



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

Processo n° 10380.004253/2005-00
Recurso n° 163.573 Voluntário
Acórdão n° **1802-01.063 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 24 de novembro de 2011
Matéria IRPJ - LUCRO REAL. GLOSA DE DEDUÇÃO
Recorrente D.R. LINGERIE INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

IRPJ. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. REDUÇÃO DO IMPOSTO. BENEFÍCIO FISCAL DA EXTINTA SUDENE. PRODUÇÃO INDUSTRIAL POR ENCOMENDA JUNTO A TERCEIROS. TERCEIRIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. OFICINAS DE COSTURA. DESNECESSIDADE DE SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS.

As receitas de vendas de mercadorias industrializadas por terceiros - oficinas de costura - pela terceirização da produção (industrialização fora do estabelecimento detentor de projetos de instalação e de linhas de produção diversificadas aprovados pela extinta SUDENE) compõem o lucro da exploração de atividade incentivada, por não haver impedimento legal para terceirização de atividades e desde que não resulte em desvio de finalidade do projeto aprovado junto a SUDENE pelo Empreendedor situado na região de abrangência da autarquia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro relator Nelso Kichel e o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa. Designado o Conselheiro Marciel Eder Costa para redigir o voto vencedor. A conselheira Ester Marques Lins de Sousa declarou-se impedida de votar por haver atuado no processo na condição de autoridade administrativa.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/04/2012 por MARCIEL EDER COSTA, Assinado digitalmente em 10/04/2012 por MARCIEL EDER COSTA, Assinado digitalmente em 18/05/2012 por NELSO KICHEL, Assinado digitalmente em 24/06/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA

Impresso em 25/06/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

(documento assinado digitalmente)

Marciel Eder Costa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), José de Oliveira Ferraz, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa, Marco Antônio Nunes Catilho e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls.322/326 contra decisão da 3ª Turma da DRJ/Fortaleza (fls. 306/317) que julgou improcedente a impugnação, mantendo, integralmente, o auto de infração do IRPJ dos anos-calendário 2000, 2001 e 2002.

Quanto aos fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida que resume os principais aspectos da lide (fls. 307/309):

(...)

Contra o Sujeito Passivo acima identificado foi lavrado Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, fls. 08/14, para formalização e cobrança do crédito Tributário nele estipulado no valor total de R\$ 550.757,75, inclusive encargos legais.

A infração apurada pela fiscalização e relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 09/10, foi, em síntese, a seguinte:

Empresas Instaladas na Área da Sudene. Isenção Sobre Atividades Não Incentivadas:

Pela inclusão indevida no lucro da exploração de receitas decorrentes de atividades não incentivadas que acarretou a superestimação do benefício fiscal, procede-se à glosa do excesso, conforme relatado abaixo.

O contribuinte apresentou suas DIPJs, (...), anos- calendário 2000, 2001 e 2002, pelo Lucro Real Anual.Preencheu a "Ficha 08- Demonstração do Lucro da Exploração" e "Ficha 10 - Cálculo da isenção e Redução do Imposto sobre o lucro real" com valores incorretos, posto que, no exame de sua escrituração fiscal-contábil, constatou-se que a empresa tercerizou parte de sua industrialização não contemplada com os benefícios fiscais de redução.

No Termo de Intimação nº 02, foi questionado no item 5, dados colhidos nos livros de APURAÇÃO ICMS com relação aos

códigos 5.93 "Saídas para industrialização por encomenda" e 1.93 "Entradas para industrialização por encomenda" visando a esclarecer o significado dessas contas (fls. 25/26).

A empresa em sua resposta atesta a exatidão dos dados e esclarece a movimentação de mercadorias apresentando os "Demonstrativos de Envios e Remessas de Mercadorias" dos anos de 2000, 2001 e 2002 da matriz e filial (fls.30/35).

Verificou-se que nos códigos "1.94", em verdade, representa os ingressos ou retornos de mercadorias que a empresa enviou para beneficiamento em outros estabelecimentos não pertencentes a ela. Por exemplo, no ano de 2000, a filial (CNPJ 00.119.633/0002-02) recebeu à título de retorno o valor de R\$ 5.627.147,39, referente a mercadorias que mandara industrializar por terceiros. Da mesma forma, a matriz (CNPJ 00.119.633/0001-13) recebera como retorno o valor de R\$ 6.800.231,97. E assim, para os anos seguintes (fls. 32/34).

Com base então nessas informações colhidas nos livros fiscais e na resposta do contribuinte refizemos o "Demonstrativo da Receita não incentivada", "Lucro da exploração", "cálculo do da isenção/redução" constantes do ANEXO A, com os seguintes parâmetros (fls.07/09):

a) Considerou-se que os valores industrializados por terceiros são os do código "1.93", sendo deduzidos deles, para efeitos de considerá-los como custo de produtos vendidos, os estoques finais da matriz e filial, excluídos os de matéria prima, material de embalagem e material secundário (Movimentação de Estoques, fls. 35).

b) Calculou-se a relação entre a receita líquida e o custo total e com este coeficiente aplicou-se sobre o custo reajustado para efeitos de se conhecer a receita não incentivada.

c) Os demais valores "lucro da exploração" e "cálculo da isenção" estão no ANEXO A e decorrem da receita não incentivada apurada pela fiscalização.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/12/2000	95.603,08	75%
31/12/2001	30.254,48	75%
31/12/2002	113.047,60	75%

Enquadramento Legal: Artigos 544 e 549, §2º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999 - RIR/99); art. 1º da Medida Provisória nº 2.058/2000 e reedições.

(...)

Inconformada com o lançamento fiscal, do qual tomou ciência em 07/07/2005 (fls. 116), a contribuinte, em 28/07/2005, apresentou impugnação (fls. 119/128), aduzindo as seguintes razões, em síntese:

- que, segundo a fiscalização, as receitas decorrentes de alguns produtos confeccionados, realizados por oficinas de costura (serviços tercerizados pela autuada), não poderiam ser consideradas receitas "incentivadas" pela SUDENE, sendo dever da Administração excluí-las do cálculo do chamado Lucro da Exploração, que é o lucro base para o cálculo de benefícios fiscais de isenção e redução do imposto de renda;

- que, entretanto, exerce ou desempenha atividade plenamente incentivada pela SUDENE, ou seja, produção de "confeccões em geral", objeto de redução fiscal, segundo PORTARIA DAI/TE - 0038/1999, do Ministério do Planejamento e Orçamento, via Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste, ficando, apenas, uma diminuta parte desta cadeia produtiva a cargo de oficinas de costura, notadamente para a realização de trabalhos manuais (costura);

- que a cadeia produtiva corresponde ao conjunto de atividades que se articulam desde os insumos básicos até o consumidor final do produto, incluindo o processamento e transformação da matéria-prima até a distribuição e comercialização do produto final, constituindo os elos de uma corrente ou cadeia produtiva;

- que a autuada realiza a compra da matéria-prima, aviamentos e embalagens, trilhando os primeiros passos da cadeia produtiva;

- que, depois, ocorre o chamado processo de transformação da matéria-prima, que engloba o recebimento e conferência desta, realização da análise de qualidade, desenho, modelagem, gradeamento, encaixe, corte e costura inicial. Todos esses procedimentos desempenhados pela autuada e compõem a principal etapa da confecção, concentrando a maioria das operações;

- que, em seguida, o processo produtivo continua com o uso de mão-de-obra para operações manuais especializadas. É aqui onde se encaixa o labor das oficinas, algo extremamente diminuto frente a toda esta cadeia, todavia necessário e absolutamente comum entre as empresas de médio e grande porte por conta da especificidade do serviço;

- que os valores dos custos referentes aos serviços das oficinas presentes no Auto de Infração não correspondem às quantias realmente despendidas pela impugnante, pois esta pagou para as oficinas o seguinte numerário: R\$ 2.204.072,08 (Ano 2000), R\$ 2.202.209,71 (Ano 2001) e R\$ 2.390.560,13 (Ano 2002); que igualmente incorretos são os valores das mercadorias, quando retornam das oficinas, pois a fiscalização indicou que os valores das mercadorias, ao saírem das oficinas, seriam: em 2000, R\$ 12.427.379,36 (CORRETO: R\$ 5.627.147,39); em 2001, R\$ 11.876.832,99 (CORRETO: R\$ 5.144.089,71); em 2002, R\$ 14.327.683,08 (CORRETO: R\$ 6.453.027,06);

- que findos os procedimentos de costura nas oficinas (serviço tercerizado), essas enviam as peças semi-acabadas à Filial (para controle), que, por sua vez, as encaminha para a Matriz;

- que se chega à fase de finalização da cadeia produtiva, sendo realizado na Matriz a revisão dos produtos, controle de qualidade, etiquetagem, processo de embalagem e faturamento;

- que a descrição, acima demonstrada, abrange apenas o aspecto material da cadeia de produção, ficando evidenciado, segundo esta dimensão, que a empresa autuada tem pleno domínio do mecanismo de industrialização, destinando somente um elo da etapa de transformação da matéria-prima, ou seja, a costura, para oficinas tercerizadas;

- que, se no aspecto material da produção (primeira dimensão), é preponderante, soberano o papel da empresa autuada, o que dizer da segunda dimensão do processo industrial que constitui o desempenho de atividades imateriais, intangíveis, tais como: *design*, desenvolvimento de produto, engenharia, *marketing*, canais de comercialização, logística, manutenção e assistência aos fornecedores, bem como a capacidade de administração e coordenação da cadeia;

- que toda estrutura de confecções, vista em sua dupla dimensão, resta plenamente consolidada no domínio da empresa autuada;

- que, em verdade, trata-se de um erro crasso considerar que as empresas devem desenvolver todas as etapas de produção industrial, sem recorrer, pelo menos, de pequena parte da terceirização de serviços em determinada fase da cadeia produtiva;

- que, entendimento em contrário, implicaria inexistência, hodiernamente, de empresa capaz de ser beneficiária dos incentivos da SUDENE;

- que, definitivamente, essa interpretação puramente restritiva, arbitrária, sem qualquer respaldo legal, deve ser afastada, pois a Administração Tributária prima pelo bom senso, pela lógica, sendo imperioso o respeito à legalidade estrita no campo do direito administrativo e tributário;

- que as indústrias, há longa data, vêm passando pelo fenômeno da desverticalização, de modo que a construção das cadeias produtivas tem-se realizado a custa da integração de empresas, terceirização de serviços, enfim da reunião de esforços, em virtude da grande especialização das etapas de produção, ou, até mesmo, por força dos custos em manter toda a estrutura de uma linha produtiva;

- que o antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, admite a industrialização por encomenda (prestação de serviços - industrialização por encomenda de terceiros - pela empresa detentora do benefício fiscal, no âmbito do lucro da exploração);

- que sejam acolhidos, por conseguinte, os fundamentos da impugnação, devidamente instruída com os documentos pertinentes, a fim de que o Processo Administrativo Tributário seja julgado improcedente, cancelando-se o débito fiscal dele decorrente por ser um ato de Justiça!

Por fim, a impugnante, ainda, protesta provar o alegado por meio de todas as provas admitidas em direito, especialmente a documental (fiscal-contábil).

A decisão *a quo*, entretanto, não acolheu os argumentos da contribuinte, mantendo, integralmente, o lançamento fiscal, cuja ementa transcrevo a seguir (fls. 305/306):

(...)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITAS DE ATIVIDADES NÃO INCENTIVADAS.

Comprovado que a empresa auferiu receitas provenientes de industrialização por encomenda não incentivadas, estas não

devem compor a parcela do lucro da exploração correspondente às atividades sujeitas ao benefício fiscal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

Segundo o CTN, a legislação tributária que disponha, dentre outras, sobre outorga de isenção reclama interpretação literal.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A teor do art. 100, inciso II do Código Tributário Nacional, as decisões administrativas, mesmo proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário e não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicando-se sobre a questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.

Lançamento Procedente

(...)

Inconformada com esse *decisum* do qual ciência em 17/10/2007 (fl. 321), a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 19/11/2007 de fls. 322/326, repetindo as mesmas razões apresentadas na primeira instância, aduzindo, entretanto, que, se não forem acatadas as razões pela improcedência da exigência fiscal, então a demonstração do lucro da exploração efetuado pela autoridade fiscal que serviu de base para o crédito tributário, deve ser refeita, considerando que os cálculos foram elaborados com base nos códigos fiscais de remessa e para industrialização cujo valor não corresponde a receita de industrialização efetuado por terceiros.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

Conforme relatado, a lide trata de exigência do crédito tributário atinente ao auto de infração do IRPJ dos anos-calendário 2000, 2001 e 2002.

Pela narrativa ou descrição dos fatos constantes do auto de infração, o fisco apurou que a recorrente, empresa instalada na área da SUDENE, teria feito inclusão indevida no lucro da exploração (atividade incentivada) de receitas decorrentes de atividades não incentivadas, o que teria acarretado a superestimação do benefício fiscal, procedendo, por conseguinte, à glosa do excesso, e ao lançamento do IRPJ (valor principal) e acréscimos legais, conforme resumo abaixo:

a) ano-calendário 2000, R\$ 95.603,08 (imposto), mais multa de ofício de 75% e juros de mora;

b) ano-calendário 2001, R\$ 30.254,48 (imposto), mais multa de ofício de 75% e juros de mora;

c) ano-calendário 2002, R\$ 113.047,60 (imposto), mais multa de ofício de 75% e juros de mora.

A recorrente rebela-se contra a decisão *a quo*, que manteve o lançamento fiscal, pleiteando, nesta instância, sua reforma, para que se declare, no mérito, a improcedência do lançamento fiscal ou, não sendo esse o entendimento, que se refaça, então, o cálculo do lucro da exploração, pois o valor da glosa – receita não incentivada – não estaria correto, o que estaria implicando exigência de crédito tributário em excesso.

Inexistindo preliminar a ser enfrentada, passo à análise do mérito da lide.

A recorrente é titular de redução de 75% do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre o lucro da exploração (atividade incentivada), benefício fiscal concedido pela União Federal, através da antiga Superintendência para o Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), uma autarquia especial, administrativa e financeiramente autônoma, integrante do Ministério da Integração Nacional e do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, atual Agência de Desenvolvimento do Nordeste (ADENE) para as empresas instaladas na região Nordeste, visando ao fomento do desenvolvimento dessa região, para projetos de modernização, ampliação ou diversificação de linha de produção industrial.

Nesse sentido, a recorrente juntou cópia aos autos da Portaria DAI/ITE Nº 0180/1999, de 23/09/1999 (fls. 132/133), que comprova ser titular de projeto aprovado pela antiga SUDENE de redução do IRPJ sobre o lucro da exploração por 10 (dez) anos, a partir do ano-calendário 1999, para projeto de diversificação de linha de produção industrial, *in verbis*:

I – Reconhecer, observados os dados a seguir transcritos, em favor da empresa D.R. LANGERIE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA o direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis de conformidade com a legislação em vigor.

(...)

Ano de entrada em operação do Empreendimento - 1999

Prazo de redução – 10 anos

Início do Prazo - Ano- calendário de 1999

Término do Prazo – Ano- calendário de 2008

Natureza do Empreendimento – industrial têxtil – Art. 5º, inciso IV, Grupo 3, do Decreto nº 64.214/69

Tipo do Projeto – DIVERSIFICAÇÃO

Capacidade Instalada Atual – 24.000.000 m/ano

Capacidade Incentivada - 24.000.000 m/ano

Equivalência Percentual da Diversificação – 100%

II - Fica a Empresa acima referida obrigada ao cumprimento das disposições constantes do art. 9º do Decreto nº 64.214, de 18 de março de 1969, com as modificações posteriores, enquanto perdurar o prazo da isenção ora reconhecida.

III - A Empresa se responsabilizará, sob as penas da Lei, pela veracidade das informações apresentadas à SUDENE se reserva o direito de, qualquer momento, efetuar fiscalizações in loco, a fim de verificar o cumprimento da legislação em vigor, bem como a fidelidade e procedência de todos os documentos apresentados.

IV - Esta Portaria configura o laudo constitutivo de que trata o Decreto-lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977.

(...)

A recorrente, ainda, juntou copia da Portaria DAI/ITE 0038/1999, de outro projeto anterior, também, aprovado pela então SUDENE – projeto de instalação (capacidade instalada de 12 mil peças/ano) – empreendimento industrial – benefício fiscal por 10 anos (redução do imposto de 75%)- entrada em funcionamento 1998 e término do prazo do benefício fiscal 2007- data de emissão da Portaria 24/03/1999 (fls. 130/131).

Embora tendo projetos aprovados pela antiga SUDENE de instalação e de **diversificação de sua linha de produção industrial**, a fiscalização da RFB constatou que a recorrente não utilizou sua linha de produção industrial (suas instalações, capacidade instalada), recorrendo, – nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, períodos de apuração objeto dos autos – , à industrialização por encomenda junto a terceiros (fez remessa de suas matérias-primas para industrialização para oficinas de costura - confecções, recebendo, por fim, as mercadorias industrializadas, prontas, acabadas, para serem comercializadas).

Por conseguinte, por intermédio do auto de infração objeto da presente lide, a RFB excluiu do lucro da exploração (atividade incentivada) todas as receitas de comercialização (de vendas) atinentes a essas remessas para industrialização por terceiros (oficinas de confecção).

A contribuinte, nas razões do recurso, alegou que na cadeia de produção de confecções, seria normal, por parte das empresas do setor, a terceirização dos serviços de acabamento das peças de confecção (industrialização por encomenda junto a terceiros), pois as oficinas de costura oferecem serviço especializado e, além disso, haveria redução de custos de produção; que, ademais, a recorrente continua com o domínio pleno da linha de produção, em todas as fases ou dimensões; que a industrialização por encomenda junto a terceiros seria, apenas, uma etapa de toda a linha de produção ou da cadeia produtiva; que isso não descaracterizaria o direito ao gozo do benefício fiscal.

A irrisignação da recorrente não pode prosperar.

A terceirização do acabamento da produção, uma etapa da cadeia de produção, até pode ser normal para empresas que não possuem o incentivo fiscal da SUDENE; porém, às empresas que possuem o benefício fiscal da SUDENE (redução do imposto) para produção, industrialização própria (atividade incentivada), em hipótese alguma, é permitido a terceirização de sua produção, pois o benefício fiscal (renúncia fiscal) destina, justamente, para investimento (do imposto poupado) na instalação de linha de produção e para diversificação da linha de produção própria (gerar riqueza na região e gerar empregos formais).

É um contra-senso a tese da recorrente.

Não tem o menor cabimento a Fazenda Pública Federal abrir mão do imposto (renúncia fiscal) para capitalizar a empresa (projetos aprovados de investimento em instalação de linha de produção e de diversificação de linhas de produção própria) e a empresa, simplesmente, deixar de industrializar sua produção no seu parque industrial, procedendo remessas de mercadorias para industrialização por terceiros (oficinas de costura, que estão, em regra, na economia informal) deixando, portanto, de gerar empregos formais.

Os benefícios fiscais calculados sobre o lucro da exploração (atividade incentivada) estão contidos em um contexto de política econômica e social cuja finalidade é o desenvolvimento regional ou setorial, mediante o incremento de atividades específicas, dentre as quais se inclui a atividade industrial.

No caso, o benefício fiscal de redução de 75% do imposto aplica-se sobre o lucro da exploração incentivada (produção industrial própria do estabelecimento conforme projetos aprovados pela antiga SUDENE), e não sobre a produção total do estabelecimento (atividade incentivada e atividade não incentivada).

A produção industrial das oficinas de costura (terceirização da linha de produção pela autuada) não configura produção incentivada, logo as receitas da venda (comercialização) desses produtos industrializados por terceiros não constitui receita incentivada.

Nesse contexto, os dispositivos contidos nos §§ 1º e 2º do art. 16 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963 (SUDENE), no § 2º do art. 24. do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969 (SUDAM), no parágrafo único do art. 9º do Decreto nº 62.458, de 25 de março

de 1968 (SUDEPE), no § 1º do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.439, de 30 de dezembro de 1975 (Turismo), combinados com o § 1º do art. 19. do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, permitem concluir que os benefícios fiscais de redução e isenção do imposto são calculados sobre o lucro da exploração decorrente exclusivamente da atividade fomentada, e não sobre todo o lucro da exploração da empresa.

É a própria lei (art.19 do Decreto-lei nº1598 de 27/12/77) que define lucro da exploração incentivada, *in verbis*:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I - a parte das receitas financeiras (art. 17.) que exceder das despesas financeiras (art. 17 , parágrafo único);

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III - os resultados não operacionais.

O art. 19 do DL nº 1.598/77, ainda, é matriz legal do art. 544 do RIR/99:

Art.544.Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, e Lei nº 7.959, de 1989, art. 2º):

I- a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras, observado o disposto no parágrafo único do art. 375;

II- os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III-os resultados não operacionais.

(...)

Ainda, quanto ao benefício fiscal da redução do imposto para o lucro da exploração incentivada, dispõem os artigos 547, 548 e 549, do RIR/99:

Art.547.As pessoas jurídicas que tiverem projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, na SUDENE, relativamente a modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área de sua atuação, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre os resultados adicionais por eles criados, pelo prazo de dez anos a contar do período de apuração em que o projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrar em fase de operação, segundo laudo constitutivo expedido pela SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 13, Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 1º, Decreto-Lei nº 2.454, de 1988, art. 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 59, e §1º, Lei nº 8.874, de 1994, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º, §1º).

(...)

§6ºPara os projetos aprovados a partir de 1º de janeiro de 1998, nas condições deste artigo e demais normas pertinentes, as pessoas jurídicas pagarão o imposto e adicionais não

restituíveis, sobre o lucro da exploração (art. 544), com as reduções a seguir indicadas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º):

I-setenta e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II -cinquenta por cento, a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III -vinte e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§7º Fica extinto, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, o benefício fiscal de que trata este artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º, §3º).

Art.548.Para os efeitos do benefício de que trata o art. 547, não se considera como modernização, ampliação ou diversificação, a simples alteração da razão ou denominação social, a transformação, a incorporação ou a fusão de empresas existentes.

Art.549.Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção de que trata esta Subseção em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, §1º).

§1ºPara os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, §2º).

§2ºSe a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como industriais ou agrícolas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

§3ºNa hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 544.

(grifei)

Ainda, a Portaria do Ministério da Integração Nacional nº 2.091-A, de 28/12/2007 (DOU de 15/01/2008), que aprovou a consolidação do Regulamento de Incentivos Fiscais das extintas SUDENE e SUDAM), no Anexo I, quando trata de critérios, esclarece o que vem a ser projetos de implantação (instalação) de linha de produção e de diversificação de linhas de produção e menciona, de forma expressa, que o valor da redução do imposto ou isenção deverá ser aplicado em atividades diretamente ligadas à produção ou operação da empresa beneficiária, nas áreas de atuação das extintas SUDAM e SUDENE, *in verbis*:

(...)

DOS CRITÉRIOS

Art. 5º Para efeito deste Regulamento, considera-se:

I - Área de atuação da extinta Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia: (...)

II - Área de atuação das extinta Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste: (...)

III - (...)

IV - implantação - a introdução de uma nova unidade produtora no mercado;

V - ampliação - o aumento da capacidade real instalada de uma ou mais linhas de produção da unidade produtora;

VI - diversificação - a introdução de uma ou mais linhas de produção com ou sem exclusão das linhas de produção existentes que resultem num produto diferente dos até então produzidos pela empresa;

VII - modernização - ocorrência da introdução de novas tecnologias ou novos métodos ou meios mais racionais de produção ou ainda de alterações no produto, visando melhorias no processo produtivo ou no produto final:

(...)

Art. 8º As empresas beneficiárias que mantiverem atividades não habilitadas à redução ou à isenção do Imposto de Renda, inclusive situadas fora das áreas de atuação das extintas SUDAM e SUDENE, deverão efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos que compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

(...)

Art. 10. As empresas que obtiverem o benefício da redução ou da isenção do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis continuarão a apresentar à Superintendência de Desenvolvimento Regional, na forma da legislação em vigor, suas declarações de rendimentos, nas quais devem indicar o valor da redução ou da isenção correspondente a cada exercício financeiro (Decreto nº 64.214, art. 2º).

§ 1º O valor da redução ou isenção deverá ser aplicado em atividades diretamente ligadas à produção ou operação da empresa beneficiária, nas áreas de atuação das extintas SUDAM e SUDENE.

(...)

(Grifei)

Pelo projeto de diversificação de linhas de produção aprovado pela extinta SUDENE, a recorrente se comprometeu instalar uma ou mais linhas de produção com ou sem exclusão das linhas de produção existentes que resultassem num produto diferente dos até então produzidos pela empresa.

Entretanto, na prática, em relação às linhas de produção diversificadas, a recorrente, simplesmente, procedeu a remessas de matéria-prima (material de confecção) para industrialização para as oficinas de costura (industrialização por encomenda ou terceirização da sua linha de produção).

O valor da redução do imposto deverá ser aplicado em atividades diretamente ligadas à produção ou operação da empresa beneficiária, na área de atuação da extinta SUDENE (art. 10, § 1º, da Portaria do Ministro de Estado da Integração Nacional nº 2.091-A, de 28/12/2007).

No caso, a recorrente, quando terceirizou a produção (industrialização por encomenda junto a oficinas de costura), descumpriu a citada legislação, pois não aplicou a redução do imposto na produção do seu parque industrial, inclusive deixando de gerar empregos formais.

Ainda, a recorrente descumpriu o imposto nos arts. 544 e 549, § 2º, do RIR/99 ao incluir no lucro da exploração receitas de vendas de atividade não incentivada, atinente a mercadorias industrializadas por terceiros (oficinas de costura).

Nessa situação, não há dúvida, que a recorrente não faz jus à redução do imposto nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002 (objeto do auto de infração) quanto às receitas de vendas de mercadorias produzidas (industrializadas pela oficinas de costura, por encomenda da autuada), pois são receitas de atividade não incentivada.

Os precedentes de jurisprudência do antigo 1º Conselho de Contribuintes, atual CARF, suscitados pela recorrente não se amoldam ao caso objeto dos autos, pois tratam de situação diversa, ou seja, de industrialização por encomenda de terceiros (com fornecimento de matéria-prima pelo estabelecimento encomendante).

O estabelecimento detentor do benefício fiscal, destarte, industrializa para terceiros, auferindo receitas pela industrialização. A receita de serviço, nesse processo de industrialização, foi considerada receita da exploração incentivada do estabelecimento industrial prestador do serviço, *in verbis*:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - ATIVIDADE BENEFICIADA - As receitas de industrialização por encomenda de outra pessoa jurídica, que fornece também a matéria-prima, compõem o lucro da exploração e, sobre a parcela desse lucro, a elas correspondente, a empresa poderá gozar de isenção ou redução do imposto de renda. (PN CST Nº 36/87). Acórdão CC nº 03-18.793. Sessão de 19/08/1997.

IRPJ-UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA ISENÇÃO CONCEDIDA PELA SUDENE, em virtude de o contribuinte não reunir condições para gozo do benefício. Apuração do fato mediante lançamento suplementar sem aprofundamento de fiscalização. Receita de industrialização por encomenda não perde as

características da atividade industrial para os efeitos de compor o lucro da exploração, no que se refere à redução do imposto. Recurso provido. Acórdão CC nº 103-15.203. Sessão de 16/08/1994.

Na verdade, os Acórdãos nºs 103-15.203 e 103-17.793, suscitados pela recorrente, aplicaram o entendimento literal do Parecer Normativo – CST nº 36/87.

A propósito, dispõe o PN CST nº 36/87:

EMENTA - Critérios para cálculo da isenção do imposto, nos casos de projetos de modernização, ampliação ou diversificação. Período-base de início do gozo da isenção. Receita da industrialização por encomenda, no lucro da exploração.

(...)

1. Pessoas jurídicas com empreendimentos nas áreas da SUDENE e SUDAM têm se dirigido a esta Coordenação solicitando seja esclarecido:

a) (...)

b) (...)

c) se a receita da industrialização por encomenda de outra empresa, que fornece, também, a matéria-prima a ser utilizada, poderá compor o lucro da exploração para efeitos de isenção e redução do imposto.

(...)

4. Receita da industrialização por encomenda.

4.1 Como se afirmou no Parecer Normativo CST nº 49/79, os benefícios fiscais calculados sobre o lucro da exploração estão contidos em um contexto de política econômica e social cuja finalidade é o desenvolvimento regional ou setorial, mediante o incremento de atividades específicas, dentre as quais se inclui a industrial.

4.2 A industrialização de um determinado produto, por encomenda de outra pessoa jurídica que fornece também a matéria-prima, embora consista na prestação de um serviço, não perde as características da atividade industrial, estando, por conseguinte, no contexto a que acima se referiu. Por seu turno, a legislação do imposto de renda considera as receitas dessas atividades como de natureza operacional. Assim, as receitas da industrialização por encomenda de outra pessoa jurídica, que fornece também a matéria-prima, compõem o lucro da exploração e, sobre a parcela desse lucro, a elas correspondente, a empresa poderá gozar de isenção ou redução do imposto de renda.

4.3 Ressalte-se, entretanto, que o benefício fiscal de isenção ou redução somente poderá ser calculado em relação aos produtos que constem do projeto aprovado pela SUDENE ou SUDAM.

Como já mencionado, os autos tratam de situação totalmente diversa.

A recorrente, no caso, deveria industrializar os seus próprios produtos nas suas linhas de produção instaladas e linhas de produção diversificadas (para produtos novos), conforme projetos aprovados pela extinta SUDENE, entretanto não industrializou, pois fez remessas de matérias-primas para as oficinas de costura (industrialização por encomenda junto a terceiros).

Logo, quanto às receitas de vendas, relativas às mercadorias industrializadas por terceiros (oficinas de confecção), a recorrente não faz jus à redução do imposto, pois são receitas de atividade não incentivada. Essas receitas de vendas devem, sim, ser excluídas da atividade incentivada, ou seja, do lucro da exploração incentivado, por serem estranhas ao benefício fiscal (receitas de atividade não incentivada). Admitir o contrário, seria burlar a Fazenda Pública.

Nesse sentido, *mutatis mutandis* há ainda os seguintes precedentes do antigo 1º CC, atual CARF, quanto da necessidade de segregação das receitas de atividades não incentivadas:

LUCRO DA EXPLORAÇÃO – RECEITAS DE ATIVIDADES NÃO INCENTIVADAS – REDUÇÕES – ATIVIDADE RURAL – Receita decorrente de reavaliação de estoque de produto agrícola adquirido de terceiros não constitui receita da atividade agrícola. No período em que ocorreu o fato gerador, a variação monetária passiva não era computada nos ajustes do lucro da exploração. (AC nº 108-06.134).

IRPJ - RECEITAS DE ATIVIDADES NÃO ISENTAS - A isenção para empreendimentos industriais ou agrícolas, na área de atuação da SUDENE, alcança tão somente o lucro da exploração do empreendimento por ela beneficiado em Portaria expedida por aquele órgão, tributando-se o lucro advindo de receitas de atividades outras, estranhas ao objeto da isenção. (Ac. nº 107-05.990).

Quato à base de cálculo do lucro da exploração de atividade incentivada, a recorrente alega que o valor excluído a título de receitas não incentivadas seria demasiado; que o lucro da exploração teria sido reduzido em excesso; que os valores dos custos referentes aos serviços das oficinas presentes no Auto de Infração não correspondem às quantias realmente despendidas pela recorrente, pois esta pagou para as oficinas o seguinte numerário: R\$ 2.204.072,08 (ano 2000), R\$ 2.202.209,71 (ano 2001) e R\$ 2.390.560,13 (ano 2002); que igualmente incorretos são os valores das mercadorias, quando retornam das oficinas de costura (industrialização por encomenda), pois a fiscalização indicou que os valores das mercadorias, ao saírem das oficinas, seriam, em 2000, R\$ 12.427.379,36 (que o valor correto seria R\$ 5.627.147,39); em 2001, R\$ 11.876.832,99 (que o valor correto seria R\$ 5.144.089,71); em 2002, R\$ 14.327.683,08 (que o valor correto seria R\$ 6.453.027,06); que a fiscalização lançou os valores em duplicidade.

Diversamente do alegado pela recorrente, a base de cálculo do lucro da exploração apurado pela fiscalização está correto, não merecendo reparo algum.

Na verdade, em relação ao lucro da exploração de atividade incentivada apurado pela autuada, houve a exclusão pelo fisco das receitas de vendas de atividade não incentivada (mercadorias que retornaram das oficinas de costura = industrialização por encomenda = terceirização).

Custo total da produção não incentivada e receita total da atividade não incentivada:

A fiscalização computou o valor das notas fiscais de retorno das mercadorias para o estabelecimento matriz e estabelecimento filial (retorno das mercadorias industrializadas pelas oficinas de costura = terceirização), e acresceu a margem de lucro praticada pela empresa sobre esse montante das notas fiscais de retorno, ajustado pelas mercadorias em estoque, obtendo a receita da atividade não incentivada, para cada ano-calendário objeto dos autos.

A propósito, as receitas não incentivadas dos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, que foram excluídas do lucro da exploração apurado pela recorrente, constam dos demonstrativos (fls. 16/19), que transcrevo a seguir:

(...)

DEMONSTRATIVO DA RECEITA NÃO INCENTIVADA

RL= Receita líquida (ficha 08, item 02, da DDPJ)

CT= Custo dos bens e serviços (ficha 06 A, item 18)

Código 1.94 - Código fiscal do ICMS, referente às mercadorias ou produtos retornados das oficinas ou empresas que realizaram industrialização por encomenda do contribuinte.

ANO CALENDÁRIO 2000

RL/CT= 15.832.577,49 = 1,5513

10.205.529,24

Código 1.94. (filial)= 5.627.147,39

Código 1.94 (matriz)= 6.800.231,97

Total (filial + matriz)= 12.427.379,36 (Valor das mercadorias ou produtos retornados das oficinas ou empresas que realizaram industrialização por encomenda do contribuinte)

***Industrialização realizada por terceiros : 12.427.379,36
Estoque final em 31.12.2000: 3.260.767,96***

Valor do custo referente aos produtos vendidos, industrializados por terceiros: 12.427.379,36 - 3.260.767,96 = 9.166.611,4

Receita não incentivada:

1,5513 x 9.166.611,4 = 14.220.164,26

(...)

ANO CALENDÁRIO 2001 **$RL/CT = \underline{19.367.588,41} = 1,5448$** **12.536.640,06****Código 1.94. (filial) = 5.145.089,71****Código 1.94 (matriz) = 6.731.743,28****Total (filial + matriz) = 11.876.832,99 (Valor das mercadorias ou produtos retornados das oficinas ou empresas que realizaram industrialização por encomenda do contribuinte)****Industrialização realizada por terceiros : 11.876.832,99
Estoque final em 31.12.2001: R\$ 3.640.994,20****Valor do custo referente aos produtos vendidos, industrializados por terceiros: 11.876.832,99 - 3.640.994,20 = 8.235.838,79****Receita não incentivada:** **$1,5448 (x) 8.235.838,79 = 12.722.723,76$** **(...)****ANO CALENDÁRIO 2002** **$RL/CT = \underline{23.730.11231} = 1,4993$** **15.827.338,06****Código 1.94. (filial) = 6.453.027,06****Código 1.94 (matriz) = 7.874.656,02****Total (filial + matriz) = 14.327.683,08 (Valor das mercadorias ou produtos retornados das oficinas ou empresas que realizaram industrialização por encomenda do contribuinte)****Industrialização realizada por terceiros: 14.327.683,08 Estoque final em 31.12.2002: R\$ 5.430.638,07****Valor do custo referente aos produtos vendidos, industrializados por terceiros: 14.327.683,08 - 5.430.638,07 = 8.897.045,01)****Receita não incentivada:** **$1,4993 (x) 8.897.045,01 = 13.339.339,58$** **(...)**

Não tem nexos, portanto, a alegação da recorrente de que o valor das mercadorias industrializadas pela oficinas (valor de retorno constante das notas fiscais) seria, em torno, de metade do valor apurado pela fiscalização. Diversamente da pretensão da recorrente, o fisco computou os valores de retorno – notas fiscais - das mercadorias industrializadas pela oficinas de costura, computando os dois estabelecimentos da recorrente, e não apenas um só estabelecimento como quer que a recorrente.

