



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

Processo n° 13961.000261/2002-83
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-008.097 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria 40.854.4313 - IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - Direito ao benefício: Industrialização por encomenda.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGHA COMERCIO DE METAIS E ACESSORIOS LTDA - ME

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos, à e-fl. 02, protocolizado em 12/12/2002, relativos ao saldo credor da diferença entre o IPI pago na aquisição de insumos e o IPI debitado na saída de produtos do estabelecimento no valor de R\$ 4.634,51 e a crédito presumido do IPI para ressarcimento do valor da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre os insumos utilizados no processo produtivo no valor de R\$ 99.995,17, apurados no 3º trimestre de 2002, no montante de R\$ 104.629,68. O pedido de ressarcimento serviu de origem para diversos pedidos de compensação, entre outubro de 2003 e novembro de 2004.

A análise da liquidez e certeza do crédito pleiteado foi efetuada pela DRF em Florianópolis, com base na Informação Fiscal de e-fls. 221 a 230 e, mediante Despacho Decisório de e-fls. 231 a 233, a autoridade competente reconheceu parcialmente o crédito pleiteado, confirmando o saldo credor registrado de R\$ 4.634,51 porém, reduzindo para R\$ 23.654,12 o crédito presumido apurado, pois: 1) quando a contribuinte apresentou a DCTF do 4º Trimestre de 2001 optou por apurar o crédito presumido pela Lei nº 9.363/96, mas no momento da apuração utilizou indevidamente o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001; 2) a opção era irreversível durante o ano-calendário; 3) o regime da Lei nº 9.363/96 não permite a inclusão dos custos com energia elétrica e de industrialização por encomenda.

A contribuinte foi cientificada do despacho em 14/03/2006 (e-fl. 254) e apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 255 a 258, em 13/04/2006. Em 29/07/2008, a contribuinte apresentou requerimento, às e-fls. 290 a 293, para que incidisse juros equivalentes à taxa Selic sobre os créditos originalmente pleiteados, com base no art. 39 da Lei nº 9.250 de 26/2/1995.

Já a 3ª Turma da DRJ/RPO, em 19/10/2011, apreciou a manifestação da contribuinte, resultando no acórdão nº 14-35.496, às e-fls. 415 a 422, que, por unanimidade, julgou-a improcedente, considerando ainda preclusa a petição apresentada após o prazo limite para interposição da manifestação de inconformidade.

Intimada do acórdão da DRJ (e-fl. 424), em 21/08/2012 (e-fl. 432), a contribuinte, interpôs recurso voluntário, em 21/09/2012, às e-fls. 436 a 445. Em apertado resumo, afirma que: a) equivocou-se ao informar em DCTF relativa ao 4º trimestre de 2001 que adotaria a sistemática de apuração do crédito presumido do IPI de acordo com a Lei nº 9.363/1996 para o ano de 2002, apurando-o, em realidade, de acordo com a Lei nº 10.276/2001, sendo este o regime correto; b) não pode norma infralegal vedar a retificação do regime de apuração pretendido pela contribuinte, mormente quando a IN que propõe tal proibição ter sido publicada em 21/05/2004, agindo retroativamente para o caso; e c) tanto a energia elétrica quanto a industrialização por encomenda devem ser tratados como insumos, por serem intrínsecos à atividade, permitindo que os valores com eles dispendidos sejam incluídos na base de cálculo do crédito presumido.

O recurso voluntário foi apreciado A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, na sessão de 26/03/2014, apreciou o recurso voluntário da contribuinte, prolatando o acórdão nº 3403-002.887, às e-fls. 456 a 461, que teve as seguintes ementas:

*CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96.
INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.*

Tratando-se de custo a que se submete a matéria-prima, deve o mesmo integrar o valor das aquisições incentivadas.

*RESSARCIMENTO DE IPI. MORA DA ADMINISTRAÇÃO.
TAXA SELIC.*

Verificada a mora da administração na análise do pedido de ressarcimento, é cabível a correção do valor crédito pela taxa Selic entre a data de protocolo do pedido e a data da efetiva utilização do crédito nas declarações de compensação, à luz do RESP nº 1.035.847.

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte incluir no cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363/96 os custos com a industrialização por encomenda e a correção do ressarcimento pela taxa Selic entre 12/12/2002 e as datas da efetiva utilização do crédito mediante compensação. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern que negou provimento na íntegra.

Recurso especial da Fazenda

Intimada para ciência do acórdão nº 3403-002.887, em 03/04/2014 (e-fl. 462), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência às e-fls. 463 a 474, em 09/05/2014.

O recurso especial do Procurador foi estabelecido sobre a admissão, pelo acórdão recorrido, dos custos com industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido do IPI, tendo em vista que frontalmente diverge do acórdão paradigma nº 3201-001.280, no qual, está afirmado que não se podem incluir tais valores naquela base de cálculo.

O então Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência do Procurador no despacho de e-fls. 485 a 487, em 09/10/2015, com base nos arts. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256 de 22/06/2009, dando-lhe seguimento.

Contrarrazões do sujeito passivo

A contribuinte foi intimada (e-fl. 490) do acórdão nº 3403-002.887, do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional de e-fls. 463 a 474, e do despacho de sua admissibilidade acima citado, em 02/12/2015 (e-fl. 493), e interpôs contrarrazões, às e-fls. 495 a 500, em 16/12/2015.

Em resumo, contribuinte argumenta que o entendimento exposto no paradigma foi rejeitado por esta Terceira Turma, bem como em julgados das 2ª e 4ª Câmaras da Terceira Seção de Julgamento, em casos nos quais os bens industrializados por encomenda são empregados pelo encomendante em seu processo produtivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais, por isso voto por conhecê-lo.

Desde logo, 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 9.363/1996, haja vista que no acórdão recorrido ficou evidenciado ser esta a legislação pela qual a contribuinte optara na sua DCTF do 4º trimestre de 2001, válido par ao ano de 2002, sem que lograsse trazer qualquer prova em contrário nas suas contestações.

A matéria já é bem conhecida no CARF, tendo sido há poucos meses apreciada nesta 3ª Turma, na sessão de 17/10/2018, com relatoria do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, no acórdão de nº 9303-007.533, cujo voto traz os argumentos que adoto para a resolução da divergência e abaixo transcrevo:

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/interpr-etacao-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, entendendo 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.

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 referida lei.

(Grifos do original)

Além disso, o caso concreto 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 créditos.

Ocorre que no penúltimo parágrafo da e-fl. 223 da Informação Fiscal que subsidiou o Despacho Decisório, encontra-se a seguinte constatação pela fiscalização:

O contribuinte não realiza quaisquer operações de industrialização desde o ano 2000, nem mesmo beneficiamento da matéria prima, conforme declaração de fls. 83/84 [e-fls. 90/91], realizando apenas administração e a comercialização, sendo a produção totalmente realizada por terceiros. É contribuinte do IPI como equiparado a estabelecimento industrial, nos termos do Decreto 4.544, de 26 de dezembro de 2002, art. 90, inciso IV, abaixo transcrito: (...)

(Negritei.)

Em sede de Manifestação de Inconformidade, a contribuinte confirma o informado pela fiscalização:

a) no primeiro parágrafo da e-fl. 256

A produção do contribuinte é totalmente terceirizada, sendo a etapa de corte, costura e montagem, realizados por empresa que aluga o parque industrial (instalações bem como o imóvel) em nome da CALÇADOS DANI LTDA.

(Negritei.)

b) no primeiro parágrafo da e-fl. 257

No decorrer da diligência fiscal, foram solicitados documentos auxiliares a fiscalização, incluindo-se a ficha razão extraída pela contabilidade, dos serviços de industrialização de corte, costura e montagem, prestados por empresa terceirizada.

(Negritei.)

Logo, se a própria contribuinte admitia que não realizava o processo produtivo, 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

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos