



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13770.000202/2003-33
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.273 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de março de 2021
Recorrente ANDRADE INDUSTRIA E COMERCIO DE MARMORES E GRANITOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998, 01/01/1999 a 31/03/1999, 01/01/2000 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363, DE 1996. 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, de 1996.

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 negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(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 Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3803-01.650**, de 06/05/2011 (fls. 222/226), proferida pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de julgamento/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

Trata de processo de Pedido de Ressarcimento do crédito presumido de IPI, instituído pela Lei n.º 9.363, de 1996, referente aos 4 trimestres do ano de 2002 (fls. 2/5). Cumulativamente, declarou a compensação do crédito almejado com débitos próprios. A DRF/Vitória/ES, deferiu parcialmente o pleito, homologando as compensações declaradas somente até onde o valor do crédito as suportou. De acordo com o Despacho Decisório de fl. 364, os ajustes no valor do crédito deram-se em razão das seguintes irregularidades:

(i) na base de cálculo: **(a)** não foram excluídos os insumos aplicados a produtos não-tributados pelo IPI; **(b)** foram incluídas as entradas referentes a industrialização por encomenda e de mercadorias com fins específicos de exportação; e **(c)** não foram excluídas as devoluções de compras (código CFOP 5.31 e 6.31);

(ii) na relação percentual REx/ROB: **(a)** Notas fiscais referentes a exportações de produtos não tributados pelo IPI (NT); **(b)** Notas fiscais não relacionadas nos Despacho de Exportação (DDE); e **(c)** valores referentes a variação cambial.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, solicitando a improcedência da autuação.

A DRJ em Juiz de Fora (MG), apreciou a Manifestação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 09-26.132**, de 22/09/2009, considerou **improcedente** a Manifestação. A decisão assentou que:

1. Receita de Exportação: para fins de apuração do crédito presumido, a Receita de Exportação a ser considerada é aquela constante das notas fiscais de exportação, expressa em Reais, não devendo ser computada eventual variação cambial;
2. Industrialização por Encomenda: os serviços de beneficiamento prestados por terceiros não podem ser enquadrados como matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário, não sendo possível a sua adição na base de cálculo do crédito presumido.
3. que a impugnação desacompanhada de motivos de fato e de direito que a fundamente, provas que sustentem, caracteriza negação geral, não instaurando qualquer litígio.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, requerendo a reforma da decisão recorrida, e:

1) pugna pela reinclusão da variação cambial, sobre a qual disserta, citando e transcrevendo doutrinas e jurisprudência do antigo CC. Em síntese, insiste na caracterização da variação cambial como receita bruta de exportação e não como receita financeira;

2) com relação à exclusão da base de cálculo dos **custos dos serviços de beneficiamento realizados por terceiros** - industrialização por encomenda – houve remessa dos “blocos de granito” para industrialização por encomenda, tendo recebido “chapas brutas

serradas”. Após, promoveu industrialização dos produtos, consubstanciados em beneficiamento, polimento e acondicionamento para exportação, o que faculta a fruição do benefício.

Decisão de Segunda Instância

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3803-01.650**, de 06/05/2011 (fls. 222/226), proferida pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de julgamento/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão o Colegiado assentou que:

- Crédito Presumido, Industrialização por Encomenda: os custos da prestação de serviços de industrialização por encomenda não são admitidos na base de cálculo do benefício em sua modalidade original, restrita às aquisições de insumos; e

- Receita de Exportação, Variação Cambial: as variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira têm natureza de receita financeira e não compõem a Receita de Exportação, conforme definida pela legislação do benefício.

Embargos de Declaração

Cientificada do Acórdão nº 3803-01.650, de 06/05/2011, a Fazenda nacional opôs os Embargos de Declaração de fls. 229/230, apontando a contradição existente entre a conclusão do voto e o resultado do julgamento. Os aclaratórios foram acolhidos e entendidos como erro material, sendo retificado o resultado do julgamento pelo Presidente da 3ª TE, conforme Despacho nº 3803-00.239, de 01/09/2011 (fls. 231/232), que passou a ser o seguinte:

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, **em negar provimento ao recurso**, nos termos do voto do relator”. (Grifei)

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do Acórdão nº 3803-01.650, de 06/05/2011, e do Despacho que acolheu os Embargos da PGFN, o Contribuinte interpôs Recurso Especial de divergência (fls. 255/273), apontando divergência com relação às seguintes matérias: **(i)** ao direito à tomada de crédito presumido de IPI sobre o custo dos serviços de industrialização por encomenda e **(ii)** quanto à inclusão da variação cambial na receita de exportação.

Os acórdãos indicados como paradigmas foram os de nº 9303-004.692 e 9303-004.691, para a divergência (i), e RE nº 627815/PR para divergência (ii). Em sede de análise de admissibilidade, verificou-se que, dentro dos pressupostos recursais, não restou preenchido o aspecto formal do recurso, erigido pelo §1º do art. 67 do RI-CARF. Com tais considerações, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 384/387, **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Agravo

Cientificado do Despacho acima que negou seguimento ao Recurso Especial, o Contribuinte apresentou o recurso de Agravo (fls. 392/399, contra o Despacho proferido pelo Presidente da 3ª Câmara/3ª Seção. Em sua petição, o Agravante solicita que seja revisto o Despacho negado apontando suas razões.

Examinado o recurso, juntamente com o Despacho que negou seguimento, a Presidente da CSRF, sustentado nos fundamentos consignados no Despacho em Agravo de 10/08/2018 (de fls. 442/444), ACOLHEU PARCIALMENTE o Agravo para determinar o RETORNO dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para, superado o atendimento à exigência do art. 67, §1º do RICARF/15, providenciar o exame das demais exigências, mormente, a divergência interpretativa suscitada pelo agravante.

Reanálise do Recurso Especial do Contribuinte

Em atenção ao Despacho acima da Presidente da CSRF, deu-se prosseguimento ao exame do Recurso Especial em relação às seguintes divergências: **a)** inclusão do valor da industrialização por encomenda no cálculo do crédito presumido; **b)** inclusão da variação cambial na receita de exportação.

Ao final restou apontado que a indicação da legislação tida como divergente já havia sido aferida e superada pela Presidente da CSRF, no Despacho que analisou o Agravo do contribuinte.

Seguindo na análise, o Contribuinte indicou como paradigmas os Acórdãos da CSRF/02-02.321; 9303-004.693; 9303-004.692; 9303-004.691 - matéria 'a' e, os RE 627.815 e RE 609.337 (Poder Judiciário) para a matéria 'b', alegando o que segue:

a) inclusão do valor da industrialização por encomenda no cálculo do crédito presumido

- alega que no Acórdão recorrido, o Colegiado negou o direito de o Contribuinte incluir o valor da industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido (valor dos insumos), sob o argumento de que o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996 só se referiu a aquisições de insumos, deixando de fora os serviços.

- já nos Acórdãos paradigmas nºs CSRF/02-02.321 e 9303-004.693, pelas ementas constata-se que, em situações fáticas semelhantes, decidiram que é cabível a inclusão do valor da industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido, por se tratar de um valor que se agrega ao preço da matéria-prima.

Em sede de reanálise de Admissibilidade do recurso, confrontando os arestos (paradigmas e o recorrido), verificou-se que houve a similitude fática e, portanto, a caracterização de divergência de interpretação da legislação.

b) inclusão da variação cambial na receita de exportação.

O Contribuinte, no intuito de comprovar a divergência, indicou dois paradigmas proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, quais sejam, os RE 627.815 e 609.337. Nessa esteira, o recurso não pode ser admitido quanto à matéria, porque o RICARF não admite a indicação de paradigmas proferidos pelo Poder Judiciário.

Com tais considerações, o Presidente da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 450/453, **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas quanto à matéria a) **inclusão do valor da industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido.**

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Acórdão nº 3803-01.650, de 06/05/2011, do Despacho nº 3803-00.239, de 01/09/2011 (Embargos), do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho que lhe deu seguimento parcial, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 460/465, requerendo que seja negado provimento do recurso especial, assentando que, “o legislador, seguindo o princípio de que a lei não contém palavras inúteis, deixa claro seu objetivo: o de

contemplar tudo aquilo de insumos que for adquirido, comprado de outro estabelecimento; não cogitando de serviços, como é o caso da industrialização por encomenda”.

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

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 de Admissibilidade do Recurso Especial prolatado pelo Presidente da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 450/453, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto. Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: a **inclusão do valor da industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido**.

De pronto, cabe delimitar que a divergência que aqui se aprecia refere-se à inclusão ou não na base de cálculo do crédito presumido do IPI dos custos com industrialização por encomenda, em face do regime disposto no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, haja vista que no Acórdão recorrido ficou evidenciado ser esta a legislação pela qual a contribuinte, sem que lograsse trazer qualquer prova em contrário nas suas contestações. Veja-se (fl. 223):

“O estabelecimento matriz de Andrade S/A Mármore e Granitos formulou pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI, **instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996**, referente aos trimestres do ano de 2002, no valor total de R\$ 363.529,19, fls. 1 a 4”.

Essa matéria já é bem conhecida no CARF, tendo sido há poucos meses apreciada nesta 3ª Turma da CSRF, na sessão de 11/12/2019, com relatoria do *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, no **Acórdão de nº 9303-009.897**, cujo voto traz os fundamentos que adoto para a resolução da divergência e abaixo transcrevo:

“Esta matéria não é nova no CARF e eu me filio à corrente de que no regime da Lei nº 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 nº 10.276/2001, uma forma alternativa de apuração do crédito presumido, desta feita prevendo expressamente a possibilidade de se apropriar do valor correspondente aos serviços com industrialização por encomenda. Segue transcrição do dispositivo legal:

Art. 1º **Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996**, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - **correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda**, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

(...)

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.

Ora, na minha opinião, evidente que se o contribuinte quiser se apropriar dos valores gastos com industrialização por encomenda é obrigatório que ele faça a opção pelo cálculo do crédito presumido do IPI na forma alternativa proposta pela Lei nº 10.276/2001.

Ou seja, ao optar pela fórmula de cálculo da Lei nº 9.363/96 não há possibilidade desse aproveitamento por absoluta falta de previsão legal”.

Verifica-se que é neste sentido que vem trilhando a jurisprudência desta 3ª Turma, conforme exemplificado pelo recente **Acórdão nº 9303-008.365**, de 20/03/2019, de minha relatoria, bem como o Acórdão nº 9303-009.170, de 17/07/2019, de relatoria do *Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas*, desta forma ementado (o primeiro):

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.

Dessarte, considero improcedente o Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, para manter a decisão recorrida quanto a esta matéria.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte, em relação à inclusão do valor da industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos