



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

Processo n° 16004.000961/2006-18
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-005.901 – 3ª Turma
Sessão de 19 de outubro de 2017
Matéria Auto de Infração - IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PAMIRO AGRO INDÚSTRIA S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DISSENSÃO JURISPRUDENCIAL. REQUISITO.

O conhecimento do recurso especial exige que se demonstre a dissensão jurisprudencial. Para tanto, essencial que as circunstâncias fáticas identificadas no acórdão paradigma e no acórdão recorrido sejam passíveis de comparação. Identificadas ocorrências flagrantemente distintas nas decisões comparadas, que, a toda evidência, ensejaram interpretação diferente das disposições legais pertinentes, inevitável que se considere descumprido requisito essencial ao conhecimento do recurso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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 parcialmente do Recurso Especial e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Recurso especial de divergência apresentado pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3403-002.548, de 22 de outubro de 2013, que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

Período de apuração: 31/03/2001 a 10/10/2002

***IPI. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO. CONFIGURAÇÃO. CONFRONTO
ENTRE CRÉDITOS E DÉBITOS.***

Em relação ao IPI, por causa de sua sistemática peculiar de apuração, baseada no princípio constitucional da não-cumulatividade, o lançamento por homologação configura-se quando o pagamento ocorre na forma do confronto entre créditos e débitos, disto decorrendo a ausência de valor a recolher. Inteligência do art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN c/c o art. 124 do RIPI/2002. Precedentes.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE NÃO CONTRIBUENTES. PESSOAS FÍSICAS. POSSIBILIDADE. ART. 62A DO ANEXO II DO RICARF.

O Superior Tribunal de Justiça firmou, pelo regime de recursos repetitivos, o entendimento de que devem ser incluídos, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, o valor das aquisições de insumos que não sofreram a incidência do PIS e Cofins, de

modo que devem ser computadas as aquisições de pessoas físicas e cooperativas (REsp 993164/MG, DJe 17/12/2010 e Sumula STJ 494). Entendimento que este Tribunal Administrativo reproduz em respeito ao art. 62A do Regimento Interno.

CREDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES QUE DÃO DIREITO DE CRÉDITO. CONFIGURAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM. AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO. ÔNUS DA PROVA.

Apenas geram crédito presumido as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, tal como conceituados pela legislação do IPI, apenas sendo alcançados por estes conceitos aqueles bens que integram o produto ou sejam consumidos no processo de industrialização, em contato direto com o produto. É ônus do contribuinte demonstrar que os bens concretamente adquiridos enquadram-se estes conceitos.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA. SÚMULA CARF Nº 19.

Apenas em relação aos contribuintes que fazem a opção expressa pelo regime alternativo da Lei 10.276/2001 é que se permite que as aquisições de energia elétrica e de combustíveis gerem direito ao crédito presumido de IPI. Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei 9.363/96, as aquisições de combustíveis e energia elétrica, uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. POSSIBILIDADE.

Tratando-se, a industrialização por encomenda, de aprimoramento a que se submete a matéria-prima, deve o seu

valor integrar as aquisições para o cálculo do crédito presumido. Precedente do Superior Tribunal de Justiça (REsp 752888/RS, DJe 25/09/2009).

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO DE CONFISCO. RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE, LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

A multa de ofício tem natureza punitiva, motivo pelo qual não se lhe aplica o princípio do não confisco previsto no art. 150, VI, da Constituição, que se refere exclusivamente a tributos. Arguir o princípio constitucional do não confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade ou da legalidade para afastar a aplicação do dispositivo de lei que determina a aplicação da multa de 75% envolveria inequívoco juízo de inconstitucionalidade da Lei, que está fora do âmbito de competência deste Conselho, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 2.

Recurso parcialmente provido.

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 698 e segs) refere-se ao reconhecimento **(i)** da decadência para os fatos geradores anteriores à 13/11/2001, pela aplicação da norma do § 4º do art. 150, tendo em vista a realização de compensação parcial e **(ii)** do direito ao creditamento dos valores correspondentes à industrialização por encomenda.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 716 e segs.

A contribuinte não apresentou contrarrazões ao recurso especial.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

Admissibilidade

O recurso interposto pela Fazenda Nacional não pode ser conhecido na parte em que controverte o *dies a quo* do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário. Além de não haver similitude fática entre o acórdão paradigma e a decisão recorrida, também não se identifica divergência de interpretação da legislação tributária.

De início, releva destacar que, neste, discute-se a aplicação de disposição legal peculiar, própria do Imposto sobre Produtos Industrializados, que iguala a inexistência de saldo devedor no período de apuração a pagamento de tributo. Não se sabe de legislação de outro tributo que equipare esses dois eventos.

Pois bem. É justamente essa equiparação que dá ensejo a toda a discussão que ora se trava. Se o Imposto é considerado pago quando não houver saldo a recolher em determinado período de apuração, a decadência do direito da Fazenda rever os créditos escriturados pela contribuinte rege-se pelas disposições do art. 150 ou do art. 173 do CTN? Não fosse por essa particularidade, não haveria razão para ampliação do debate sobre o assunto. Bastaria que se apurasse a ocorrência ou não de antecipação do pagamento do tributo para decidir por uma outra regra de contagem do prazo decadencial.

A recorrente, a despeito disso, arrisca-se na comparação do caso concreto com uma decisão que trata da compensação de PIS. Para essa Contribuição, contudo, não há disposição legal que equipare a apuração de saldo credor ou nulo a pagamento de tributo.

Mas isso não é tudo.

O crédito controvertido no paradigma foi, sim, examinado dentro do prazo decadencial, pelo menos em relação à parcela que a contribuinte pretendia utilizar na compensação da contribuição devida. Observem-se os argumentos apresentados pela autuada em sede de recurso voluntário.

a) O objeto deste auto de infração é a cobrança dos valores referentes a débitos tributários com fatos geradores ocorridos em 30/04/2004, 31/05/2004 e 30/06/2004, que totalizam o valor de R\$ 30.959,29 (trinta mil novecentos e cinquenta e nove reais com vinte e nove centavos);

b) Estes débitos foram devidamente compensados pela Recorrente no ano de 2006, mediante o aproveitamento de crédito de PIS que a Recorrente tinha para com a Receita Federal. Essa compensação está atualmente em análise no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

E, de fato, por óbvio, se houve apresentação de uma declaração de compensação, ou ela foi examinada dentro do prazo de cinco anos contados da data de registro ou ocorreu a homologação tácita, extinguindo o crédito tributário declarado e afastando em definitivo o direito que detinha a Fazenda de glosar o crédito utilizado pela contribuinte na compensação do tributo devido (há exceções previstas em lei).

A linha de raciocínio adotada pelo Relator do acórdão paradigma não adentra a essas questões.

Segundo entende, a compensação se equivale a pagamento do tributo para efeito de atração do prazo decadencial previsto no art. 150 do CTN. Partindo desse pressuposto, decide, contudo, que, naquele caso específico, deveria ser aplicado o prazo do art. 173, na medida em que, embora a contribuinte houvesse pleiteado a compensação, os créditos de que dispunha não foram reconhecidos.

Observe-se. Lá, discutia-se o prazo decadencial para constituição de crédito tributário não pago nem compensado. A contribuinte havia intentado sua compensação com créditos reexaminados e rejeitados dentro do prazo de cinco anos, contados do registro da declaração de compensação. Aqui, discute-se o prazo decadencial/prescricional para revisão de créditos escriturados pela contribuinte na apuração do IPI. Esses créditos fizeram com que o saldo final no período de apuração fosse credor ou nulo e o tributo considerado pago. Como se vê, tratam-se de abordagens absolutamente distintas.

No mais, demonstrada a dissensão jurisprudencial quanto à apropriação de crédito presumido de IPI na industrialização por encomenda e tendo o recurso sido apresentado dentro do prazo legal, dele tomo conhecimento.

Mérito

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, 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 conseqüente”.*

(...)

*(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.

Tal como consta à e-folha 256 do processo, na corpo da Informação Fiscal, a matéria em litígio foi objeto de consulta perante a Secretaria da Receita Federal, e recebeu o seguinte tratamento.

Questão no 723 - Perguntas e Respostas do Programa de Imposto de Renda PIR 2001, in verbis:

723) No caso de industrializa por encomendada a outra empresa, de produtos intermediários (ou seja, de produtos que

sofrerão ainda algum processo de industrialização no estabelecimento encomendante), com remessa de todos os insumos pelo encomendante (produtor exportador), o valor correspondente à mão-de-obra, destacado na nota fiscal do industrializador, poderá integrar o total das aquisições?

R) Não. O valor a ser considerado, neste caso, para efeito de cálculo do crédito presumido é o exato custo de aquisição dos insumos constante do documento fiscal, emitido pelo fornecedor destes insumos. No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 40, incisos VII e VIII do RPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido. Trata-se de mera prestação de serviços e não de aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário. (destaques do original)

Por todo o exposto voto por conhecer apenas em parte o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.