



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.001110/2005-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-010.310 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de junho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASFUMO IND BRASILEIRA DE FUMOS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

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

Em face da necessidade de interpretação restritiva 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, de 1996, para o período de apuração aqui tratado.

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Vanessa Marini Ceconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pela Fazenda Nacional contra decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-004.002**, de 21/06/2018 (fls. 993/1.008), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

O processo trata de Pedido de Ressarcimento do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, no valor de R\$ 883.486,02, referente aos quatro trimestres de 2000, conforme pedido à fl. 11.

Por meio do Despacho Decisório de fl. 300, de 14/02/2007, proferido pela DRF/Santa Cruz do Sul (RS), não reconheceu o direito creditório, em face do Termo de Verificação Fiscal, fls. 296/297, ter sido proposto pela auditoria o indeferimento integral do ressarcimento, em razão de ter a requerente exportado: **(a)** fumos picados, tributados pelo IPI, mas em operações de simples revenda, sem ter submetido esses produtos a qualquer processo de industrialização e **(b)** fumos destalados, em lâminas, talos e *scraps*, que eram produtos não tributados pelo referido imposto, na época, e entre estes produtos a inclusão indevida, na base de cálculo do benefício, de compras de insumos fornecidos por pessoas físicas.

Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 305/327), acompanhada de documentos, alegando, em síntese, que:

(a) o argumento da fiscalização, de que foi adquirido fumo fornecido por produtores rurais pessoas físicas, desfaz o outro argumento, de que houve simples revenda de fumo picado, sem qualquer industrialização; **(b)** exigir que a mercadoria exportada seja tributada pelo IPI, para fins de reconhecimento do crédito presumido, é requisito ilegal; **(c)** à necessidade de atualização do crédito presumido, pela taxa Selic; **(d)** transcreve excertos de decisões em favor da sua tese, proferidas pelo STJ; **(e)** afirmou que o demonstrativo de CFOPs não autoriza concluir que a exportação de fumo picado corresponde a simples revenda, porquanto houve operações sob os CFOPs 7.11 (vendas da produção do estabelecimento) e 7.12 (vendas de mercadorias adquiridas e/ou recebidas de terceiros), nos valores que indica. No caso das operações sob o CFOP 7.11, a industrialização era efetuada por outros estabelecimentos, por encomenda do interessado, as quais dão direito ao crédito presumido.

A DRJ em Porto Alegre (RS), apreciou a peça impugnatória e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **10-22.160**, de 12/11/2009, (fls. 334/343), considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório. Assentou que a exportação de produtos NT não gera direito ao crédito presumido do IPI; que a simples revenda, para o exterior, de mercadorias adquiridas de terceiros, sem que tenha sofrido qualquer processo de industrialização no estabelecimento, não está contemplada no incentivo fiscal; que a matéria-prima adquirida de pessoas físicas não gera direito ao crédito presumido do IPI; é incabível a correção monetária e de juros Selic, aos ressarcimentos de créditos do IPI.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 346/365), que reprisou os mesmos argumento da Manifestação de Inconformidade, requerendo o total provimento do recurso, deferindo o Pedido de Ressarcimento e que este se dê com a incidência da Taxa SELIC.

Da Diligência

Submetido a julgamento em Turma extinta deste CARF, decidiu o Colegiado em converter o julgamento em diligência por entender imperioso o saneamento da instrução processual, no tocante ao tópico "crédito presumido do IPI industrialização por encomenda". O relator fundamentou sua proposta conforme consta da **Resolução nº 3803-000.147**, de 13/02/2012 (fls. 1/7). A DRF/Santa Cruz do Sul, em atenção à solicitação do CARF, elaborou o Relatório de Diligência de fls. 970/971.

Com essas informações, e a juntada dos documentos entregues pela contribuinte, o processo retornou ao CARF. Decidiu a Turma na sessão de 01/03/2018 - **Resolução nº 3201-001.197**, converter o julgamento em nova diligência para tão somente a DRF Origem científicasse a contribuinte do resultado da diligência. Por intermédia da Petição de fls. 985/986, deu-se por ciente da diligência sem acrescentar qualquer manifestação acerca de novos fatos.

Da decisão recorrida

O Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-004.002**, de 21/06/2018 (fls. 993/1.008), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão, Colegiado decidiu, que:

(i) excluir o benefício do crédito presumido sobre o produto "fumo destalado", classificado na TIPI, no ano de 2000, com a notação NT;

(ii) que 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, de 1996;

(iii) a restrição imposta pela IN/SRF nº 23, de 1997, para fins de fruição de crédito presumido do IPI é indevida, sendo admissível o creditamento também na hipótese de aquisição de insumos de pessoas físicas;

(iv) a aplicação da taxa Selic, nos pedidos de ressarcimento de IPI, nos casos de oposição ilegítima do Fisco, incide somente a partir de 360 dias contados do protocolo do pedido.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão nº 3201-004.002**, de 21/06/2018, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 1.010/1.025), apontando o dissenso jurisprudencial que visa discutir a matéria com relação "à possibilidade de se admitir no cômputo do crédito presumido do IPI o custo da industrialização efetuada por terceiros (por encomenda) sobre a matéria-prima utilizada pela empresa".

A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foram indicados, como paradigmas, os Acórdãos **nº 9303-005.886 e 9303-006.800** e, no mérito, a recorrente alegou ser inadmissível esse valor no cômputo do Crédito Presumido do IPI.

O Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 1.028/1.032, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrrazões da Contribuinte

Cientificada do **Acórdão n.º 3201-004.002**, de 21/06/2018, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 1.39/1.043 e 1.046/1.057, requerendo que seja improvido o Recurso interposto pela Fazenda Nacional. Alega e cita jurisprudência do CARF a seu favor.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 1.028/1.032, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto. Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: “à possibilidade de se admitir no cômputo do crédito presumido do IPI o custo da industrialização efetuada por terceiros (**por encomenda**) sobre a matéria-prima utilizada pela empresa”.

O Colegiado *a quo* entendeu que o dispêndio com industrialização por encomenda compõe o cálculo do crédito presumido de IPI. Por outro lado a Fazenda nacional assevera que “é inaceitável, por absoluta falta de previsão legal, a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, dos valores referentes ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros”.

Pois bem. Essa matéria já é bem conhecida neste CARF, tendo sido há pouco tempo atrás apreciada nesta 3ª Turma da CSRF, na sessão de 17/10/2018, com relatoria do *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, no **Acórdão de n.º 9303-007.533**, cujo voto traz os argumentos que adotei para a resolução da divergência que resultou no **Acórdão n.º 9303-008.365, de 20/03/2019**, que abaixo reproduzo:

“Inicialmente partilho do entendimento de que qualquer modalidade de incentivo ou benefício fiscal deve estar sujeito a regras de interpretação literal da legislação que o concede. Não creio que está correta a conclusão de que as formas de exclusão do crédito tributário sejam somente as previstas no art. 175 do CTN. Na minha opinião o art. 175 do CTN somente estabeleceu que a isenção e a anistia excluem o crédito tributário, mas por evidente, não são as únicas formas existentes de exclusão do crédito tributário. A concessão de crédito presumido de IPI é uma forma indireta de excluir o crédito tributário, na medida em que permite se apropriar de um crédito antes inexistente para ser compensado com tributos devidos.

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

de exclusão do crédito tributário já contemplado no inciso I. Veja como é a redação do art. 111 do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I- suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II- outorga de isenção;

III- dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Portanto entendo que no presente caso deve se dar interpretação literal à norma tributária que concede o benefício fiscal nos exatos termos de que dispõe o art. 111 do CTN. Na verdade a concessão de isenção, anistia e de concessão de incentivos e benefícios fiscais decorrem de normas que têm caráter de exceção. Fogem às regras do que seria o tratamento normal. Transcrevo abaixo trecho da doutrina do Professor Eduardo Sabbag:

(...)

Retomando a análise do art. 111 do CTN, o que se nota é que **tal dispositivo disciplina hipóteses de “exceção”, devendo sua interpretação ser literal** [44]. Na verdade, consagra um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, **“o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”**.

Com efeito, a regra não é o descumprimento de obrigações acessórias, nem a isenção concedida e, por fim, nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário, mas, respectivamente, o cumprimento de obrigações, o pagamento do tributo e a extinção do crédito, mediante pagamento ou outra modalidade extintiva.

Assim, **o direito excepcional[45] deve ser interpretado literalmente**, razão pela qual se impõe o artigo ora em estudo.

Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual “a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

(...)

(Trecho extraído da internet no seguinte endereço:
<https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>)

Estabelecido esta premissa, vejamos então como o crédito presumido do IPI está disciplinado na Lei 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. (Grifos originais)

Portanto, por esta leitura, a apropriação de crédito presumido de IPI, na industrialização por encomenda, **somente passou a ser possível a partir da vigência da Lei nº 10.276/2001 e caso o contribuinte tenha efetuado a opção pelo cálculo naquele termo alternativo**. No presente processo essa opção não era possível, **pois tratam-se de créditos referentes ao 4º trimestre de 2000**, quando não vigente a referida lei". (Grifei)

Ressalta-se que no caso concreto (como no acima analisado), estamos tratando de créditos referente ao período de apuração (PA): **01/01/2000 a 31/12/2000**.

Consta dos autos que a Fiscalização concluiu, pela análise das planilhas e notas fiscais apresentadas, que todo o **fumo picado exportado** fora **industrializado por terceiro e apenas revendido pela BRASFUMO**.

A contribuinte alega que todo o fumo picado adquirido de produtor rural pessoa física é *in natura*, natureza esta em que é vedada a exportação, o que implica ter sofrido processo de industrialização anterior à exportação.

Portanto, tal situação não se adéqua aos próprios argumentos em contrarrazões trazidos pelo sujeito passivo, pois todos os Acórdãos com os quais ele exemplifica sua tese, de admissão dos créditos presumidos dos custos com industrialização por encomenda, afirmam que a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem deveriam ser empregados no processo produtivo para obtenção do produto a ser exportado por quem visava a obtenção dos referidos créditos.

Para melhor compreensão da análise ora aplicada, veja-se o que restou consignado na decisão da DRJ, fl. 339:

Feita a devida análise da planilha de 11 de julho de 2006 e do demonstrativo referente às operações sob o CFOP 7.12, o autor do Termo de Verificação Fiscal das fls. 281 e 282 (vol. II) constatou que ambos se referem às mesmas notas fiscais de vendas e com os mesmos valores. A fiscalização considerou, então, que, se a planilha se refere às exportações de fumo picado e o demonstrativo se refere às vendas de fumo picado e ambas contêm as mesmas informações, totalizando o mesmo valor de R\$ 19.612.463,04, conclui-se que todo o fumo picado foi simplesmente revendido e não produzido pelo estabelecimento Brasfumo, descabendo, conseqüentemente, o direito ao crédito presumido do IPI.

Também, quando do retorno da diligência (Resolução nº 3803-000.147), restou demonstrado pela Fiscalização que houve remessa de matéria prima (tabaco em folha) para estabelecimentos de pessoa jurídica industrial e retorno de produto industrializado: fumo picado. Segue trecho do Relatório de Diligência Fiscal com tal constatação (fls. 970/971):

“(…) 4. Em atendimento à intimação a contribuinte apresentou as planilhas de fls. 485 a 565, em que relaciona as notas fiscais referentes às remessas para industrialização por encomenda, e as de fls. 702 a 725, em que relaciona as notas fiscais de retorno da industrialização por encomenda. Apresentou também as notas fiscais dos períodos solicitados na intimação, cujas cópias juntamos às fls. 566 a 682 (remessa) e fls. 726 a 969 (retorno).

5. Analisando os documentos apresentados, verificamos que, no ano-calendário de 2000, a contribuinte, de fato, efetuou remessas de tabaco em folha, para industrialização por encomenda, à empresa Tabacos Classic Ltda/CNPJ 01.276.704/000154 e que, dessa industrialização, retornou fumo picado (NCM: 2403.10.00)”. (Grifei)

Ato seguinte, no Acórdão recorrido, desta forma restou assentado (trechos reproduzidos do voto condutor):

“(…) Assim, solucionada a questão fática, resta decidir quanto ao direito: possibilidade de fruição do crédito presumido quando a industrialização não é efetuada por estabelecimento do produtor-exportador”.

“(…) Também não vislumbro vedação legal à manutenção do crédito em tal operação (industrialização em estabelecimento de terceiro), eis que o crédito presumido, assim como o básico, não é benefício legal que confere exclusão ou redução do crédito tributário, nos termos do art. 111 do CTN”.

“(…) Destarte, na matéria, assiste razão à recorrente quanto à permissão para a manutenção do crédito presumido de IPI tanto para produto industrializado em seu estabelecimento (saída no CFOP 7.11) bem como em estabelecimento de terceiro que

recebeu matéria-prima para operação de industrialização por encomenda (saída no CFOP 7.12)”. (Grifei)

Logo, se conclui que a Contribuinte não realizava, no caso, o processo produtivo (vendas/exportações de fumo picado), terceirizando tudo, não poderia sequer se utilizar das contrarrazões que trouxe, pois não cabia sequer falar em emprego dos produtos que sofreram industrialização por encomenda como insumos de sua produção.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito **dar provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, uma vez que NÃO cabe a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores (custo) referentes ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros (por encomenda).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos