



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	15586.721132/2012-54
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3001-000.074 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de	31 de outubro de 2017
Matéria	DCOMP - ELETRÔNICO - CRÉDITO PRESUMIDO - RESSARCIMENTO
Recorrente	MONTE NEGRO MÁRMORES E GRANITOS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

COMPENSAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 151, III DO CTN.

O inciso III do artigo 151 do CTN, prevê que "as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário".

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À MATÉRIA NÃO EXPRESSAMENTE CONTESTADA. PRECLUSÃO.

Face à ausência de contestação quanto a desconsideração fiscal dos custos inerentes ao consumo de gás, quando da apuração do crédito presumido do IPI, em sua manifestação de inconformidade, no julgamento de primeiro grau, a matéria quedou preclusa, sendo vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir nesta instância recursal.

IPI. BENEFÍCIO FISCAL. SUSPENSÃO. VENDAS A EMPRESAS COMERCIAL EXPORTADORAS COM FINS ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Somente considera adquirido com o fim específico de exportação o produto remetido diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. 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 9.363 de 1996.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SÚMULA DO STJ. INAPLICABILIDADE.

Inaplicável ao caso sob exame, que trata de litígio acerca da integração da base de cálculo os custos correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrentes de industrialização por encomenda, a Súmula 494 do Superior Tribunal de Justiça, na medida que seu enunciado reporta-se ao "benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP".

DIREITO TRIBUTÁRIO. REGRAS ISENTIVAS. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

No direito tributário, as regras sobre isenção devem ser interpretadas literalmente, não cabendo fazer interpretação extensiva e/ou ampliativa dos dispositivos, conforme disciplina o artigo 111 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Cleber Magalhães, Renato Vieira de Avila e Cássio Schappo.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário (fls. 176 a 184) interposto contra o Acórdão 01-31.575, da 3ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA - DRJ/BEL-, em sessão de julgamento realizada em 03.03.2015 (fls. 162 a 166), que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo recorrente (fls. 123 a 134), mantendo, por conseguinte, a decisão exarada pela autoridade administrativa na repartição de origem.

Do Pedido de Ressarcimento

O requerente, por meio dos "Pedido de Ressarcimento ou Restituição / Declaração de Compensação" PER/DCOMP 40438.22151.141008.1.1.01-6837, transmitido em 14.10.2008, na qual informa possuir um saldo credor de IPI no montante de R\$ 38.045,80, em que solicita o ressarcimento do tributo, referente ao 3º trimestre-calendário do ano de 2008 e o PER/DCOMP 09229.43962.161008.1.3.01-9653, transmitido em 16.10.2008, em que informa a utilizado do montante de R\$ 37.845,19, para o fim de compensar débitos de IRPJ e CSLL, referente ao 2º trimestre de 2008, com vencimento em 30.09.2008 (fls. 02 a 30).

Do Despacho Decisório

Em face do referido pedido, foi exarado despacho decisório que, com arrimo no Parecer SEFIS 176/2012, reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado pela empresa, no valor de R\$ 7.434,45. Para uma melhor compreensão, transcrevo, a seguir, a ementa do parecer e a parte dispositiva do despacho (fls. 107 a 119):

PARECER SEFIS Nº 176/2012

RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR DE IPI PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COM APURAÇÃO PELA LEI Nº 9.363/96. VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAL EXPORTADORA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Se o contribuinte opta pela apuração do crédito presumido através do regime instituído pela Lei nº 9.363/96, não tem direito a aproveitar na base de cálculo os valores referentes a industrialização por encomenda e combustíveis.

Para uma operação ser aceita como venda para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação deve cumprir os pré-requisitos estipulados na legislação.

PEDIDO PROCEDENTE EM PARTE.

(...)

DESPACHO DECISÓRIO Nº 15586.721132/2012-54

Tendo em vista o Parecer Sefis nº 176/2012, que aprovo, RECONHEÇO PARCIALMENTE o direito creditório da empresa MONTE NEGRO MÁRMORES E GRANITOS LTDA, CNPJ 35.977.594/0001-70, para o 3º trimestre de 2008, no valor de R\$ 7.434,45 (sete mil, quatrocentos e trinta e quatro reais e quarenta e cinco centavos) e HOMOLOGO as compensações requeridas vinculadas a este crédito, até o limite do crédito aqui reconhecido.

Encaminhe-se ao Secat/DRF/VIT/ES, para ciência do contribuinte e adoção das demais medidas cabíveis.

(...)

Da Manifestação de Inconformidade

Diante da decisão supra, o contribuinte apresentou, em 21.01.2013, manifestação de inconformidade para aduzir, em apertada síntese:

Em preliminar, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto da compensação, nos termos do inciso III do artigo 151 do CTN.

No mérito:

(a) discordando da argumentação da autoridade fiscal, quando esta afirma que para se aproveitar, na apuração da base de cálculo do tributo, dos valores referentes à industrialização por encomenda e combustível (gás), deveria o impugnante ter optado pela

apuração do crédito presumido através do regime instituído pela Lei 10.276/2001, aduz que para seu aproveitamento nem mesmo se faz necessário ser contribuinte do imposto, consoante prescreve a súmula 494 do STJ, entendimento, inclusive, já pacificado pela CSRF, conforme dispõem as ementas dos acórdãos CSRF/02-01.905, CSRF/02-01.857 e CSRF/02-01.754;

(b) quanto a acusação de descumprimento dos pré-requisitos estipulados na legislação de regência, para que determinada operação seja aceita como venda para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, aduz que sobressai incontroverso, não obstante admitir não ter seguido "passo-a-passo" as normas que a legislação impõem para a caracterização desta modalidade de exportação, que, consoante a documentação apresentada à fiscalização, comprovou que encaminhou sua produção para exportação por meio de empresa comercial exportadora, bem como que referidas mercadorias foram efetivamente exportadas, razão pela qual reafirma seu direito a homologação do crédito de IPI que apropriara em decorrência das exportações realizadas.

Em face do exposto, requer seja acolhida a provida a manifestação de inconformidade para ver declarada as compensações realizadas, vez que se encontram de acordo com os preceitos legais e regulamentares de regência; e a inclusão no benefício em questão dos valores referentes à operação de industrialização por encomenda, bem como as aquisições de mercadorias para industrialização realizadas no exterior, nos moldes como antes explicitado.

Da Decisão de 1^a Instância

Sobreveio a decisão contida no voto condutor do acórdão recorrido, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo a decisão proferida pela autoridade administrativa na repartição de origem, cuja ementa transcrevo:

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Destarte, a passagem desses produtos por outros estabelecimentos intermediários, descharacteriza a aquisição com o fim específico de exportação.

CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO. OPÇÃO.

Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do IPI, na forma da Lei nº 10.276, de 2001, valendo essa opção por todo o ano-calendário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Do Recurso Voluntário

Irresignado com a decisão formalizada pelo acórdão vergastado, o requerente interpôs recurso voluntário, repringo os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade. Para demonstrar a absoluta identidade das alegações suscitadas em ambas as peças recursais, é suficiente transcrevermos o trecho denominado "3 - DO PEDIDO":

(...)

À vista do exposto, demonstrada a insubsistência da autuação fiscal em comento, requer que seja acolhido e provido o presente Recurso para:

3.1 - declarar que as compensações realizadas se encontram de acordo com os preceitos legais e normatização de regência; e

3.2 - incluir no benefício em questão os valores referentes à operação de industrialização por encomenda, bem como aquisições de mercadorias para industrialização realizadas no exterior, nos moldes como explicitado na presente peça.

(...)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri, Relator

Prolegômeno

Antes e adentrar aos temas aos quais o litígio se restringe, importa destacar, por elucidativo, que o caso sob exame (processo **15586.721132/2012-54**), afora a questão relativa ao período de abrangência dos créditos e débitos de que tratam as PER/DCOMP eletrônicas em discussão, é o mesmo tratado nos processos 10783.903542/2013-52, 10783.903543/2013-05, 10783.903544/2013-41, 10783.903545/2013-96, 10783.903546/2013-31, 10783.903552/2013-98, 10783.903553/2013-32, 15586.721131/2012-18 e 15586.721133/2012-07, tanto que são idênticos os argumentos de fato e de direito trazidos nos respectivos recursos voluntários apresentados e os documentos a ele anexados.

Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido por este Colegiado.

Preâmbulo I

Contextualizando o presente litígio, cabe ressaltar que, como já explicitado no relatório supra, o contribuinte reitera seus argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, na qual, em síntese, defende a possibilidade de utilização dos custos de serviços de industrialização por encomenda e, no caso das vendas para comercial exportadora, alega que embora não tenha cumprido com as normas administrativas e procedimentais

impostas pela legislação de regência, entende ser inconteste o direito pleiteado, haja vista ter comprovado a exportação das mercadorias.

Preâmbulo 2

O cotejo entre a manifestação de inconformidade e a presente peça recursal, ora examinada, revela que, quando da apresentação do primeiro recurso, é indubioso que o contribuinte em nenhum momento se defendeu quanto a desconsideração, quando da elaboração do cálculo da base de cálculo dos valores referentes aos combustíveis (gás); tal como efetuada pela fiscalização. É o que se depreende do subitem 4.2 do item 4 - "DO PEDIDO" da sua manifestação de inconformidade, na medida em que requer, tal como está escrito, "incluir no benefício em questão os valores referentes à operação de industrialização por encomenda, bem como aquisições de mercadorias para industrialização realizadas no exterior, nos moldes como explicitado na presente peça".

Mister notar que o recorrente não pode modificar o pedido ou invocar outra *causa petendi* (causa de pedir) nesta fase do contencioso, sob pena de violação do princípio da congruência e ofensa aos artigos 16 e 17 do Decreto 70.235 de 1972, bem como aos artigos 141, 223, 329 e 492 do Código de Processo Civil (CPC).

Cumpre, destarte, não conhecer da inconformidade baseada na referida divergência, por estar tal razão recursal preclusa, por força de expressa disposição legal.

Preâmbulo 3

Sem embargo, embora neste processo não se aprecia qualquer discussão acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto da compensação, tratarei do tema, em breves linhas, tendo em vista a preocupação demonstrada pelo recorrente, a fim de não dar margem a eventual alegação de cerceamento de defesa.

É fato que a partir de 31.10.2003, com a edição da MP 135 convertida na Lei 10.833 de 2003, a suspensão da exigibilidade de débito compensado tornou-se possível uma vez que a declaração de compensação feita pelo contribuinte passou a ter caráter de confissão de dívida e ser instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Neste passo, o inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional -CTN, norma complementar, dispõe que: *as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário.*

Nestes termos, reafirmo a suspensão da exigibilidade dos débitos informados até o julgamento definitivo na esfera administrativa do presente litígio.

Mérito

Das vendas para comercial exportadora. Fim específico de exportação

O indeferimento do pleito, neste tópico, deveu-se pelo descumprimento do "fim específico de exportação" na venda para a comercial exportadora.

Alega o recorrente em seu recurso premissas que diz consistirem de aspectos não controvertidos no caso concreto os quais seriam capazes de conduzir à correta conclusão no sentido de que realizou a exportação, mesmo que, sem cumprir com os ditames legais e

regulamentares que regem a matéria e de forma indireta, por meio da venda com fim específico.

A fiscalização, com base nas notas fiscais apresentadas e demais informação prestada pelo contribuinte, verificou que nas respectivas operações de vendas os produtos eram enviados para o estabelecimento do próprio adquirente, que não é recinto alfandegado. Esclarecendo que juntamente com a relação das exportações feitas através de comerciais exportadoras e das notas fiscais que comprovassem estas vendas, o contribuinte apresentou “memorandos de exportações”, a fim de comprovar a efetiva exportação das mercadorias.

Diante dos fatos apontados, o Fisco constatou que o contribuinte descumpriu o disposto no artigo 42, inciso V, alínea "a", parágrafo 1º, do Decreto 4.544 de 2002 RIPI, bem como o artigo 39, inciso I, parágrafo 2º, da Lei 9.532 de 1997, que determinam que a **remessa direta dos produtos a embarque de exportação ou a recinto alfandegado**, é condição necessária para a fruição da suspensão do IPI na saída dos produtos do estabelecimento industrial.

Nesse contexto, para avaliar se as operações de venda efetuadas pelo “produtor/vendedor” estão ou não cobertas pela suspensão do IPI, há que se perquirir as normas relativas às operações de comércio exterior, que regulamentam as **empresas comerciais exportadoras (ECE)**, bem como as suas aquisições de mercadorias no mercado interno para o fim específico de exportação.

Adianto desde já que o benefício fiscal de que aqui se trata não é o previsto na Constituição Federal (imunes à incidência de contribuições, por força do inciso I, § 2º, do artigo 149, da CF) para as operações de exportação, mas sim o previsto em Lei e sua regulamentação, para as operações de vendas realizadas pelo produtor/vendedor às empresas comerciais exportadoras, quando os produtos sejam adquiridos com o fim específico de exportação.

Desta forma, quanto ao imposto tratado nestes autos (IPI), temos que o artigo 42 do Decreto 4.544 de 2002, assim dispõem:

Art. 42 Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

V - os produtos, destinados A exportação, que saiam do estabelecimento industrial para (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39):

a) empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação nos termos do parágrafo único deste artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso I);

(...)

§ 1º No caso da alínea a do inciso V, consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º). (grifei)

Destaca-se que os dispositivos acima citados, regulamentaram o artigo 39 da Lei 9.532 de 1997, que estabelece:

Art. 39 Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I- adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; II remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Para melhor deslinde da presente questão, trago, por oportuno, a manifestação da Divisão de Tributação da SRRF/9^a RF, por meio da Nota Disit 8 de 25.08.2004, da qual transcrevo, com as devidas adaptações, alguns excertos, adotando-as como razão de decidir, com fundamento no § 1º do artigo 50 da Lei 9.784 de 1999.

Pois bem. Observa-se que o artigo 14, inciso VIII, da Medida Provisória 2.158-35 de 2001, ao tratar das empresas comerciais exportadoras, restringe-as àquelas do Decreto-Lei 1.248 de 1972, sendo que, logo em seguida, o inciso IX do mesmo artigo se refere a “empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior”. Os demais artigos da Lei falam simplesmente em “empresa comercial exportadora”, sem apontar-lhe qualquer característica especial. E, em todas as hipóteses, condiciona-se a fruição dos benefícios fiscais em tela (isenção ou não-incidência do IPI, nas vendas à comercial exportadora) ao “**fim específico de exportação**” da venda.

Disso isto, e se valendo, ainda, da conhecida regra de hermenêutica segundo a qual o intérprete não deve distinguir onde a lei não o fez, decorre que quando a lei não é expressa em sentido contrário (como ocorre na norma antes referenciada), a alusão que faz a empresa comercial exportadora abrange qualquer pessoa jurídica do gênero e não apenas aquelas disciplinadas pelo Decreto-Lei 1.248 de 1972.

Com efeito, existem, no ordenamento jurídico pátrio, duas espécies de empresas comerciais exportadoras: **(i)** a empresa comercial exportadora que poderíamos chamar de **comum**, e **(ii)** a constituída nos termos da mencionada norma legal, também conhecida como **trading company**.

A primeira (ECE comercial exportadora comum) é regida pelo Código Civil, não se diferenciando, em seus aspectos formais, das demais pessoas jurídicas, entre as quais se individualiza tão-somente em função do seu objeto social.

À segunda (*trading company*), ao contrário, aplicam-se requisitos especiais de constituição e funcionamento, previstos no artigo 2º do citado Decreto-Lei, quais sejam: (a) exigência de registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A

(Cacex) (hoje cadastro do Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex), da Secretaria de Comércio Exterior (Secex), do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior), e na Receita Federal do Brasil, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda e veiculadas na Portaria/MF 438 de 26.05.1992; (b) constituição sob a forma de sociedades por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto; e (c) exigência de capital mínimo, fixado pelo Conselho Monetário Nacional e tornado público pela Resolução/Banco Central do Brasil 1.928 de 26.05.1992.

As empresas comerciais exportadoras comum (ECE) ou não *trading*, sujeitam-se às regras gerais a que estão submetidos todos os exportadores, entre elas a inscrição no Registro de Exportadores e Importadores (REI), da SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, inscrição essa disciplinada por Portaria da SECEX, que consolida as disposições regulamentares das operações de exportação. Essa mesma Portaria dispõe, que “o registro especial para operar como Empresa Comercial Exportadora, de que trata o Decreto-Lei e legislação complementar, deverá observar os procedimentos previstos em Comunicado DECEX”.

Em termos de legislação tributária, a menção a empresa comercial exportadora deve ser entendida, em regra, como abarcando tanto aquelas sujeitas a registro especial, como as demais, inscritas somente no REI.

A Coordenação do Sistema de Tributação (CST), no Parecer Normativo 42 de 1975, reconhecia que o Decreto-Lei 1.248 de 1972, não revogara as demais disposições legais atinentes a empresas exportadoras não *trading*, aduzindo o que segue:

(...)

9. Diante dessas considerações tornam-se claras as diferenças, para os efeitos da legislação reguladora de estímulos fiscais à exportação de manufaturados, entre Empresa Comercial Exportadora de que trata o Decreto-Lei nº 1.248/72 e as empresas exportadoras ou que operam no comércio exterior referidas no art. 8º do Decreto nº 64.833/69 e no artigo 7º, inciso X, letra “a”, do RIPI. Diferenças advindas, principalmente, das formas de operações que executam, resultando em momento e condições diversas de gozo de incentivos fiscais.

10. A conclusão que se impõe, pois, é a de que, tratando-se de empresas sujeitas a normas reguladoras diferentes, as atividades exercidas por uma não atingem e nem limitam ou excluem as atividades da outra.

(...)

Assim sendo, no presente caso, como a indústria estava lidando com **comercial exportadora comum** (não *trading*), para valer-se da isenção do imposto (IPI) na operação de venda, deveria remeter os produtos diretamente, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, **a embarque de exportação ou a recinto alfandegado**, enquanto que se a venda estiver sendo feita a comercial exportadora do Decreto-Lei 1.248 de 1972 (*trading*), ela (**a indústria**) poderia enviar os produtos, ainda, ao recinto de uso privativo da comercial exportadora de que trata o artigo 14 da IN SRF 241 de 2002, por sua conta e ordem.

A única dúvida que se poderia suscitar diz com a interpretação do que seria, no caso, o “fim específico de exportação”. No entanto, a definição dada pelo § 2º do artigo 39 da Lei 9.532 de 1997 não deixa margem de dúvidas. Veja-se.

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I - (...)

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (grifei)

Nesse sentido, o § 1º do artigo 42 do Decreto 4.544 de 2002, que regulamenta o IPI (RIPI), adotou expressamente o texto fixado no § 2º do artigo 39 da Lei 9.532 de 1997, para efeito de condicionar a isenção prevista no artigo 14 da MP 2.158-35 de 2001.

Portanto, foi o próprio artigo 39 da citada lei que sujeitou a suspensão em tela à condição de que a aquisição tivesse o “fim específico de exportação”, caracterizado esse “fim específico” pela remessa direta dos produtos, pelo estabelecimento industrial vendedor, a embarque de exportação ou a recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, norma incorporada pelos regulamentos do IPI, editados a partir de 1997 (§ 2º do inciso VI do artigo 40 do Decreto 2.637 de 1998 (RIPI/1998), e § 2º do inciso V do artigo 42 do Decreto 4.544 de 2002 (RIPI/2002)).

Desta forma, a suspensão do IPI está condicionada à remessa direta dos produtos vendidos ao embarque de exportação ou a recinto alfandegado, tratando-se de providência da alcada da indústria (produtora), ainda que por conta e ordem da comercial exportadora e, nem poderia ser diferente, pois é com essa obrigatoriedade que o Fisco consegue manter controle dos benefícios fiscais auferidos pelos contribuintes, dificultando eventuais desvios na destinação dos produtos, evitando que sejam comercializados indevidamente no mercado interno.

Ocorre que o contribuinte, conforme consta dos dados das notas fiscais e sua própria informação, entregou os produtos no endereço do próprio adquirente, que não é recinto alfandegado, infringindo a determinação legal.

Em que pese a seu pleito, não há como prosperar a argumentação do recorrente, haja vista que a legislação tributária (a lei e o regulamento do IPI) estabelece que “consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora”, devendo tal norma, uma vez que concede suspensão do IPI, ser interpretada de forma literal, consoante o que dispõe o artigo 111 do CTN, não cabendo, pois, interpretação ampliativa, como defende o recorrente.

Serviços de industrialização por encomenda

O indeferimento do pleito, neste tópico, deveu-se ao fato de o contribuinte não ter optar pelo regime alternativo instituído pela Lei 10.276 de 2001, cujos incisos I e II do § 1º do seu artigo 1º traz textualmente quais os custos que poderão ser aproveitados na base de cálculo do crédito presumido.

Alega o recorrente, basicamente, que faz jus ao aproveitamento desses créditos, pois além de a norma não exigir sequer que seja contribuinte do IPI, para gozar do referido benefício, a questão já foi pacificada, a seu favor, no âmbito do STJ, consoante prescreve a súmula 494 daquela corte.

Esta matéria, qual seja, a da possibilidade de inclusão no cálculo do crédito presumido de IPI, de que trata a Lei 9.363 de 1996, os valores pagos a título de industrialização por encomenda, não é nova no âmbito do processo administrativo-fiscal. Neste sentido esclareço, desde já, que me filio à corrente de que no regime estatuído pela citada norma tal apropriação não encontra amparo legal.

Como antes já manifestado, entendo que qualquer modalidade de incentivo ou benefício fiscal deve estar sujeito a regras de interpretação literal da legislação que o concede. Para tanto, esclareço que discordo do entendimento segundo o qual as formas de exclusão do crédito tributário sejam somente as previstas no artigo 175 do CTN, pois, partilho da opinião de que referida prescrição somente estabeleceu que a isenção e a anistia excluem o crédito tributário, mas por evidente, não podem ser consideradas 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, intuo que a redação do artigo 111 do CTN seria, no mínimo, inaplicável quando 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.

Vejamos a redação do artigo 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.

É neste sentido que no presente caso deve se dar interpretação literal à norma tributária que concede o benefício fiscal nos exatos termos de que dispõe a norma reproduzida.

Em verdade, entendo que a concessão de isenção, anistia, incentivos e benefícios fiscais decorrem de normas que têm caráter de exceção, na medida em que escampa às regras do que seria o tratamento tributário ordinário.

Me permito, a fim de corroborar meu entendimento quanto ao tema, transcrever, a seguir, 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”.

(...) (grifei)

(Trecho extraído da internet no seguinte endereço: <https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacaoeintegracaoadalegislacaoatributaria>)

Estabelecido a presente premissa, vejamos então como o crédito presumido do IPI está disciplinado na Lei 9.363 de 1996:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento 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. (grifei)

Portanto, a interpretação literal que se extrai do comando normativo acima transscrito 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. Logo, ainda 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, concluo que a lei não permitiu essa apropriação.

Tanto que posteriormente à edição do referido benefício fiscal sobreveio, com a edição da Lei 10.276 de 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, na parte que interessa ao presentes exame:

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 resarcimento 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.

Evidente que se o contribuinte quisesse se apropriar dos valores gastos com industrialização por encomenda, obrigatoriamente, deveria ter feito a opção pelo cálculo do crédito presumido do IPI na forma alternativa proposta pela Lei 10.276 de 2001, o que, como sabido, não fez. Logo, ao ter optado pela fórmula de cálculo da Lei 9.363 de 1996 impossível fazer uso desse benefício, por absoluta falta de previsão legal.

Então é de se afastar a tese defendida pelo recorrente de que neste caso, a industrialização por encomenda teria dado suporte a aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem para posterior utilização no seu processo produtivo. Noutros termos, rechaçasse a ideia de que a industrialização por encomenda seria uma forma de aquisição destes insumos para utilização no processo produtivo e atenderia então ao disposto no artigo 1º da Lei 9.363 de 1996.

Da Súmula 494 do STJ

Por fim, o recorrente avoca, em assento aos seus argumentos de defesa, a aplicação dos ditames contidos no enunciado da súmula 494 do STJ, relativamente a não aceitação, para fins do aproveitamento na base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos custos inerentes a prestação de serviços decorrentes de industrialização por encomenda.

No entanto, o que foi sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da mencionada súmula, diz respeito a tema diverso do tratado nos presentes autos. Vejamos, pois seu enunciado:

"O benefício fiscal do resarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP."

Naquela oportunidade o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento, quanto a sistemática do recurso repetitivo previsto no artigo 543C do CPC, quanto ao condicionamento para fins de aplicação de incentivo fiscal aos insumos adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/Pasep, na apuração do cálculo do crédito presumido do IPI, de que trata a Lei 9.363 de 1996.

Portanto, descabida a pretensão do recorrente, no que se refere a Súmula 494 do STJ, o que torna impossível suscitar a cominação da alínea "b" do inciso II do § 1º do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343 de 09.06.2015.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Orlando Rutigliani Berri