O custo das mercadorias industrializadas pela oficinas é o constante das notas fiscais de retorno (que engloba matéria fornecida pela autuada, mais o valor da industrialização). Logo, o custo das mercadorias não é apenas o valor da terceirização, mas sim o valor das matérias-primas + mais o valor da terceirização.

Não há ajuste a fazer na receita não incentivada, apurado pela fiscalização, dos anos-calendário 2000, 2001 e 2002; logo, não há ajuste a fazer no lucro da exploração apurado pela fiscalização, devendo ser mantida a decisão recorrida.

Por tudo que foi exposto, voto para NEGAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conforme descrito no relatório, a controvérsia reside na exigência do crédito descrito no auto de infração do IRPJ para os anos-calendário 2000, 2001 e 2002.

Consta no auto de infração que a Recorrente, empresa instalada na área da SUDENE, teria feito a inclusão indevida no lucro da exploração da atividade incentivada de receitas decorrentes de atividades não incentivadas, em função de ter terceirizado parte de sua atividade industrial em oficinas de costura da região, o que resultaria em um suposto excesso do benefício fiscal, realizando a Autoridade Fiscal a glosa deste suposto excesso.

A presente exigência é combatida pela Recorrente, que requer pela improcedência do lançamento fiscal ou, alternativamente, que se refaça o cálculo do lucro da exploração, pois, os valores levantados em glosa não estariam corretos, implicando uma exigência em excesso.

Pois, parece-me que assiste razão a Recorrente.

A Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste — SUDENE, é uma autarquia integrante do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, criada originalmente pela Lei 3.692, de 1959, como parte do programa desenvolvimentista então adotado. Foi reinstituída pela Lei Complementar nº 125, de 03/01/2007, vinculada ao Ministério da Integração Nacional. A missão institucional da SUDENE é de "*promover o desenvolvimento includente e sustentável de sua área de atuação e a integração competitiva da base produtiva regional na economia nacional e internacional*", através da busca de soluções que permitissem a progressiva diminuição das desigualdades verificadas entre as regiões geoeconômicas do Brasil.

Neste sentido, os empreendedores interessados e estabelecidos na região de abrangência da SUDENE, ou que nela pretendam se estabelecer, devem submeter à Autarquia projetos de implantação, modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos, que demonstrem aderência com os objetivos da Autarquia, de modo a promoverem o desenvolvimento includente e sustentável, através de ações que busquem a integração e competitividade da base produtiva regional.

Desta feita, deve o empreendedor apresentar estes projetos relacionados à atividade industrial desenvolvida pelo então requerente, com o compromisso de geração de empregos, realização de investimentos e compromisso com ações que garantam a sustentabilidade do empreendimento e do seu entorno social.

Desvirtua a finalidade da SUDENE aquele empreendedor que, signatário de projeto aprovado pela Autarquia, não efetiva as ações apresentadas em seu projeto e que motivaram o benefício fiscal, como por exemplo, a geração de empregos, investimentos em ativos ou ações de sustentabilidade que promovam a melhoria do seu entorno social.

No caso em análise, verifica-se que a acusação realizada pela Autoridade Fiscal não está no fato de que a Recorrente tenha descumprido o projeto aprovado pela

Autarquia, mas sim no fato da Recorrente ter terceirizado parte do seu processo fabril em oficinas de costura.

Ora, não há qualquer problema na terceirização de parte da atividade industrial de empresa signatária de projeto aprovado pela SUDENE, desde que esta cumpra com os compromissos firmados com a Autarquia apresentados no projeto que motivou a concessão do benefício fiscal.

É de se ressaltar ainda que a legislação do IPI define como industrialização aquelas atividades que são capazes de transformar, beneficiar, montar, reacondicionar e recondicionar produtos. Este conceito, ora consolidado na legislação tributária brasileira, se presta também a subsidiar a legislação relativa a outros tributos, inclusive o IRPJ que é objeto da exigência fiscal em análise.

Em linha com este conceito de industrialização consolidado na legislação tributária brasileira, o Empreendedor signatário de um projeto aprovado junto a SUDENE, poderá contemplar como atividade industrial a simples junção de diferentes produtos: “a”, “b” e “c” que venha resultar em novo produto “d”, como por exemplo o processo conceituado como montagem de várias peças de madeira que resultem em uma mesa, um novo produto. Neste caso temos a industrialização por montagem.

Ou poderá este Empreendedor adquirir madeira bruta e transformar em um tampo de uma mesa, exemplo de transformação.

Ainda, poderá este Empreendedor beneficiar produtos, adquirindo tampos de mesas de madeira e pintá-los ou envernizá-los, e vendê-los como produtos às indústrias que pretendam concluir as montagens de mesas.

Ou seja, não importa a extensão das atividades industriais do empreendedor, o importante é a efetivação das atividades em que se comprometeu o empreendedor quando da apresentação e aprovação do projeto junto à Autarquia, com a resultante geração de empregos, investimentos, receitas, ações sociais e arrecadação de tributos.

Como dito, a acusação realizada pela Autoridade Fiscal não está no descumprimento de ações que a Recorrente tenha se comprometido por ocasião da obtenção do benefício fiscal resultante da aprovação do projeto junto à SUDENE, mas sim na terceirização de atividades, da qual supõe estar em desacordo com a Legislação, suposição esta que me parece totalmente equivocada.

Neste diapasão, em atenta leitura aos dispositivos contidos nos §§ 1º e 2º do art. 16 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963 (SUDENE), no § 2º do art. 24. do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969 (SUDAM), no parágrafo único do art. 9º do Decreto nº 62.458, de 25 de março de 1968 (SUDEPE), no § 1º do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.439, de 30 de dezembro de 1975 (Turismo), combinados com o § 1º do art. 19. do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e ainda os artigos 544, 547, 548 e 549, do RIR/99 verifica-se que: a) os benefícios fiscais de redução e isenção do imposto de renda são calculados sobre o lucro da exploração da atividade fomentada pelo Empreendedor signatário do projeto, logo, se a atividade está contemplada no projeto aprovado pela SUDENE, não restam dúvidas de que todas as atividades desenvolvidas pelo Empreendedor, desde que contempladas no projeto, são as chamadas atividades exclusivamente fomentadas pelo empreendedor; b) que não há qualquer restrição legal para que o Empreendedor terceirize parte de suas atividades, visto que em qualquer momento encontramos nos citados dispositivos qualquer restrição à terceirização de atividades.

Documento digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/04/2012 por MARCIEL EDER COSTA, Assinado digitalmente em 10/04/2012 por MARCIEL EDER COSTA, Assinado digitalmente em 18/05/2012 por NELSO KICHEL, Assinado digitalmente em 24/06/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA

Impresso em 25/06/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A legislação do IPI contempla acertadamente e de longa data, a possibilidade do industrial encaminhar mercadorias para realizar parte do seu processo de industrialização em outro estabelecimento industrial. A dinâmica dos negócios em geral requer em muitos casos procedimentos especializados, por vezes em decorrência do alto custo de equipamentos, ou ainda por conta custo de mão obra para este fim. Enfim a assertiva é de que a terceirização de algumas atividades dentro de um processo industrial é corrente e permitido pela legislação pátria.

Também resulta totalmente equivocada a presunção de que a terceirização de atividades seria um desvio de finalidade do Incentivo Fiscal concedido e que seu fomento poderia resultar na utilização de mão de obra não formal. A uma, pelo fato do incentivo fiscal ser calculado sobre o lucro de exploração da atividade incentivada, ou seja, quanto maior o lucro, maior o incentivo e maior também a parcela tributável; a duas, as operações de terceirização gozam de procedimentos fiscais próprios, previstos na legislação específica e mostram-se acobertados por documento fiscal, logo, formais e previstos na legislação; a três, não é permitido ao julgador presumir que tais fatos ou situações poderiam conduzir a existência de uma outra situação, como exemplo, o fomento de mão-de-obra informal, ora; se há mão-de-obra utilizada de forma irregular não é lícito a sua presunção, deve ser provada e o fato sob análise não traz notícia ou evidência de que a utilização das oficinas de confecção utilizassem mão-de-obra irregular, ao arbítrio da legislação tributária e trabalhista.

Alega ainda a Recorrente de que a base de cálculo do lucro de exploração está incorreta.

Neste sentido, penso que também assiste razão à Recorrente.

A Autoridade Fiscal, quando do refazimento do cálculo do lucro de exploração, com o fim de proceder à glosa de suposto excesso de incentivo fiscal, computou o valor das notas fiscais de retorno das mercadorias para o estabelecimento matriz e estabelecimento filial (retorno das mercadorias industrializadas pelas oficinas de costura = terceirização) e acresceu a cobrança do valor da industrialização realizada pelas oficinas de costura, no caso, além das notas de remessa para industrialização, também o valor relativo a cobrança dos serviços pela oficina, ajustado pelas mercadorias em estoque, obtendo a receita da atividade não incentivada, para cada ano-calendário objeto dos autos.

Discordo totalmente do procedimento adotado pela Autoridade Fiscal.

Na hipótese de que atividade exercida pela Recorrente não fosse aquela relacionada exclusivamente à atividade incentivada, fato este que afastamos pelas razões anteriormente expostas, ainda sim resultaria nulo o lançamento fiscal por vício material, visto que a determinação do *quantum devido* está equivocada.

À época a Recorrente então Encomendante dos serviços emitia notas fiscais representadas pela natureza fiscal de remessa para industrialização (CFOP 5.93). O montante refletido nestas notas fiscais devem considerar o custo decorrente da aplicação de mão de obra e insumos até aquela fase do processo industrial realizados pela Encomendante, ora Recorrente.

Posteriormente, após a realização dos serviços de industrialização de costura das peças pelas oficinas especializadas, ocorre o retorno destas mercadorias com duas notas fiscais: uma com a natureza de operação de retorno de industrialização (CFOP 5.94), que representa o montante das entradas registradas sob o código fiscal 1.94 e que por seu turno,

representa exatamente o valor correspondente ao retorno das mercadorias enviadas para um processo de industrialização terceirizado. Adicionalmente, o prestador de serviço encaminha uma segunda nota fiscal, cuja CFOP seria registrada sob código 5.13, representada pelo registro 1.13, no Livro Registro de Entradas do Encomendante.

Esta última nota fiscal, emitida sob CFOP 5.13, representa a cobrança pelo Encomendante do montante dos serviços prestados por este e é exatamente este valor que é acrescido ao processo industrial, realizado fora do estabelecimento do Encomendante.

Assim, caso fosse possível entender que a atividade terceirizada não atendesse os preceitos para concessão do incentivo fiscal às empresas da área de abrangência da SUDENE, situação esta que, repito, afastamos em função de todas as considerações anteriores, a exclusão nunca poderia ocorrer pelo valor total da remessa dos materiais destinados à industrialização somados à cobrança dos serviços realizados pelo industrializador, pois, o único valor acrescido ao custo de industrialização (CFOP 5.13) diz respeito a parcela cobrada pelo industrializador e não ao valor da remessa original identificada pelas CFOPs 5.94/1.94.

Ora, o Código Tributário Nacional traz em seu art. 142 que o lançamento é ato administrativo que visa a constituição do crédito tributário, tratando-se de procedimento que além da verificação da ocorrência do fato gerador e determinação da matéria tributável, deve também apurar o *quantum devido*.

No caso, o critério adotado pela Autoridade Lançadora por ocasião da construção da exigência fiscal restou viciado, na medida que considera como excludente do lucro de exploração da atividade incentivada o valor correspondente as remessas de matéria-prima e insumos para serem industrializados por terceiro (Registro de Entrada 1.94), quando deveria somente excluir o montante relativo à cobrança do serviço de industrialização, representadas pelas notas fiscais emitidas com a CFOP 5.13 – registradas no Livro Registro de Entradas sob o código 1.13 – procedimento este que por si só vicia materialmente o Auto de Infração levando à sua nulidade, pois, o critério jurídico para determinação do *quantum devido* restou equivocado.

Por tudo que foi exposto, voto para DAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marciel Eder Costa