



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

Processo nº 11020.001438/2003-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.336 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2018
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO - IPI
Recorrente HYVA DO BRASIL HIDRAULICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/03/2003

IPI. CREDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Os custos dos serviços de beneficiamento dos insumos na industrialização por encomenda, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que não são custos de aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, que indicou a intenção de apresentar declaração de voto, e o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson Jose Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, Renato Vieira de Ávila (Suplente), Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Versa o presente sobre **Declaração de Compensação** (fl.¹ 3), em formulário aprovado pela IN SRF nº 210/2002, protocolizado em 15/05/2003, de débitos diversos [PIS, COFINS e IRPJ] com crédito presumido de IPI (fl. 4), instituído pela Lei nº 9.363, de 13/12/1996, relativo aos 4º trimestre/2002 e 1º trimestre/2003, no valor de R\$104.114,46.

No Parecer (fl. 30) que embasa o **Despacho Decisório** (fl. 31), proferido em 30/11/2004 e cientificado em 01/02/2005 (AR à fl. 42), restou consignado que, após verificação efetuada nos Livros Registro de Apuração do IPI - RAIPI, nas Declarações de Crédito Presumido - DCP e nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, constatou-se que houve apuração a maior de crédito presumido, em razão do contribuinte, consoante vedação do artigo 1º, da Lei nº 9.363/96, ter incluído indevidamente, na base de cálculo do crédito, valores relativos a **serviços de industrialização por encomenda** (CFOPs 1.13 ou 1.124), conforme documento em planilha (fls. 13/14), elaborada pela contadora da empresa, resultando em glosas dos valores indevidos e homologação parcial das compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido (R\$52.826,72 - 51%).

Ciente do despacho decisório em 01/02/2005 (AR à fl. 42), a empresa apresenta **Manifestação de Inconformidade** em 24/02/2005 (fls. 43/49), sustentando, em síntese emprestada da decisão recorrida: diz que não há qualquer vedação à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores relativos a serviços de industrialização por encomenda, ao contrário, do exame do art. 1º, da Lei nº 9.363/96, que transcreve, se conclui que os serviços de industrialização por encomenda, no caso de serem aplicados no processo produtivo do produto objeto da exportação, compõem a base de cálculo do crédito presumido IPI; transcreve ementas de acórdãos que vão no mesmo sentido de seu entendimento a respeito do assunto ora discutido; ao final, requer seja reformado o despacho decisório da DRF/Caxias do Sul, para que seja reconhecido o direito ao ressarcimento integral do valor pleiteado.

Na **decisão de primeira instância**, proferida em 30/08/2007 (fls. 51/54) e cientificada em 22/11/2007 (AR à fl. 67), a DRJ acorda unanimemente pela improcedência da manifestação de inconformidade, em decisão cuja ementa abaixo transcreve-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/03/2003

CREDITO PRESUMIDO DE IPI. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Os custos de prestação de serviços de industrialização por encomenda, com remessa dos insumos e retorno do produto com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, porque não são aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, únicas hipóteses admitidas pela lei.

Solicitação Indeferida

Após ciência ao acórdão de primeira instância (AR à fl. 67), em **22/11/2007**, apresenta-se, em **26/12/2007**, o **recurso voluntário** de fls. 69/79, em essência, reiterando os argumentos apresentados na impugnação.

¹ Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

Em Sessão de 29/04/2010, via Resolução nº 3402-00.067 - 4ª CAM/2ª TO (fls. 81/82), determinou-se a conversão do julgamento em diligência, nos termos determinados pelo Relator original, *in verbis*:

"Sobe para exame recurso apresentado no dia 26 de dezembro de 2007 contra decisão científica à empresa em 22 de novembro daquele ano.

Ainda que o despacho que o encaminha, elaborado na DRF de origem (DRF CXL), aponte sua tempestividade, tal afirmação parece ainda prematura.

É que as regras de contagem do prazo recursal (art. 5º do Decreto 70.235/72) demonstram que o dia final para sua apresentação seria 22 de dezembro de 2007. E como tal data correspondeu a um sábado, transferiu-se a data fatal para 24 de dezembro, uma segunda-feira, véspera do feriado de Natal.

Não há, porém, qualquer indicação acerca do funcionamento, ou não, da repartição fazendária onde deveria ser praticado o ato, o que precisa ser esclarecido pela unidade preparadora.

Voto, por isso, pela conversão do julgamento em diligência para que a instância preparadora ateste se houve expediente normal naquele dia." (grifei)

Em resposta, documento de fl. 83, esclarecendo que no dia 24/12/2007 não houve expediente normal na DRF CXL, conforme previsto na Portaria nº 740, de 27 de dezembro de 2006, republicada em 25/01/2007 (fl. 84), devolvendo os autos ao CARF, para prosseguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

Infere-se da resposta à Resolução nº 3402-00.067, de 29/04/2010, que o recurso apresentado é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele se toma conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de Declaração de Compensação, de débitos diversos com crédito presumido de IPI, homologada parcialmente, em razão da glosa dos valores dos custos dos serviços de industrialização por encomenda, incluídos na base de cálculo do crédito, sem amparo do art. 1º, da Lei nº 9.363/96, no entendimento do despacho decisório e da decisão recorrida.

Ainda que eminentemente de direito a matéria, importante esclarecer sobre os fatos (serviços de industrialização por encomenda) que pretende-se fazer subsumir à regra matriz do benefício do art. 1º, da Lei nº 9.363/96, para inclusão de valores de serviços na base de cálculo do crédito presumido de IPI, a princípio, constituída somente dos custos de aquisições de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME).

“O crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 constitui incentivo à exportação, visando ao afastamento dos efeitos da cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS.²”. Assim dispõe o artigo 1º, da Lei 9.363, de 13 de dezembro 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”. (grifei)

Na prática, o estabelecimento *encomendante* envia a MP, o PI e o ME para um estabelecimento *industrializador*, com suspensão de impostos, e este agregará aos custos dos insumos da encomenda seus custos de industrialização, tais como, a energia elétrica e combustíveis, ainda, a mão-de-obra aplicada e seus encargos, e demais custos diretos e indiretos que compõem o preço do serviço de industrialização encomendado.

Importante notar que, quando estes custos são apurados pelo próprio estabelecimento produtor e exportador *encomendante*, eles não podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido, existindo, inclusive, enunciado sumulado, por exemplo, vedando o aproveitamento da energia elétrica e dos combustíveis:

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.

Se na base de cálculo do crédito presumido do IPI for permitida a inclusão dos valores dos serviços de industrialização por encomenda, admitiríamos uma figura no mínimo não isonômica: o estabelecimento produtor e exportador que realiza todas as etapas de seu processo produtivo não pode incluir no cálculo do crédito presumido os custos com a folha de pagamentos, encargos sociais, energia elétrica, combustíveis e demais custos que compõem o preço de venda, ao contrário, aquele estabelecimento *encomendante*, que remete MP, PI e ME para um terceiro *industrializador* por encomenda, poderia, conforme pretensão da recorrente, ter seu direito à inclusão garantido.

Por outro lado, argumentos no sentido de se os produtos industrializados por encomenda são utilizados como insumos na fabricação de outros produtos, restaria justificada a sua inclusão no cálculo do crédito presumido, porquanto, a operação de industrialização por encomenda agregaria valores a tais insumos, compondo o novo preço do insumo encomendado.

Porém, o *industrializador* por encomenda cobra tão-somente pelos serviços prestados, não havendo, por parte do *encomendante*, aquisição de novo insumo agregado pelo serviço, mas, apenas, aquisição do serviço, devendo tais valores cobrados pelo serviço serem destacados dos valores das MP, PI e ME, enviados pelo *encomendante*, nos termos dos artigos

² Leandro Paulsen. “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”. 16ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 915/921.

415, II e 419, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.542/2002.

Assim, no mesmo sentido da decisão recorrida, ainda que contrariando a oscilante corrente da jurisprudência administrativa e judicial citada no recurso voluntário, entendo não assistir razão à recorrente, "*...por considerar que os custos referentes ao serviço de industrialização realizado por terceiros, objeto da lide deste processo, não se tratar de aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podendo compor o cálculo do crédito presumido do IPI.*", sob pena de ilegal desvirtuamento do benefício fiscal de incentivo à exportação.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira

Discute-se no processo ora em julgamento a possibilidade de o contribuinte computar como crédito presumido de IPI previsto pela Lei nº 9.363/96 os valores despendidos com serviços de industrialização por encomenda, o que passa, necessariamente, pela interpretação a ser dada ao artigo 1º da Lei nº 9.363/96, *in verbis*:

"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" (grifos nossos).

O Conselheiro Relator expôs em seu voto que a jurisprudência sobre o tema é vacilante tanto no CARF quanto no Poder Judiciário, encampando o entendimento pela impossibilidade de direito de crédito sobre valores dessa natureza, pois *“os custos dos serviços de beneficiamento dos insumos na industrialização por encomenda, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que não são custos de aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem”*.

Realmente, a matéria é controversa, existindo recente precedente do Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), que entendeu pela impossibilidade de direito de crédito, em acórdão lavrado com a seguinte ementa:

“(…) 3. Ao analisar o artigo 1º da Lei 9.363/96, ambas as Turmas de Direito Tributário deste STJ consideraram 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 do insumo ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda. Precedentes: AgRg no REsp 1314891 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 08.05.2014; REsp 752.888 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 15.09.2009.

4. Contudo, é essencial à aplicação da jurisprudência do STJ que o creditamento esteja restrito ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (art. 2º da Lei 9.363/96) e que esse valor tenha sido suportado pela empresa produtora/exportadora (art. 1º da Lei 9.363/96).

5. Situação em que a empresa produtora/exportadora (encomendante) pretende o creditamento por todo o valor que suportou referente à prestação de serviços da empresa que realizou a industrialização (encomendada), ultrapassando os

limites do art. 2º da Lei 9.363/96 (aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem). (...)”³

Naquela ocasião, o STJ fez uma distinção entre duas situações, ao apontar que a “*empresa produtora/exportadora pode tentar o creditamento na industrialização por encomenda a) exclusivamente pelos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) que adquire e entrega para terceira empresa realizar a industrialização; e/ou b) pelo valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda (situação que pode abarcar também os insumos adquiridos se o foram diretamente pela terceira empresa, além de demais dispêndios e lucros da terceira empresa embutidos no preço por ela cobrado pelo serviço prestado – valor agregado)*”.

Assim, de acordo com o STJ, na primeira situação, o entendimento seria pelo direito de crédito, ao passo que na segunda situação, que coincide com a matéria aqui discutida, a legislação não ampararia direito de crédito, pois “*quando a lei quis estabelecer o creditamento pelo valor da prestação de serviços da empresa que realizou a industrialização (encomendada), o fez expressamente*”, citando como exemplo o disposto no artigo 1º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 10.276/2001.

Essa última Lei trata do crédito presumido de IPI alternativo ao da Lei nº 9.363/1996 e, ao estabelecer a base de cálculo desse crédito presumido, prevê que será igual ao somatório dos custos “*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*” (artigo 1º, parágrafo 1º, inciso I, da Lei nº 10.276/2001) e, de forma expressa, também dos custos “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” (artigo 1º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 10.276/2001).

Por outro lado, em sentido oposto ao entendimento firmado pelo STJ no julgado em referência, há aqueles que defendem a existência do direito de crédito em relação às despesas com serviços de industrialização por encomenda, levando em conta que: **(i)** a Lei nº 9.363/1996 autoriza o direito ao crédito sobre todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem; **(ii)** como não há óbice legal, todos os gastos do industrializador empregados na matéria-prima, a fim de permitir a sua utilização, devem gerar direito de crédito; e **(iii)** do ponto de vista do “industrializador - encomendante”, a matéria-prima remetida ao “industrializador sob encomenda” que retorna beneficiada deve ser considerada como uma matéria-prima ou produto intermediário, gerando direito de crédito o valor que nela se agrega e é representando pelo preço da prestação de serviços de industrialização sob encomenda.

Nesse sentido, podem-se citar os seguintes Acórdãos, todos da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF: Acórdão nº 9303003.235, de 03/02/2015; por maioria de votos; Relator: Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda; Redator ad hoc Conselheiro Júlio César Alves Ramos; Acórdão nº 9303004.696, de 21/03/2017; por maioria de votos Relator: Andrada Marcio Canuto Natal; Redator designado: Conselheiro Charles Mayer de

³ EDcl no REsp 1474353/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/03/2017, DJe 13/03/2017.

Castro Souza; Acórdão nº 9303003.836, de 28/04/2016; por maioria de votos; Relator: Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Além desses argumentos, impende-se observar que a adoção isolada de uma interpretação sistemática da legislação pelo STJ, pela qual, a partir do disposto no regime de crédito presumido alternativo de IPI da Lei nº 10.276/2001, chega ao significado da norma veiculada pelo artigo 1º da Lei nº 9.363/96, muito embora tenha alcançado, a meu ver, uma leitura possível da norma que se extrai do artigo 1º da Lei nº 9.363/96, não chegou à sua correta leitura.

Isso porque, para o conhecimento da norma que emana de determinado texto legal, deve-se preferir a adoção de uma pluralidade de métodos de interpretação, do que a utilização de um único método, de forma isolada. Não há um método que deva prevalecer *a priori* para a solução dos casos concretos, devendo o hermeneuta, a partir de uma pluralidade de métodos, encontrar aquele que efetivamente lhe trará de forma segura a norma a ser concretizada do texto legal. Assim, é possível que o hermeneuta chegue a leitura possível da norma, a partir de determinado método de interpretação, porém, quando confronta aquela norma a que chegou com outros aspectos a serem levados em consideração, verifica que tal método não procede, devendo um outro método de interpretação se sobrepor ao primeiro na resolução daquele caso concreto. É o que ocorre no presente caso.

A interpretação de que não é possível a inclusão dos custos correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363/96 implicaria um tratamento diferenciado na outorga do benefício fiscal desvinculada da finalidade para o qual o benefício fiscal foi instituído - ressarcimento do valor do PIS/COFINS, o que não guardaria qualquer fundamento no ordenamento jurídico, em razão do princípio da igualdade tributária.

Se o contribuinte de IPI adquire uma matéria-prima sobre a qual incidiu determinado beneficiamento, não há dúvidas de que tal aquisição é apta a gerar o direito de crédito presumido, pelo valor da matéria-prima beneficiada, que agrega além do custo da matéria-prima, todos os demais acréscimos decorrentes do beneficiamento e que estarão refletidos no preço da compra e venda.

Porém, se o contribuinte adquire essa matéria-prima sem qualquer beneficiamento, mas deseja que o beneficiamento seja feito sob suas diretrizes junto a um industrializador sob encomenda, que realizará a mesma atividade de beneficiamento do exemplo anterior, ao se encampar a primeira linha de entendimento exposta, o seu direito de crédito ficaria restrito ao valor da matéria-prima sem qualquer beneficiamento, não podendo se utilizar dos valores relativos à prestação de serviços, o que, a meu ver, não encontra fundamento na lei de regência.

O objetivo da Lei é gerar um crédito presumido que possibilite o ressarcimento de valores a título de contribuições de PIS e COFINS. Não há qualquer relação entre adquirir matéria-prima já beneficiada e adquirir matéria-prima e ajustar com terceiro sua industrialização por encomenda e ter mais ou menos direito de ressarcimento de contribuição. Outrossim, não há qualquer objetivo na Lei de se estimular a compra de matéria-primas já beneficiadas ou de se estimular que o beneficiamento seja feito pelo próprio industrial e não por terceiros.

Logo, embora a conjugação e leitura conjunta do disposto na Lei nº 10.276/2001 e na Lei nº 9.363/96 possa levar à conclusão de que a inclusão dos custos com industrialização por encomenda é possível apenas quando estiver expressa, considerando que não se presumem na Lei palavras inúteis, não se pode realizar essa leitura fechando os olhos para a finalidade para a qual o crédito presumido foi instituído. Assim, uma interpretação teleológica dos textos legais aponta no sentido de que essa primeira linha de raciocínio está equivocada e que a Lei nº 10.276/2001 somente veio a explicitar no crédito presumido ali tratado uma possibilidade já presente na Lei nº 10.276/2001, o que nos leva a concluir que tanto o método sistemático quanto o método teleológico nos levam a uma leitura da legislação que permite o direito de crédito na hipótese examinada.

Portanto, pelos motivos expostos, entendo que há direito ao crédito presumido em relação aos valores de prestação de serviços de industrialização sob encomenda, motivo pelo voto pelo provimento do Recurso Voluntário.

Augusto Fiel Jorge D'Oliveira