



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

Processo nº 10850.910045/2009-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.771 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria IPI - Crédito Presumido
Recorrente BASCITRUS AGRO INDÚSTRIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 03/11/2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS.

As aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens de pessoas físicas, utilizadas na industrialização de produtos destinados exportação, devem compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96 e do REsp 993.164/MG, sujeito à sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015.

CREDITO PRESUMIDO. BASE DE CALCULO. SÚMULA CARF Nº19.

Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto em fabricação, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida, e desde que no sejam bens do ativo permanente. Dessa maneira, os gastos com combustíveis, energia elétrica, lubrificantes, peças de manutenção e reposição etc., não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário (PN CST, nº 65, de 1979; Lei nº9.363, de 1996).

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE INSUMO EMPREGADO NO PROCESSO PRODUTIVO DO BEM EXPORTADO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

Não contraria as disposições da Lei 9.363/96 a inclusão na base de cálculo do incentivo por ela instituído das despesas com industrialização por encomenda desde que esta seja realizada sobre bem a ser empregado como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem na fabricação do bem a ser exportado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: I) Reverter a glosa de créditos presumidos da aquisição de pessoas físicas, com base no REsp 993.164/MG; II) Reverter a glosa do crédito presumido referente aos serviços prestados por terceiros para o beneficiamento da matéria-prima, em industrialização por encomenda, nos termos do Acórdão CSRF nº 9303-003.836; III) Permitir a atualização dos créditos com a Taxa SELIC, com fundamento no REsp 993.164/MG, a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento; e IV) Manutenção das demais glosas, com fundamento no Parecer Normativo CST nº 65/79 e Súmula CARF nº19. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula, quanto ao direito ao crédito presumido sobre o valor da industrialização por encomenda.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim (Presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (fls. 143/217) combinado com Declarações de Compensação (fls. 130/140), por meio do qual o contribuinte pleiteia valores correspondentes a crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) apurados no 4º trimestre de 2002.

Por razões de economia, recorre-se ao relatório elaborado pelo relator anterior desse processo, quando da elaboração de Resolução:

A Delegacia da Receita Federal em São José do Rio Preto/SP (DRF) proferiu Despacho Decisório Eletrônico (fls. 130/140) recusando o direito de crédito.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 2/89) alegando:

1) que a base de cálculo do crédito presumido, tal como prevista nos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363/96 deve levar em conta o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não permitindo qualquer exclusão, sendo indevida a inovação pretendida pelas Instruções Normativas nºs 23/1997 e 103/1997, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas,

sujeitas à Cofins e ao PIS, excluindo as aquisições de pessoas físicas e de cooperativas.

2) o direito à atualização dos valores pleiteados pela aplicação da Taxa SELIC; 3) o direito à inclusão do valor referente aos serviços prestados por terceiros para o beneficiamento da matéria-prima, em industrialização por encomenda.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 1435.528, de 19 de outubro de 2011 (fls. 220/230), julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 01/10/2002 a 03/11/2002 CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

CRÉDITO DO IPI. MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não bastando simplesmente participar do ciclo produtivo do estabelecimento.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MÃO-DE-OBRA.

A parcela de mão-de-obra destacada na nota fiscal de retorno de industrialização por encomenda, com suspensão de IPI e sem a incorporação de insumos adquiridos ou importados pelo executor da encomenda, constitui mera cobrança a título de prestação de serviços, não abrangida pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e é excluída do cálculo do benefício fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infra-legais.

CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

A contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 239/287) reiterando os argumentos da manifestação de inconformidade e alegando que o benefício apurado na forma de crédito de IPI é utilizado para o efeito de desoneração da Contribuição ao PIS e da Cofins. Mas não existe qualquer distinção quanto ao fato de os fornecedores diretos destes insumos serem ou não contribuintes da Contribuição ao PIS e da Cofins. O objetivo deste benefício fiscal é estimular a exportação como um todo, de sorte que o benefício se aplica em relação a todos os insumos qualificados como MP, ME e PI, e não apenas aos insumos adquiridos de fornecedores sujeitos aos recolhimento da Contribuição para o PIS e da Cofins.

O Colegiado entendeu que não havia nos autos prova de que o indeferimento tenha sido baseado nas matérias de direito alegadas pelo contribuinte, razão pela qual converteu-se o julgamento em diligência para que fossem apresentados de forma analítica as razões do indeferimento do pedido de ressarcimento e a apresentação do termo de verificação fiscal.

A fiscalização apresentou o relatório de diligência explicitando os fundamentos da autuação.

Em razão da saída do ilustre Conselheiro Ivan Allegretti, este processo foi a mim distribuído.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O recurso voluntário foi interposto em 18/11/2011 (fl. 289/290), dentro do prazo de 30 dias contados da data da notificação do acórdão da DRJ, em 18/11/2011, conforme Aviso de Recebimento (fl. 238). Por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

Diante da ausência de preliminares, passa-se ao mérito.

1) Do direito ao crédito presumido de IPI na aquisição de insumos de pessoas físicas e a correção dos créditos pela Taxa SELIC

A primeira parte do fundamento para o indeferimento do ressarcimento consiste no seguinte, conforme explicação do fiscal em fl. 384:

Com relação ao insumo “laranjas”, excluimos da base de cálculo do crédito presumido as aquisições de pessoas físicas de acordo com o que dispõe as Instruções Normativas citadas. A IN SRF nº 23/97 dispõe que o crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural utilizados como insumos na produção de produtos exportados será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.

Ademais, a respeito do pleito pela correção dos valores pleiteados pela aplicação da Taxa SELIC, afirmou a fiscalização que:

Inexistia à época da análise do pedido (2010), previsão legal para atualização monetária ou acréscimo de juros SELIC a valores objeto de ressarcimento de créditos de IPI.

Sempre me pareceu absolutamente claro que a IN SRF nº23/97 extrapolou largamente do conteúdo do incentivo fiscal atribuído pela Lei nº 9.363/96, ao restringir o crédito às hipóteses de aquisição de empresa contribuinte das contribuições ao Pis e a Cofins. Independente da possibilidade de confrontar diversas razões substantivas para afastar a posição adotada pela fiscalização, devemos obediência ao decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 993.164/MG, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, e ementado nos seguintes termos:

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), exsurto 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) (grifos nossos)

Nos termos do artigo 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática 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, deverão observadas pelos Conselheiros, e reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Verifica-se, pois, que a decisão do STJ sepulta, de pronto, dois pontos de discordância entre o Fisco e o contribuinte, determinando: i) o direito ao crédito presumido do IPI das aquisições de pessoa física, e II) direito à atualização dos valores dos créditos pela Taxa SELIC.

Desse modo, com razão o contribuinte.

2) Do direito à inclusão do valor referente aos serviços prestados por terceiros para o beneficiamento da matéria-prima, em industrialização por encomenda.

Controverte-se sobre o direito a inclusão das despesas com industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei 9.363/96, negado pela decisão recorrida, sob o seguinte fundamento:

Como preconiza a Lei nº 9.363, de 1996, art. 3º, § único, a legislação do IPI, mencionada no parágrafo precedente, deve ser consultada subsidiariamente para a fixação inequívoca dos conceitos de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, e é por esta razão que os argumentos da contribuinte não podem ser acolhidos como verdadeiros. A prestação de serviços não pode ser incluída nestes conceitos, ainda que haja incidência de PIS e Cofins na formação do preço cobrado pelo executante do beneficiamento, pois a precitada lei, no art. 1º, dispõe que a empresa produtora-exportadora tem direito ao crédito presumido do IPI na forma de ressarcimento

das aludidas contribuições incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, pertinentes ao processo fabril dos produtos exportados; não há menção no dispositivo em questão acerca da inclusão da prestação de serviços existente na industrialização realizada por terceiros.

Ousamos discordar do acórdão recorrido nesse aspecto. Tal matéria foi julgada recentemente pela CSRF da 3ª Seção, em acórdão relatado pelo ilustre Conselheiro Júlio César, na qual a turma, por maioria, entendeu no sentido oposto ao proposto pela fiscalização, senão vejamos a ementa do Acórdão CSRF nº 9303-003.836, julgado em 28/04/2016:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 14/01/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE INSUMO EMPREGADO NO PROCESSO PRODUTIVO DO BEM EXPORTADO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

Não contraria as disposições da Lei 9.363/96 a inclusão na base de cálculo do incentivo por ela instituído das despesas com industrialização por encomenda desde que esta seja realizada sobre bem a ser empregado como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem na fabricação do bem a ser exportado.

No seu elucidativo voto, o conselheiro relator aduziu o seguinte:

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.

A opção não está, assim, vinculada ao aproveitamento de um possível benefício fiscal. Está ligada, isto sim, à racionalidade econômica. Em outras palavras, 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 infreqüente, seja porque é mais barato realizá-la fora.

Posta essa diferente premissa, o fato é que o item em discussão (couro, no caso concreto) só assume a condição de matéria prima para o postulante do benefício (fabricante de calçado) após ter sido submetida a essa industrialização parcial adicional. Antes, matéria prima ainda não é.

Essa conclusão, a meu ver, se impõe pela própria definição de matéria prima tantas vezes por nós repetida: item que é utilizado no processo produtivo e aí é integral e imediatamente consumido, incorporando-se fisicamente ao item fabricado. 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 já disse, mesmo a interpretação literal do texto normativo permite sua inclusão nesse caso. Deveras, dispõem os arts. 1º e 2º da Lei 9.363:

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 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 celeuma, pois, vê-se restrita às despesas com mão-de-obra.

De fato, em outros processos ela vem expressa em votos da primeira instância e em relatórios de verificação fiscal elaborados pelas autoridades incumbidas dos trabalhos fiscais. E pode ser resumida assim: se o postulante houvesse internalizado a operação, não haveria crédito presumido sobre essa parcela. Por “analogia” (ou “isonomia” ou “justiça fiscal” ou qualquer coisa semelhante) também não deveria haver se ele a “externaliza”.

Como já repeti, a validade do argumento tem como condições necessárias que 1) o postulante ao crédito presumido possa fazer internamente a operação; 2) o valor pago ao executor se resuma ao da mão-de-obra empregada.

Essa segunda condição só seria válida na ausência de qualquer capital. Do contrário, haverá, pelo menos, o “custo do capital” empregado, entendido como a sua depreciação mais lucro. Em outras palavras, apenas se fosse contratado algum(ns) trabalhador(es), sem qualquer equipamento, para “prestar o serviço”.

Admitindo que isso fosse mesmo possível (e valesse a pena, do ponto de vista econômico) o argumento ganharia força pela nossa jurisprudência que limitava o incentivo às “aquisições realizadas a contribuintes dos tributos a ressarcir”. Desnecessário dizer que ela já não mais se sustenta em face das reiteradas decisões do STJ em sentido contrário

De modo que, aclarados devidamente os contornos da restrição (...), acredito que a questão somente se coloca se: 1) houver uma contratação apenas de “serviços” de industrialização e 2) ela se der junto a pessoas físicas que não empreguem qualquer insumo ou equipamento nessa prestação.

(...)

Essa [prova da natureza de matéria-prima ou produto intermediário do produto sujeito à industrialização por encomenda] é, em verdade, a única restrição que faço: dado que 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.

De fato, já tivemos oportunidade de examinar caso em que a “fábrica” de calçados de fábrica não tinha mais nada, “terceirizada” que fora toda a produção. Ela se limitava a exportar o produto pronto, assim recebido dos executores. Nessa hipótese, entendo eu, não há benefício algum. Mas aqui, ao contrário, a empresa emprega o couro beneficiado na efetiva fabricação dos calçados que exporta. Não vejo motivos então para que se exclua a parcela do beneficiamento realizado.

Não muda essa minha conclusão o terceiro argumento do n.relator. É ele o fato de a Lei 10.276 ter expressamente autorizado a inclusão dessa parcela que não consta expressamente da Lei 9.363. A conclusão foi: se a partir daí pode, é porque antes não podia.

Com a devida vênia, entendo que as regras de hermenêutica consagradas não permitem essa ilação. De fato, não faz sentido (lógico) deduzir uma proibição em uma lei porque de outra tal proibição não conste. A não ser que a nova lei esteja regulando a mesma matéria.

Como se sabe, a Lei 10.276 institui uma forma alternativa de cálculo do benefício, como reconhece o relator. Assim, dela tudo o que decorre é que na sistemática por ela introduzida pode; nada se pode inferir quanto à outra modalidade de que ela não trata e cuja legislação cabe interpretar.

(...)

Como já afirmei no voto, nem mesmo se o encomendante não remeter nenhum insumo pode-se dizer que não haverá acréscimo de insumos ("mera prestação de serviços"). Com efeito, nem mesmo a conclusão extraída pela PFN da informação produzida pela SRF em seu site (questão nº 723, inserida na publicação "Perguntas e Respostas do Programa de Imposto de Renda PIR 2001"), vênua máxima, procede: mesmo quando o executor nenhum insumo acresce em seu processo industrial, ainda assim a operação é industrialização para efeito do IPI e sobre ela incide sim o imposto, consoante as disposições dos arts. 3º e 4º da Lei 4.502/64 na forma reiteradamente interpretada nos diversos decretos que a regulamentaram. Note-se que, em meu entender isso não é condição para deferir ou não o incentivo. E, como digo em meu voto, nem mesmo nesse caso é lícito concluir que o valor da operação apenas corresponde ao valor da mão-de-obra empregada.

O raciocínio esgrimido pelo Conselheiro Júlio César é irretocável, razão pela qual adiro às suas colocações e ao entendimento vigente e majoritário na CSRF para reconhecer a ilegalidade da glosa dos créditos presumidos relativo à inclusão do valor referente aos serviços prestados por terceiros para o beneficiamento da matéria-prima, em industrialização por encomenda.

Frise-se que tal entendimento se encontra na mesma esteira da jurisprudência recente do Superior Tribunal de Justiça, como no AgRg no REsp 1230702/RS, julgado em 01/03/2011, e assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA-PRIMA. BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

1. "Faz jus ao crédito presumido do IPI o estabelecimento comercial que adquire insumos e os repassa a terceiros para beneficiá-los, por encomenda, para posteriormente exportar os produtos. Precedentes." (REsp nº 752.888/RS, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, in DJe 25/9/2009).

2. "É devida a correção monetária de tais créditos quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco. Orientação ratificada no julgamento do Recurso Especial representativo de controvérsia 1.035.847/RS, examinado sob o rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008." (REsp nº 1.150.188/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, in DJe 3/5/2010).

3. "Aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada,

porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária." (REsp nº 1.111.175/SP, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, in DJe 1º/7/2009).

4. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1230702/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/03/2011, DJe 24/03/2011)

Portanto, incorreta a glosa do crédito pleiteado pelo contribuinte.

3) Do direito ao crédito presumido em relação às aquisições de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e os demais insumos.

Quanto à extensão do direito ao crédito na aquisição de insumos aplicáveis à produção, aderimos ao entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 65/79, que reflete muito bem o entendimento desta turma e da jurisprudência pacífica do CARF, *verbis*:

"A partir da vigência do RIPI/79, "ex vi" do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74."

Essa matéria já foi enfrentada por este Colegiado no Acórdão **3402-002.863**, oportunidade em que foi negado por unanimidade provimento ao argumento do contribuinte, visto que tal matéria encontra-se sumulada na Súmula CARF nº 19, *verbis*:

Súmula CARF nº 19: Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Frise-se que se enquadra nesta súmula também o BAGAÇO DE CANA, insumo glosado cuja função no processo industrial seria de combustível para a geração de vapor.

Da mesma forma, lubrificantes, formulários contínuos, materiais de consumo, de expediente, elétricos, peças de reposição e manutenção, produtos de limpeza e uniformes dos empregados, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, por não serem consumidos nem entrarem em contato físico diretamente com o produto não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem à luz da legislação do IPI, que se aplica expressamente ao crédito presumido instituído pela Lei n. 9.363.

A aplicação da súmula é obrigatória, nos termos do art. 72 do RICARF (*Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de*

observância obrigatória pelos membros do CARF), razão pela qual se nega provimento ao contribuinte nesse ponto.

4) Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte para:

I) Reverter a glosa de créditos presumidos da aquisição de pessoas físicas, com base no REsp 993.164/MG.

II) Reverter a glosa do crédito presumido referente aos serviços prestados por terceiros para o beneficiamento da matéria-prima, em industrialização por encomenda, nos termos do Acórdão CSRF nº 9303-003.836.

III) Permitir a atualização dos créditos com a Taxa SELIC desde a data do protocolo do pedido, com fundamento no REsp 993.164/MG.

IV) Manutenção das demais glosas, com fundamento no Parecer Normativo CST nº 65/79 e Súmula CARF nº19.

É como voto.

Carlos	Augusto	Daniel	Neto	-	Relator
--------	---------	--------	------	---	---------