim não fosse, o adquirente teria de encomendar a um terceiro a sua realização para o posterior emprego no seu processo produtivo. Neste caso, não se questiona que todo o valor do custo de aquisição da matéria-prima gera o direito ao crédito pleiteado.

Agora, uma segunda situação, na qual a matéria--prima é adquirida do estabelecimento vendedor sem que nele tenha sido aplicado o serviço que se afigura necessário à sua utilização no processo produtivo do adquirente, que, por isso mesmo, o encomenda a um terceiro. Embora o gasto assim dispendido seja incorporado ao custo da matéria-prima, a tese vencida o exclui da determinação do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996. Todavia, a Lei nº 9.363, de 1996, autoriza o direito ao crédito sobre todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo.

Não havendo óbice legal, todos os gastos empregados na matéria-prima a fim de permitir a sua utilização devem ser a ela incorporados, ainda que só empregados, por encomenda, por um terceiro, de modo que devem ser considerados na determinação do crédito presumido pelo encomedante.

Adotando o nosso entendimento, confirmam-se os seguintes acórdãos desta mesma Turma e do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a serem exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96. (Acórdão nº 9303001.721, de 07/11/2011).

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Provado que o bem submetido a industrialização adicional em outro estabelecimento é empregado pelo encomendante em seu processo produtivo na condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para obtenção do produto por ele exportado, o valor pago ao

executor integra a base de cálculo do incentivo instituído pela Lei 9.363/96 deferido ao produtor-exportador. (...) (Acórdão nº 930301.623, de 29/09/2011).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA-PRIMA. BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. INCLUSÃO. CUSTOS RELATIVOS A ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. DECRETO 20.910/32. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1.129.971 BA.

1. Ao analisar o artigo 1º da Lei 9.363/96, esta Corte considerou que o benefício fiscal consistente no crédito presumido do IPI é calculado com base nos custos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados no processo de produção da mercadoria final destinada à exportação, não havendo restrição à concessão do crédito pelo fato de o beneficiamento o insumo ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda. Precedentes: REsp 752.888/RS, Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2009; AgRg no REsp 1230702/RS, Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 24/03/2011; AgRg no REsp 1082770/RS, Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/11/2009.

2. A respeito do pleito de cômputo dos valores referentes à energia e ao combustível consumidos no processo de industrialização no cálculo do crédito presumido do IPI, o recurso especial não foi conhecido em face da ausência de prequestionamento. Nesta feita, a agravante limitou-se a repetir as teses jurídicas apresentadas no recurso especial, deixando de impugnar o fundamento específico da decisão hostilizada quanto ao ponto. Incidência da Súmula n. 182/STJ.

3. Em se tratando de ações que visam o reconhecimento de créditos presumidos de IPI a título de benefício fiscal a ser utilizado na escrita fiscal ou mediante ressarcimento, a prescrição é quinquenal. Orientação fixada pela Primeira Seção, por ocasião do julgamento do recurso especial representativo da controvérsia: REsp. Nº 1.129.971 BA.

4. Agravo regimental da Fazenda Nacional não provido e agravo regimental da contribuinte conhecido em parte e, nessa parte, não provido. (AgRg no REsp 1267805/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 22/11/2011)

Assim sendo, na esteira das considerações constantes dos autos, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de seu entendimento, quanto ao direito de o contribuinte apurar créditos presumidos do IPI sobre os custos com industrialização por encomenda a terceiros, no regime de apuração (original) da Lei nº 9.363, de 1996.

O crédito presumido do IPI correspondente ao PIS e COFINS incidentes sobre os custos com aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens foi inicialmente instituído pela Lei nº 9.363, de 13/12/1996, que assim dispunha:

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

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

(...).

Ora, segundo estes dispositivos legais apenas os custos com aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo de industrialização de produtos exportados geram créditos presumidos do IPI. As despesas com industrialização por encomenda a terceiros não estão contempladas.

Posteriormente visando estender o crédito presumido a outros custos com industrialização de produtos exportados, foi promulgada a Lei nº 10.276, de 10/09/2001, criando um regime alternativo àquele da Lei nº 9.363, de 1996, que assim dispõe:

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.

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

§ 3º Na 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 § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.

§ 4º A 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.

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

(...).

Para regulamentar esse dispositivo, foi editada a IN SRF nº 69, de 06/08/2001, assim dispondo:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996 o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de que trata a Medida Provisória nº 2.202-1, de 26 de julho de 2001, 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), incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de insumos correspondentes a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, utilizados no processo industrial, e do valor correspondente à 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, poderá ser determinado de conformidade com o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Da opção

Art. 2º A opção pelo regime alternativo de que trata esta Instrução Normativa abrangerá:

I – o último trimestre-calendário do ano de 2001, se exercida neste ano;

II – todo o ano-calendário, se exercida nos anos subseqüentes;

III – o período remanescente do ano-calendário, na hipótese de exercício quando do início de atividades da pessoa jurídica.

Art. 3º A opção de que trata o art. 2º será formalizada na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), correspondente ao:

I – último trimestre-calendário do ano de 2001, na hipótese do inciso I;

II – último trimestre-calendário do ano anterior, na hipótese do inciso II;

III – primeiro trimestre-calendário de atividades, na hipótese do inciso III.

Art. 4º A opção pelo regime alternativo de cálculo do crédito presumido implicará a observância dos seguintes procedimentos:

I – somente serão apropriados os valores relativos a combustíveis adquiridos e energia elétrica consumida no período abrangido pela opção, bem assim o valor relativo à prestação de serviços na industrialização por encomenda de produtos realizada no mesmo período;

(...).

Direito ao Crédito Presumido

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

(...).

Apuração e Utilização do Crédito Presumido

Art. 6º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no art. 1º:

I - de aquisição, no mercado interno, de insumos correspondentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados no processo produtivo;

II - de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno, utilizados no processo produtivo;

III - correspondente 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.

(...).

De acordo com estes dispositivos legais, o crédito presumido sobre custos/despesas com prestação de serviços decorrentes de industrialização por encomenda a terceiros é possível, desde que o contribuinte opte pelo regime alternativo criado por essa lei.

No presente caso, conforme provado nos autos, a recorrente não optou pelo regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001, e sim pelo regime original da Lei nº 9.363, de 1996.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal