



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.920176/2009-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.600 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2021
Recorrente ZUCCHI STONE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, conseqüentemente, usufruir do ressarcimento do crédito presumido do IPI, faz-se necessária a comprovação que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

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 unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, 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 davam provimento parcial para reconhecer o direito em relação à industrialização por encomenda.

(documento assinado digitalmente)

Helcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Regis Venter (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Replico o relatório utilizado pela DRJ para retratar os fatos.

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI referente ao 1º trimestre de 2006, no valor de R\$ 114.862,66.

2. A DRF/Vitória indeferiu o pleito e considerou não homologadas as compensações vinculadas, sob os seguintes argumentos:

a) Inexistência de receita de exportação, uma vez que a totalidade das vendas da empresa é feita para comercial exportadora sem, entretanto, ficar caracterizado o fim específico de exportação;

b) Glosa dos pagamentos feitos a título de serviços de industrialização por encomenda, incabíveis para o crédito calculado pela forma da Lei nº 9.363, de 1996;

3. Cientificada em 11.10.2011 (AR fl. 320), a interessada apresentou, tempestivamente, em 25.10.2011, manifestação de inconformidade na qual alega, em síntese:

a) No caso da industrialização por encomenda, inexistente na Lei nº 9.363, de 1996, qualquer vedação e, na Lei nº 10.276, de 2001, há expressa possibilidade para a utilização dos custos de serviços de industrialização por encomenda, inexistindo lógica na restrição;

b) Com relação às receitas de exportação, defende que não se encontra na Lei nº 9.363, de 1996, o conceito de “fim específico de exportação”, não podendo a fiscalização glosar tais valores sob o fundamento de que poderia utilizar subsidiariamente o Regulamento do IPI. Acrescenta que o art. 3º da citada Lei estabelece a utilização subsidiária apenas para os conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem e, indo além disso, o auditor violou o princípio da legalidade;

c) A administração não motivou o seu ato, tornando-se o mesmo inválido;

d) A interpretação dada pela fiscalização fere os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, fato que encontra relevo em período de crise internacional.

4. Ao final requer a anulação do despacho decisório e o reconhecimento do crédito coma homologação das compensações.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal do Brasil, no acórdão de fls. 364 a 369, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Destarte, a passagem desses produtos por outros estabelecimentos intermediários, descaracteriza a aquisição com o fim específico de exportação.

CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO. OPÇÃO.

Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do IPI, na forma da Lei nº 10.276, de 2001, valendo essa opção por todo o ano-calendário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada a empresa recorre a este conselho, apresentando Recurso Voluntário (fls. 376 a 394) acompanhado de DIPJ's (fls.454 a 570), alegando:

- Preliminarmente nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo em virtude de incorporação e no mérito alega remessas com fim específico de exportação;
- Das remessas com fim específico de exportação e a efetiva exportação das mercadorias recebidas com tal fim;
- Da industrialização por encomenda;
- Requer sejam consideradas válidas as receitas oriundas de remessas com fim específico de exportação e os valores a título de industrialização para efeito de cálculo do crédito presumido de IPI com base na Lei 9.363/96 e, conseqüentemente, sejam homologados os valores utilizados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI referente ao 1º trimestre de 2006, no valor de R\$ 114.862,66, feito pela empresa ZUCCHI STONE LTDA. Que foi incorporada pela empresa GRANITO ZUCCHI LTDA em agosto de 2008.

PRELIMINAR

Preliminarmente a recorrente alega nulidade do despacho decisório, por erro do nome da empresa, fundamentando que a ZUCCHI STONE LTDA. foi incorporada pela empresa GRANITO ZUCCHI LTDA. em agosto de 2008, conforme informação prestada à SRFB por meio das DIPJs entregue naquela época. E que, nada obstante, "o sr. agente fiscal, ao não efetuar o reconhecimento do direito creditório do contribuinte referente ao 1º trimestre de 2006 e não

homologar os débitos compensados, intimou de tal ato, cujos efeitos são os mesmos do lançamento tributário previsto no art. 142 do CTN¹, sociedade já extinta, por incorporação, implicando em errônea identificação do sujeito passivo.

Não assiste razão a recorrente, visto que ela própria alega que Zucchi Stone Ltda. foi sucedida pela Granito Zucchi Ltda. e, nos termos da legislação civil e comercial, a sucessora assumiu todos os direitos e obrigações da sucedida.

Indo além, o fato da autuação e intimação terem se processado na pessoa da sucedida, a sucessora veio aos autos, fez requerimento, juntou procurações, exibiu documentos, e ofereceu Manifestação de Inconformidade que foi recebida e apreciada pelo v. Acórdão recorrido.

Nesse sentido, faço uso de forma análoga do § 1º, art. 239, do novo CPC, que determina que "*O comparecimento espontâneo do réu ou do executado supre a falta ou a nulidade da citação, fluindo a partir desta data o prazo para apresentação de contestação ou de embargos à execução*".

Outrossim, a preliminar de nulidade somente foi deduzida em grau de recurso, quando as recorrentes Zucchi Stone Ltda (sucedida) e Granito Zucchi Ltda. (sucessora) já haviam formulado Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório, caracterizando assim uma flagrante inovação recursal.

Diante dessas constatações, resta evidente que não houve prejuízo à recorrente capaz de viabilizar a pretendida nulidade, razão pela qual voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade.

MÉRITO

Vendas para comercial exportador. Fim específico de exportação.

Passando para a análise do mérito, inicialmente cabe verificar a questão relacionada ao parágrafo único do art. 1º da Lei n.º 9.363/96, que trata do crédito que poderia ser aproveitada no cálculo do crédito presumido com receitas de exportações, com a seguinte redação:

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.

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Sobre a glosa desses créditos o relatório fiscal de fls. 303 a 310, destacou que:

Relatório fiscal: No presente trabalho, verificamos, com base nas notas fiscais apresentadas e informação prestada pelo contribuinte, que nestas vendas os produtos eram enviados para o estabelecimento do próprio adquirente, que não é recinto alfandegado.

Junto com a relação das exportações feitas através de comerciais exportadoras e das notas fiscais que comprovassem estas vendas, o contribuinte apresentou "memorandos de exportações", fls. 1___, que visavam comprovar a efetiva exportação das mercadorias. Contudo, não há previsão deste tipo de documento em qualquer legislação do IPI, que trate, ou não, de crédito presumido.

Estes documentos somente são previstos no Convênio ICMS nº 113/96, alterado pelo Convênio ICMS nº 107/01, que trata exclusivamente da isenção do ICMS nos casos de exportação de mercadorias. Cabe ressaltar, que em relação ao ICMS seria pertinente o envio de "comprovante de exportação", uma vez que no caso da comercial exportadora não efetuar a exportação dos produtos no prazo previsto pela legislação, caberia à empresa remetente dos produtos o pagamento do ICMS devido, conforme previsto nos citados convênios ICMS. Já no caso do IPI e do crédito presumido, a responsabilidade sobre os tributos e acréscimos legais seria da própria comercial exportadora.

Segundo o inciso VII do art. 25 do **RIFI/2002** a empresa comercial exportadora será obrigada ao pagamento do imposto como contribuinte em relação ao imposto que deixou de ser pago, na saída do estabelecimento industrial, referente aos produtos por ela adquiridos com fim específico de exportação nas hipóteses em que não houver a exportação nos termos do disposto nas alíneas desse mesmo artigo.

Além do mandamento acima mencionado do RIFI/2002, encontramos disposição no mesmo sentido da responsabilidade da comercial exportadora sobre os tributos devidos no caso de não exportação das mercadorias enviadas com fim específico de exportação na própria Lei nº 9.363/96, que nos § 4º, 5º, 6º e 7º do seu art. 2º diz que a empresa comercial exportadora que não efetuar a exportação dos produtos para o exterior, na forma e prazos previstos na legislação, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora

Desta forma, se estas vendas cumprissem as disposições normativas e, assim sendo, fossem consideradas como exportações feitas através de comerciais exportadoras, não haveria sequer a necessidade de se comprovar a exportação destas mercadorias para que usufruísse o crédito presumido calculado sobre estas vendas, pois a responsabilidade sobre os tributos devidos, inclusive do crédito presumido por ele aproveitado, seria da comercial exportadora. (grifei)

Cabe ainda ressaltar, somente a título de informação, que segundo dados constantes dos memorandos de exportação apresentados, a suposta empresa comercial exportadora (Granito Zucchi Ltda, CNPJ 39.622.121/0001-00), não cumpriu, para um número expressivo das hipotéticas transações de exportação indireta, o prazo de 180 dias para exportação, conforme determina o § 4º do art. 2º da Lei nº 9.363/96, fls.

(...)

Em sua defesa o recorrente alega que:

RV: Há que se considerar que o conceito de "fim específico de exportação" existente no Regulamento do IPI é bastante restrito.

O artigo 42; §1º, do RIPI não é o melhor dispositivo para se buscar o conceito de fim específico de exportação, seja porque nesta lei tal conceito não está em consonância com os ditames constitucionais e a finalidade da norma tributária (interpretação teleológica), seja porque existe no ordenamento jurídico tributário (art. 96, do CTN) norma mais apropriada para se buscar tal, conceito.

(...)

E é evidente que a empresa comercial exportadora para qual as mercadorias foram remetidas com fim específico de exportação (Granito Zucchi), por auferir a quase totalidade de suas receitas com exportação é uma empresa comercial preponderantemente exportadora. Comprovam o quanto aqui dito o quadro demonstrativo abaixo, bem como as DIPJ's também anexas (Doc. 03, 04 e 05)

(...)

O acórdão ora recorrido, destacou ainda que:

DRJ: 6. No mérito, o indeferimento deu-se pelo descumprimento do “fim específico de exportação” na venda para a comercial exportadora. Para uma melhor análise da matéria, faz-se necessário transcrever o art. 1º e seu parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 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 nº 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.” (grifou-se)

7. Da redação acima, depreende-se que a concessão do crédito presumido visou beneficiar as empresas **produtoras/exportadoras** nas vendas diretas ao exterior e **nas vendas para as empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação** para o exterior, compensando as contribuições incidentes nas operações anteriores.

12. Além disso, o Decreto-lei nº 1.248, de 29.12.1972, que “*Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, e dá outras providências*” também prescreve o mesmo conceito:

“Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

.....” (grifou-se)

13. Está claro, portanto, que a passagem dos produtos por outros estabelecimentos intermediários descaracteriza a aquisição com o fim específico de exportação.

Nos termos do que consta no regime legal ao qual a empresa contribuinte optou, Lei n.º 9.363 de 1996, que visou beneficiar as empresas **produtoras/exportadoras** nas vendas diretas ao exterior e **nas vendas para as empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação** para o exterior, e diante do contexto fático apresentado, se a empresa ZUCHI STONE LTDA pretendia ser ressarcida de crédito presumido do IPI referente ao 1º trimestre de 2006, sobre receitas de exportação, deveria ela mesma ter efetuado as exportações para embarque **diretamente do seu estabelecimento** e não vendido os produtos para empresa comercial exportadora GRANITO ZUCCHI (ECE), vide notas fiscais fls. 41/162 (frise-se ilegíveis).

Importante ainda observar que a ZUCHI STONE LTDA, empresa requerente do pedido de ressarcimento, não é Empresa Comercial Exportadora - ECE, conforme pode ser verificado em consulta no cadastro do Ministério do Desenvolvimento, indústria e comércio², no ano calendário do fato gerador.

Prosseguindo, a empresa recorrente pretende comprovar que a empresa para qual os produtos eram enviados é uma empresa exclusivamente exportadora conforme consta na DIPJ, pois consiste em sua alegação que nessa declaração foi prestada a informação de que 99% de seus produtos foram exportados.

RV- Tais documentos, além de comprovar tratar-se de empresa comercial preponderantemente exportadora, comprovam igualmente que a totalidade dos produtos recebidos pela Granito Zucchi com o fim específico de exportação foram efetivamente exportados, considerando que o percentual das receitas de exportação representou, nos exercícios de 2005 a 2007, em média mais de 99% das suas receitas totais, dentre as quais se incluem, inclusive, receitas oriundas da prestação de serviços no mercado interno.

Ocorre, porém, que não cabe nesse processo perseguir a comprovação das efetivas exportações realizadas pela empresa comercial exportadora, GRANITOS ZUCCHI LTDA, posto que ZUCCHI STONE LTDA não poderia requerer ressarcimento ao crédito presumido de IPI, se não fez as exportações **diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados**, conforme preceitua o parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972 e no § 2º do art. 39, da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Logo, diante da inobservância das determinações e exigências legais que determina a necessidade de envio diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, e ainda, das condições para o ressarcimento do imposto, deve ser mantida o entendimento da instância de piso.

² <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/empresas-brasileiras-exportadoras-e-importadoras>

Nesse sentido, inclusive, é o entendimento exarado no acórdão n.º **9303-009.733** de relatoria do ilustre conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que trata de imposto diverso contudo com o mesmo embasamento legal e interpretação a ser adotada, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, conseqüentemente, usufruir da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep, **faz-se necessária a comprovação que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.**
(grifei)

(...)

Por oportuno, em situação semelhante também há entendimento pela negativa do pedido de ressarcimento nas mesmas condições do presente caso, entendimento adotado por unanimidade na câmara Superior, conforme se verifica no acórdão n.º **9303-008.762**, de relatoria do ilustre conselheiro Demes Brito, vejamos:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPL. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. SAÍDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

No caso de venda à empresa comercial exportadora, para usufruir do benefício do crédito presumido, cabe à contribuinte comprovar o fim específico de exportação para o exterior, demonstrando que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Voto

2. Vendas que não atendem os requisitos de exportação

Referente a divergência pelo não cumprimento dos requisitos necessários para equiparação à exportação, também não assiste razão a Contribuinte, de modo que, utilizo como razões de decidir os fundamentos da decisão recorrida. Vejamos:

"A condição estabelecida no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.363/96, no caso de exportação indireta, é que a venda do produto seja com o fim específico de exportação.

Então, faz-se necessário buscar o que o legislador entende como "com o fim específico de exportação".

A resposta é encontrada em dois dispositivos legais: no parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972 e no § 2º do art. 39, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, abaixo colacionados:

Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972

Art.1º [...]

Parágrafo único.

Considera-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997

[...]

Art. 39.

[...]

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Portanto, no caso de vendas para comercial exportadora, é indispensável para que as saídas sejam computadas como exportações para fins de crédito presumido do IPI, que as mercadorias sejam remetidas diretamente do estabelecimento do produtor vendedor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, de forma a permitir o devido controle aduaneiro pela Secretaria da Receita Federal.

A unidade de origem, em atendimento à Resolução n.º 3101-000.310, intimou as empresas comerciais exportadoras, mas não obteve respostas satisfatórias.

Também foi intimada a empresa ADM do Brasil Ltda, CNPJ n.º 02.003.402/000175, interessada no processo, que apresentou as cópias das notas fiscais (fls. 1336 a 1461).

Analisando-se os documentos acostados aos autos, não identificamos nenhum elemento que poderia indicar que as mercadorias foram transportadas do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Portanto, não cumprido o requisito exigido, cabe, na apuração do crédito presumido de IPI, a glosa das receitas referente às vendas à comercial exportadora".

Assim, com base nos fundamentos acima, entendo que a glosa deve ser mantida e nego provimento ao recurso.

Serviço de industrialização por encomenda

Nas fls. 32 (DCP) há a informação de que a empresa recorrente é optante do Regime da Lei n.º 9.363 de 1996, e essa informação não é objeto de contestação. Logo deve ser afastada completamente qualquer tipo de enquadramento de suas operações no que dispõe ao regime da Lei n.º 10.276 de 2001.

Como visto, a controvérsia estabelecida refere-se à possibilidade de inclusão dos serviços de industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996 da qual a empresa recorrente é optante.

Sobre o tema o relatório fiscal de fls. 303 a 310, enfatizou que:

Relatório Fiscal: Destacamos o fato do contribuinte ter optado pela apuração do crédito presumido através do regime instituído pela Lei n.º 9.363/96, que não permite o aproveitamento no cálculo do crédito presumido dos valores referentes a combustíveis, energia elétrica e serviços de industrialização por encomenda.

Acerca dessa afirmativa a recorrente alega que:

RV: Na legislação que regulamenta o crédito presumido, neste, caso a Lei 9.363/96, não há qualquer vedação à utilização destes valores para a composição da base de cálculo do crédito.

A industrialização por encomenda, é um procedimento que em determinados processos de produção, se revela corriqueiro, e 'íntegra', inequivocamente', os custos da respectiva produção, impondo-se que seja levado em conta no cálculo do '-crédito' presumido de IPI. Desta forma, tem o contribuinte o direito de adicionar à base de cálculo do crédito Presumido o custo desses insumos e, conseqüentemente, de ser aferido pelo custo total a ele inerente, nos termos dos artigos 3º da Lei nº 9363/96.

Assim sendo, não há impedimento no art. 3º da Lei 9.363/96 para se incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor decorrente de industrialização por encomenda.

Entendo que não assiste razão ao recorrente, visto que a legislação é clara e específica, sendo indiscutível que a sua aplicação é obrigatória por parte da fiscalização e por este julgador.

O entendimento do julgador de piso está em consonância com o entendimento que vem sendo adotado pelas câmaras superiores do CARF a exemplo do acórdão n.º **9303-004.966**, de relatoria do ilustre conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, em sessão realizada em 11/04/2014, que em suas razões votou da seguinte forma:

(...)

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

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.

Concluo que por absoluta ausência de previsão legal e impossibilidade de interpretação extensiva da Lei 9.363 de 1996, mantenho as glosas e o entendimento do julgador de piso.

Diante do exposto, rejeito a preliminar e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

