



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13854.000094/00-37  
**Recurso n°** 230.436 Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9303-01.403 – 3ª Turma**  
**Sessão de** 04 de abril de 2011  
**Matéria** IPI - Crédito Presumido - Aquisições de pessoas físicas e cooperativas, atualização selic e industrialização por encomenda  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL e  
COINBRA FRUTESP S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

**BASE DE CÁLCULO INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EXCLUSÃO.**

O incentivo denominado “crédito presumido de IPI” somente pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS, E A ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE.**

As decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, devem ser observadas no Julgamento deste Tribunal Administrativo.

É lícita a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores pertinentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens, efetuadas junto a pessoas físicas e a cooperativas de produtores. No ressarcimento/compensação de crédito presumido de IPI, em que atos normativos infralegais obstaculizaram o creditamento por parte do sujeito passivo, é devida a atualização monetária, com base na Selic, desde o protocolo do pedido até o efetivo ressarcimento do crédito (recebimento em espécie ou compensação com outros tributos).

Recursos Especiais do Procurador e do Contribuinte Providos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que negavam provimento; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Gileno Gurjão Barreto, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Henrique Pinheiro Torres.

## **Relatório**

Adotaremos o relatório do AFRFB relator na DRJ, com as alterações necessárias.

Trata-se de Recurso Especial Interposto tempestivamente pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional contra Acórdão proferido pelo Segundo Conselho de Contribuintes, que deu provimento parcial ao recurso Voluntário.

Recurso Especial da fazenda Nacional às fls. 241 a 247.

Despacho de admissibilidade às fls. 252 a 254 e 311 a 312.

Recurso Especial e Contra-razões do sujeito passivo às fls. 260 a 296.

Contra-razões da Fazenda Nacional às fls. 316 a 322.

A contribuinte solicitou o ressarcimento de IPI (fl. 23), no valor de R\$962.009,31, a título de crédito presumido (Portaria-MF nº 38/97), relativamente ao 1º trimestre do ano de 2000. Referido pedido foi acumulado com pedidos de compensação (fls.26/27; 30; 35/36; 38/40, e 43/45 – retificador), os quais foram convertidos em declaração de compensação, conforme § 4º do artigo 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A DRF em Ribeirão Preto indeferiu o pedido de ressarcimento e, conseqüentemente, os de compensações, pelas razões dispostas na informação fiscal de fls.98/100, em que se relata as seguintes correções no cálculo do crédito presumido:

Exclusão do valor de insumos adquiridos diretamente de pessoas físicas e dos valores das aquisições de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes;

Inclusão, no total da receita operacional bruta das receitas referentes às exportações de mercadorias adquiridas de terceiros para revenda;

Dedução do saldo negativo de crédito presumido apurado em período anterior (4º trimestre de 1998) e não deduzido integralmente no 1º trimestre de 1999 no valor remanescente de R\$ 3.790.685,82 (negativo), decorrente de ação fiscal efetuada (processo administrativo nº 13854.000252/99-71).

Como resultado das correções efetuadas no cálculo, foi apurado um valor **negativo** de R\$ 3.483.682,51, a ser deduzido dos créditos presumidos relativos aos períodos seguintes.

Cientificada em 16/10/2002, a postulante apresentou, em 14/11/2002, manifestação de inconformidade de fls. 111/121, na qual alegou, em resumo, o seguinte:

Quanto às aquisições de pessoas físicas, que ao benefício do crédito presumido não importa quantas incidências de PIS e de Cofins ocorreram na cadeia produtiva que culminou com a elaboração da matéria prima vendida, pois, por ser o crédito “presumido” e não efetivo, “presume-se” que houve incidência destas contribuições nas operações anteriores, independentemente que quantas vezes tenha realmente ocorrido. A presunção é de duas ocorrências e sendo assim, todos os insumos utilizados pelo produtor rural na atividade agrícola sofreram a incidência desses tributos, embora não tenha havido nenhuma incidência diretamente sobre o valor da última operação. Tal entendimento estaria pacificado pelo Conselho de Contribuintes;

Quanto à energia elétrica e combustíveis, também não pode subsistir a exclusão patrocinada pela fiscalização, em razão dos artigos 147 e 488 do regulamento do IPI, conforme, inclusive, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

No que tange à receita de exportação de produtos adquiridos de terceiros, que esta foi acrescida indevidamente pela fiscalização à receita operacional bruta não sendo considerada, entretanto, no total da receita de exportação. Acrescentou que para fins de cálculo do crédito presumido, referido valor não deve integrar nem a receita de exportação nem a receita operacional bruta a fim de não contaminar o valor a ser ressarcido;

No processo 13854.000252/99-71, a auditoria fiscal equivocou-se ao não considerar em seus cálculos os valores das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados que estavam em estoque em 31/12/1998, no montante de R\$163.449.015,00. Estes fatos foram questionados na impugnação referente àquele processo, mas se faz necessário trazer à discussão também no presente processo, uma vez que, se não efetivada tal exclusão, a apuração do crédito presumido do 1º trimestre de 2000, também deverá levar em conta o estoque existente em 31/12/1999, no valor de R\$ 144.193.128,02, pois não se poderia permitir que duas exclusões fossem executadas em desfavor da contribuinte, uma, relativa ao estoque de 31/03/1999, quando a aplicação da Lei nº 9.363, de 1996 foi suspensa, e outra, pela não inclusão do estoque de 31/12/1999.

Ou se mantém, no cálculo do crédito presumido do IPI do 1º trimestre de 1999, o valor dos estoques existentes em 31/03/1999, ou, se não mantido aqueles, deve-se calcular o crédito presumido do IPI, a partir de 1º trimestre de 2000, levando em conta os estoques existentes em 31/12/1999 e não apenas com base nas aquisições feitas a partir de 1º de janeiro de 2000.

Por fim, requereu o acolhimento de suas razões, para fins de recálculo do crédito presumido de IPI, com a inclusão dos valores alegados.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Os recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, deles conheço.

### **Industrialização por encomenda**

A Fazenda Nacional assevera que o aresto recorrido desobedeceu o art. 1º da Lei nº 9.363/96, ao permitir a utilização do valor dos serviços prestados correspondentes à industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sobre esse tema, percuciente é a lição do conselheiro Antonio Bezerra Neto, que peço vênia para transcrever e utilizar como fundamento de meu voto:

*A Lei n.º 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu, em seu art. 1º, que o crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e para a COFINS sejam incidentes “sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo” (g.n.).*

*Em razão dos termos em que vazada a aludida norma, qualquer interpretação que se lhe empreste não deve afastar-se das seguintes premissas: por primeiro, que os insumos utilizados no cômputo do benefício devam ser **adquiridos**, ou seja, **comprados** de outro estabelecimento, resultando de uma operação comercial de compra e venda mercantil, não de serviços, como é o caso em comento; segundo, que sejam efetivamente utilizados na produção de produtos exportados, no estabelecimento adquirente; terceiro, como se trata de direito excepto, não comporta interpretação ampliativa, pois os benefícios tributários devem ser interpretados restritivamente, já que envolvem renúncia de receitas públicas.*

*Em relação à primeira das premissas, na operação realizada pela contribuinte não há qualquer aquisição de matéria-prima, vez que já pertencia ao estabelecimento encomendante no momento do envio para industrialização por encomenda. A aquisição da matéria-prima se deu, portanto, em momento anterior à remessa para industrialização.*

*O custo do beneficiamento realizado por terceiro deve ser contabilizado como “Gastos Gerais de Fabricação”, não como incremento do valor da matéria-prima, não podendo ser incluído no cálculo do crédito presumido. O montante despendido por tal pagamento não deve entrar no cômputo do benefício, mesmo porque a operação de envio e retorno se dá com suspensão do*

*IPI, conforme sublinhado na Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX n.º 312, de 3 de agosto de 1998.*

*Aliás, não há razão para que os custos dos insumos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem não sejam agregados quando utilizados pelo encomendante, quando a operação de industrialização se dá em seu **próprio estabelecimento**, mas, ao contrário, sejam agregados quando a industrialização se dê por encomenda. Ora, “Onde há a mesma razão, há de se aplicar o mesmo direito”, diz o brocardo romano.*

*Com efeito, tratar-se-ia de situação no mínimo incongruente, para não dizer injusta, retirando a racionalidade das disposições legais que compõem o arcabouço normativo do IPI.*

*No tocante à última das premissas inicialmente delineadas, pois que, quanto à segunda, não há dissenso, importa destacar que há uma certa tendência à construção de exegeses que resultam, as mais das vezes, de considerações outras que não a propriamente jurídica, tal como as de natureza meramente econômica, tão costumeiramente encontráveis no dia-a-dia do julgador.*

*Em que pese o brilhantismo como tais teses são construídas, é preciso evidenciar que não cabe ao intérprete a tarefa de legislar, de modo que o sentido da norma não se pode afastar dos termos em que positivada, pena de, invadindo seara alheia, fugir de sua competência.*

*Aliás, ainda com relação à terceira premissa, costuma ser encontrada nos textos que discorrem sobre Hermenêutica Jurídica a afirmação de que “a lei não contém palavras inúteis”, a qual, segundo se diz, vem a ser princípio basilar da disciplina. É dizer, as palavras devem ser compreendidas como tendo, ao menos, alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis (Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, 8a. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).*

*Quer-se evidenciar com isso que, caso se concebesse o contrário, não haveria razão para que o legislador expressamente previsse o cômputo do valor relativo à prestação de serviços na hipótese de industrialização por encomenda. Veja como dispôs ao estruturar o art. 1º da Lei n.º 10.276, de 2001, in verbis:*

*“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” (g.n.).*

*Ora, in casu, fosse verdadeira a afirmação de que os valores correspondentes ao serviço de beneficiamento, na industrialização por encomenda, deveriam ser incluídos no cômputo do crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, não haveria razão para que o legislador inequivocamente inserisse tal hipótese na Lei n.º 10.267, de 2001, permitindo o seu acréscimo juntamente com o custo de outros insumos (energia elétrica e combustíveis).*

*Note-se, por importante, que a aplicação do novel regramento, conforme disciplinado na Lei n.º 10.267, de 2001, se dá alternativamente ao estabelecido na Lei n.º 9.363, de 1996, quando da determinação do crédito presumido. Assim sendo, é de se concluir que a hipótese introduzida no inciso II naquele diploma legal não se encontrava incluída neste último.*

Pelos fundamentos jurídicos e legais expostos, dou provimento ao recurso da Fazenda Pública para negar o aproveitamento dos custos com beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da sociedade para fins de cálculo do crédito presumido de IPI.

### **Aquisições de pessoas físicas e cooperativas e atualização do ressarcimento pela selic.**

A outra matéria devolvida ao Colegiado cinge-se às questões da inclusão dos valores pertinentes às aquisições de pessoas físicas e cooperativas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, e, também, a da aplicação da Selic sobre os créditos presumidos de IPI, a ressarcir.

Esse tema tem sido objeto de acirrados debates no CARF, ora prevalecendo a posição contrária da Fazenda Nacional ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Turmas de Julgamento.

Todavia, com a alteração regimental, que acrescentou o art. 62-A ao Regimento Interno do Carf, as decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos devem ser observados no Julgamento deste Tribunal Administrativo. Assim, se a matéria foi julgada pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, a decisão de lá deve ser adotada aqui, independentemente de convicções pessoais dos julgadores.

Essa é justamente a hipótese dos autos, em que o STJ, em sede de recurso repetitivo versando sobre matéria idêntica à do recurso ora sob exame, decidiu<sup>1</sup> que,

*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.*

*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.*

*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).*

*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), exsurgindo 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).*

Essa decisão foi proferida, justamente, em julgamento relativo a pedido de ressarcimento/compensação de crédito presumido de IPI, de que trata a lei 9.363/1996, em que atos normativos infralegais obstaculizaram a inclusão na base de cálculo do incentivo das compras realizadas junto a pessoas físicas e cooperativas.

Com essas considerações, em que pese a minha discordância quanto ao tratamento da matéria pelo STJ, por força regimental, curvo-me a decisão do STJ, e passo a admitir a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores pertinentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens, efetuadas

<sup>1</sup> AgRg no AgRg no REsp 1088292 / RS

junto a pessoas físicas e a cooperativas, e, sobre os créditos a ressarcir, a incidência da Selic, desde o protocolo do pedido até o efetivo ressarcimento (recebimento em espécie ou compensação com outros tributos).

Em face do exposto, voto pelo provimento dos recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

Rodrigo da Costa Pôssas