



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13054.000805/2001-69
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-009.899 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PINCÉIS ATLAS SA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

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.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS PELO CONTRIBUINTE. SIMPLES REVENDA. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. INCLUSÃO.

No cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363, de 1996 e a Portaria MF nº 38, de 1997, as receitas de exportação de produtos não industrializados pelo contribuinte incluem-se na composição tanto da Receita de Exportação - RE, quanto da Receita Operacional Bruta - ROB, refletindo nos dois lados do coeficiente de exportação - numerador e denominador.

Fórmula não aplicada no presente processo em face da impossibilidade de reforma do acórdão em prejuízo da recorrente.

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 parcial, somente para excluir da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores referentes aos serviços de industrialização por encomenda, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Cuida o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, com fundamento no art. 1º da Lei n.º 9363/96 e Portaria MF n.º 38/97, referente ao 2º trimestre/2001 no valor de R\$ 27.353,51, protocolado em 23/10/2001. O pedido foi deferido parcialmente pela unidade de origem que reconheceu crédito no montante de R\$ 22.341,49.

Sua manifestação de inconformidade foi totalmente indeferida pela DRJ/Santa Maria, e-fls. 208 e seg.

O recurso voluntário foi julgado por meio do acórdão n.º 3401-00915, de 25/08/2010, o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N.º 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INCLUSÃO.

Por compor o custo dos insumos, o valor da industrialização por encomenda é computado na base de cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei n.º 9.363/96, desde que seja realizada por pessoa jurídica contribuinte do PIS e COFINS e o produto beneficiado seja novamente industrializado pelo exportador.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N.º 9.363/96. PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS. SIMPLES REVENDA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO E RECEITA OPERACIONAL BRUTA. EXCLUSÃO EM AMBAS.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, o montante correspondente à exportação de produtos não industrializados pela beneficiária deve ser excluído no cálculo do incentivo, tanto no valor da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta.

PRODUTOS NÃO CLASSIFICADOS COMO INSUMOS PELO PN CST N.º 65/79. ENERGIA ELÉTRICA. EXCLUSÃO NO CÁLCULO DO INCENTIVO. SÚMULA CARF N.º 19, DE 2009.

Nos termos da Súmula CARP n.º 19, de 2009, e em consonância com o Parecer Normativo CST n.º 65/79, não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica, vez que não são consumidos em contato direto com o produto e por isto não se enquadram nos conceitos e matéria-prima ou produto intermediário para fins do IPI.

DEVOLUÇÃO DE COMPRAS. EXCLUSÃO.

Em obediência A. legislação do IPI, os valores das devoluções de insumos adquiridos são excluídos da base de cálculo do incentivo.

Recurso provido em parte.

Como pode se observar da parte destacada da ementa, foi dado provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para incluir os serviços de industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido e por excluir do cômputo da receita operacional bruta o valor referente aos produtos adquiridos e exportados pelo contribuinte em operação de revenda e não de industrialização pelo próprio.

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência insurgindo quanto às duas matérias destacadas no parágrafo anterior e na ementa. Referido recurso foi admitido por despacho do então presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

O contribuinte também apresentou recurso especial nas matérias em que restou vencido, porém este não foi admitido por despacho do então presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF e confirmado por despacho de reexame do então presidente da 3ª Turma da CSRF do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Serviços de industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Esta matéria não é nova no CARF e eu me filio à corrente de que no regime da Lei n.º 9.363/96 tal apropriação está desamparada de previsão legal.

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 n.º 10.276/2001, uma forma alternativa de apuração do crédito presumido, desta feita prevendo expressamente a possibilidade de se apropriar do valor correspondente aos serviços com industrialização por encomenda. Segue transcrição do dispositivo legal:

Art. 1º **Alternativamente ao disposto na Lei 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.

Por todo o exposto voto por dar provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, em relação a esta matéria.

Produtos exportados sem industrialização por parte do exportador – simples revenda. Inclusão no coeficiente de exportação.

A Fazenda Nacional, em seu recurso, pede que os produtos adquiridos pelo contribuinte e exportados, sem que tenham sofrido qualquer processo de industrialização, devem compor a receita operacional bruta para fins do cálculo do coeficiente de exportação de que trata a Portaria MF nº 38/97, nos exatos termos em que foi calculado pela fiscalização tributária.

Ocorre que essa matéria já está pacificada no âmbito do CARF em face da edição da Súmula CARF nº 128, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 128

No cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363, de 1996 e a Portaria MF nº 38, de 1997, as receitas de exportação de produtos não industrializados pelo contribuinte incluem-se na composição tanto da Receita de Exportação - RE, quanto da Receita Operacional Bruta - ROB, refletindo nos dois lados do coeficiente de exportação - numerador e denominador.

Referida súmula decidiu que essas receitas compõem tanto a Receita de Exportação, numerador, quanto a Receita Operacional Bruta, denominador. A Fazenda Nacional defende sua inclusão somente na ROB – denominador, situação que diminui o coeficiente de exportação reduzindo o montante do crédito presumido de IPI a que faz jus o contribuinte. Este pedido não pode ser deferido, sem que se confrontasse as disposições da referida súmula.

Incluir esses valores, tanto na RE quanto na ROB, como dispõe a súmula também não é possível pois significaria a reforma do acórdão em prejuízo da recorrente.

Diante do exposto, em face da impossibilidade do *reformacio in pejus*, nego provimento do recurso especial fazendário nesta matéria.

Conclusão

Voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional somente para excluir da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores referentes aos serviços de industrialização por encomenda.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal