



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

Recorrente : DÖHLER S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA

Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 19/05/06

2º CC-MF
Fl.

VISTO

(Assinatura)

**RESSARCIMENTO DE IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.
INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.**

Caracterizado na nota fiscal de retorno, emitida pelo executor da encomenda (contribuinte em face das contribuições sociais - PIS/PASEP e COFINS), que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), fica demonstrado o direito de esse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, consequentemente, de ser aferido pelo custo total a ele inerente, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96.

PRODUTOS E SERVIÇOS QUE NÃO SE IDENTIFICAM COMO MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO (ENERGIA ELÉTRICA, TRANSPORTE E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO) - As matérias-primas, produtos intermediários, suscetíveis ao benefício do crédito presumido de IPI, são bens que, além de não integrar o ativo permanente da empresa, são consumidos no processo de industrialização ou sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, nas fases de industrialização.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: DÖHLER S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito, no tocante a industrialização por terceiros. Vencidos os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar (Relator), Gustavo Kelly Alencar e Dalton César Cordeiro de Miranda que davam provimento também em relação à energia elétrica, e o Conselheiro Jorge Freire que negava provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator-designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta.

/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 10/19/2005

Cleusa Nakafuji
Cleusa Nakafuji
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

Recorrente : DÖHLER S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA

RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, adoto o Relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC (fl. 212/218), que a seguir transcrevo:

“Versa o presente processo, protocolizado na DRF em Joinville - SC em 18/6/96 (fls.1), sobre crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS, requerido com fundamento na Portaria MF nº 129/95, referente à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos exportado.

Requer o ressarcimento em dinheiro no valor de R\$ 195.649,34

Juntou ao pedido: 1) Certidões (fls.4 a 8); 2) Declaração (fl.9); 3) Registro de Apuração do IPI (fls. 10 a 37 e 69); 4) Demonstrativos Crédito Presumido (fls.36 a 64 e 70 a 97), 5) Registro de Apuração ICMS.

Em face das informações prestadas pelo auditor fiscal, encarregado das verificações preliminares à concessão do pleito (fls. 98 a 101), a autoridade administrativa competente, deferiu parcialmente o pedido, no valor de R\$ 515.180,31, complementado com mais R\$ 10.000,00, conforme despachos às fls. 102 e 105, respectivamente, dos quais transcrevemos parte:

[...] Como resultado dos trabalhos de auditoria foi lavrado o termo fiscal de fl. (sic) 98 a 101. Em resumo, as verificações fiscais concluíram (sic) que não foram efetuadas deduções relativas às devoluções de receitas de exportação que, corrigidas, se situaram em R\$ 27.245.165,41, fl. (sic) 98/9; a receita operacional bruta, onde não foram excluídas devoluções, e o valor corrigido montou R\$ 103.998.099,58, fl. 99, após a correção; nas aquisições foram incluídas indevidamente custos de comunicação, energia elétrica, transporte e industrialização sob encomenda não abrangidos pelo favorecimento, conforme disposto no art. 1.º da MP 948/95, fl. 100, limitando-se, pois, em R\$ 37.330.689,47 com a regularização, fl. 100. Assim, o valor do crédito, fica limitado em R\$ 525.180,31 {[R\$ 27.245.165,41: R\$ 103.998.099,58) x R\$ 37.330.689,47] x 0,0537} - demonstrativo de fl. 101. [...].

Isto posto, considerando a legislação e os fatos analisados, no uso da competência definida pelo art. 155 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Port. MEFP n. 606/92 e delegada pelo art. 5.º inc. I, da Port. DRF/GAB n. 078/92, decido reconhecer o direito creditório em favor do contribuinte o ressarcimento no valor de R\$ 515.180,31.

11



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

À folha 105 dos autos, a autoridade administrativa, verificando haver se equivocado quanto ao efetivo valor do ressarcimento, autorizou o pagamento de mais R\$ 10.000,00, totalizando assim, os R\$ 525.180,31, apurados.

A empresa apresentou tempestiva manifestação de inconformidade (fls. 109 a 118), discordando do ato decisório nos seguintes pontos:

a) quanto a industrialização por encomenda esclarece:

"[...] A operação consiste na aquisição de algodão em pluma pela requerente, que o remete para sua controlada COMFIO para transformá-lo em fio, matéria-prima principal da Requerente. Para esta operação dá-se o nome de facção. Posteriormente, a Requerente recebe o fio industrializado e paga ao fornecedor, o serviço de industrialização. Na verdade, a Requerente está adquirindo sua principal matéria-prima, o fio de algodão, perfeitamente sintonizada no espirito do incentivo fiscal, (destaquei);

b) no caso da receita bruta operacional e da receita de exportação, discorda do entendimento do fisco que abateu da base de cálculo as devoluções de vendas, acrescentando, ainda, que não se pode estender o conceito de receita operacional bruta para receita de exportação.

c) no tocante às despesas com serviços de comunicação, energia elétrica e fretes, entende que "[...] devem ser considerados pois todos fazem parte do processo produtivo da Autora, não sendo possível desmebrá-los, já que acarretaria a desconfiguração do produto final. Não se pode ter um produto, sem serviços de comunicação, energia elétrica ou o frete que traz a matéria-prima". [...].

Vindo o processo para apreciação por esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), foi o mesmo convertido em diligência na Seção de Arrecadação da Receita Federal em Joinville - SC, para verificar "[...] se o valor mencionado como 'industrialização por encomenda' representa somente o valor cobrado pela industrialização do fio de algodão, matéria-prima da requerente, realizada pela empresa COMFIO, conforme alega a fls. 110, ou se nele está também incluído o valor do próprio algodão em rama remetido para industrialização".

O auditor fiscal encarregado de falar sobre a diligência, analisando a escrituração da empresa, relativa a rubrica industrialização por encomenda, à fl. 205 esclarece:

[...]

MM



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/05/2005

Cleusa Takaishi
Cleusa Takaishi
Secretaria da Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

Em todas essas notas verificadas, constatou-se que o valor total da nota refere-se somente à cobrança da industrialização por encomenda e no corpo da nota aparece a discriminação da matéria-prima utilizada, o seu valor e a(s) nota(s) fiscal(ais) de remessa da matéria-prima. Anexou-se ao presente auto cópia de duas dessas notas fiscais (fls. 200 e 201).

Entretanto, verificou-se que nem todas as operações escrituradas com código fiscal 1.13 são executadas pela empresa COMFIO.

Essas industrializações por encomenda que são efetuadas por empresas diversas estão discriminadas na relação fornecida pela empresa na rubrica 'Acabamentos de Terceiros'. Anexou-se, também, as fls. 202 e 203, cópia de duas dessas notas fiscais.

Ainda, no código 1.13, foram indevidamente incluídos pela interessada serviços de manutenção/conservação e simples remessa de mercadorias num total de R\$ 70.943,05, conforme demonstrado na planilha de fls. 204.

Quanto ao código fiscal 2.13, todas as operações com essa classificação referem-se a operações diversas (aquisição de material de expediente, por exemplo) e não a industrialização por encomenda.

Resumindo, do total informado pela empresa como industrialização por encomenda dentro do estado (1.13) deve-se excluir R\$ 70.943,05 e o valor informado como industrialização fora do estado (2.13) deve ser integralmente desconsiderado."

Com a guarda do prazo legal, o contribuinte apresentou sua manifestação sobre o item industrialização por encomenda, objeto da diligência (fls. 208 a 210), concordando com o fiscal diligenciante no que tange à exclusão do valor de R\$ 70.943,05, referente às aquisições a título de industrialização por encomenda, dentro do estado (código 1.13) e R\$ 42.984,78 de industrialização fora do estado (código 2.13).

Em 19 de maio de 1997 a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, manifestou-se por meio da Decisão nº 0375/97, fls. 211/218, indeferindo a solicitação da Recorrente, ementando sua decisão nos seguintes termos:

"CREDITO PRESUMIDO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI), PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E COFINS.

Período: 1/4/95 a 31/12/95.

RECONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DE CRÉDITO A SER RESSARCIDO.

O crédito presumido PIS/PASEP e COFINS, será apurado anualmente, com base nos dados do balanço encerrado em 31 de dezembro de cada ano, devendo ser formalizado em pedido único, separado dos outros pedidos de ressarcimento, acompanhado do Demonstrativo de Crédito Presumido -DCP. (Port. MF nº 129/95, art. 1º)

Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação - Na composição da receita operacional bruta e da receita de exportação para se encontrar o valor do ressarcimento PIS/PASEP e COFINS, devem ser excluídas as devoluções a fim de se



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

apurar o produto das vendas (Port. MF nº 38/97, art. 1º e IN SRF nº 23/97, art. 18). Energia elétrica, comunicação, transporte e industrialização por encomenda, não são considerados matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens, para fins de apuração do crédito presumido IPI como ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS.

Não merece reparo o despacho proferido pela autoridade administrativa a quo, uma vez que a litigante não trouxe para os autos nenhum elemento novo que pudesse modificar o entendimento anterior.

DESPACHO DECISÓRIO PROCEDENTE."

Em 16.06.1999 a Recorrente tomou ciência da Decisão, fl. 249.

Inconformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, a Recorrente apresentou, em 14 de março de 2000, fls. 254/256, Recurso Voluntário a este Egrégio Conselho de Contribuintes no qual repisa os argumentos expostos na manifestação de inconformidade e pugna pela reforma da decisão recorrida e o consequente deferimento do pedido de compensação dos créditos pleiteados.

É o relatório.

H



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2002

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR RAIMAR DA SILVA AGUIAR

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Versa o presente processo, protocolizado na DRF em Joinville - SC em 18/6/96 (fl.1), sobre crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS, requerido com fundamento na Portaria MF nº 129/95, referente à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos exportados.

Requer o ressarcimento em dinheiro no valor de R\$ 195.649,34.

Juntou ao pedido: 1) Certidões (fls.4 a 8); 2) Declaração (fl.9); 3) Registro de Apuração do IPI (fls. 10 a 37 e 69); 4) Demonstrativos Crédito Presumido (fls.36 a 64 e 70 a 97), 5) Registro de Apuração ICMS.

O direito ao ressarcimento em dinheiro do Crédito Presumido IPI, do valor das contribuições PIS/PASEP e COFINS, que incidiram sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e que compuseram os produtos exportados há que ser definitivamente comprovado.

O conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, no voto condutor do Acórdão nº 201-74.349, analisou com propriedade matérias aqui em discussão. Socorro-me das seguintes razões de decidir:

a) Quanto à industrialização por encomenda:

“Esta Câmara tem concordado com as dificuldades impostas pelas peculiaridades da legislação concessiva do benefício do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à COFINS, instituído pela Lei nº 9.363/96, para o efeito de definir o alcance da desoneração tributária pretendida.

Por tal, não raro, divergem os entendimentos quanto ao enquadramento de diversos produtos e serviços nos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem contemplados pela norma de regência.

Novel situação criou-se a contar do julgamento do presente processo.

Nesta, a interpretação a ser dada ao termo “aquisições” e seu efeito no benefício instituído gerou nova dissensão no Colegiado.

Defende a sua minoria, com base no entendimento do respeitável



Processo nº : 10920.000868/96-42
Recurso nº : 103.178
Acórdão nº : 202-15.733

Relator, Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, a quem rendo minhas maiores homenagens, pelo brilho com que tem conduzido seus votos nesta matéria, que, 'in casu' a matéria-prima é o algodão. Já o fio industrializado é produto intermediário, decorrente de operação por encomenda.

De acordo, até aqui, por não se fundar a dissidência em tal discussão conceitual.

Prossegue defendendo o ilustre par que a aquisição foi da matéria-prima, o algodão. A sua transformação em fio decorre de outra operação que não a aquisição. Trata-se da industrialização por conta de terceiros, não contemplada na regra de regência, o artigo 1º da lei já mencionada abaixo transscrito:

"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 traiam 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." (grifei)

Ainda que respeite o fundamento do raciocínio, penso que o mesmo se calca, equivocadamente, em literal interpretação da regra.

Antes de aplicar-se tal forma de interpretação, incumbe relembrar, e disto não discrepa esta Câmara, que o benefício foi instituído para desonerar a carga tributária das exportações. Por tal, penso que, quando a lei fala em aquisições, não se resume a deferir o direito restrito a tal momento, excluindo operações que não se perpetrem ou que transcendam aquela definição temporal.

Quando a regra fala em resarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições, penso referir-se ao produto adquirido e ao custo que nele se contém e que nele vem a agregar-se.

Ora, o termo "aquisições" não se limita a compra e ao seu preço. Significa-igualmente, entre outras formas de aquisição, a obtenção de um produto, até a título gratuito. É, portanto, um conceito que engloba outras formas de aperfeiçoamento de seu conceito, que não a compra e o seu pagamento.

Não encontro, data vénia, resposta lógica, a não ser exacerbada interpretação literal, e contraditória aos princípios perseguidos pela regra instituidora do benefício.

Encerro minha manifestação aduzindo dois argumentos finais.

ff *JK* 7



Processo nº : 10920.000868/96-42
Recurso nº : 103.178
Acórdão nº : 202-15.733

Patrícia Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

O primeiro, e este o nobre Conselheiro-Relator exemplificou como perfeitamente abrangido pela norma, é a admissibilidade do benefício caso o produto tivesse sido adquirido já como produto intermediário (no de algodão), sem a ocorrência da industrialização por conta de terceiros.

Não vejo, e aí a discrepância, porque tratar desigualmente duas formas distintas de obtenção do mesmo produto. Não consigo admitir que a regra seja iníqua ao ponto de punir injusta e, no meu entender antijuridicamente, o exportador que opta por caminho que lhe assegure a competitividade através da obtenção de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem por preço final (custo) mais em conta.

Ainda que perpassasse pelos meus nobres pares que discordam deste entendimento, o pensamento de que tal operação objetivasse superavaliar o produto, mediante preço eventualmente majorado, visando alargar financeiramente o benefício, ainda assim de aplicar-se a regra como defendido. Caberia, juridicamente, fosse o caso, glosar a operação por simulada ou fraudulenta, e não simplesmente fazer tabula rasa da desconfiança. Vou mais além: não vejo estímulo para a prática, visto que a relação benefício potencial versus risco é altamente desestimulante à prática. No entanto, afirmo que o fenômeno não se sustenta juridicamente, sendo matéria árida para amparar o entendimento do desamparo ao direito.

O segundo e final argumento, ainda que reconheça não confortado peja juridicidade, é de que a operação de industrialização por conta de terceiros, inclusive em relação ao custo de mão-de-obra, sofre incidência do PIS e da COFINS, o que, por si só, justifica a desoneração tributária via ressarcimento ou compensação.”

b) Quanto à energia elétrica:

“Já quanto à questão de energia elétrica, tenho o entendimento de que a mesma insere-se na conceituação de insumos. Respeito e concordo com aqueles que entendem ser “produtos intermediários” espécie daquele gênero (insumos). No entanto, qual a segurança em afirmar que a energia elétrica, ainda que intangível, não possa como tal constituir-se. Tenho presente que a energia elétrica, por fonte de energia importante e aplicada na produção, insere-se no conceito de insumo e, dentro deste, de razoável entendimento referir-se a produto intermediário. Apenas como subsídio, invoco o fato de a legislação do ICMS defini-la como mercadoria. Por tal, não tenho, até o presente momento, motivos para excluir da base de cálculo do crédito presumido de IPI relativo ao PIS e a COFINS os gastos com a aquisição de energia elétrica.”

Ademais, o conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagens utilizados no processo produtivo, conforme preceitua o art. 1º da Lei, não exclui, nem distingue, nem qualifica qual o tipo de matéria estaria sujeito ao crédito. Também, não especifica o estado físico que deveria estar o produto, se no estado líquido, gasoso ou sólido. Como também não explicita o estado de acomodação da matéria para ser ou deixar de ser incluído na base de cálculo do benefício. Portanto, não há o que se questionar quanto ao estado



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/09/2003

2º CC-MF
FL

Cleuzo Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

físico dos bens no processo de produção. A energia é um insumo, portanto, matéria-prima também, e como tal é consumida no processo produtivo, tal qual os demais materiais, sejam eles químicos, físicos, em matéria em potenciais, em movimento ou latentes, etc.

Realmente, a energia elétrica participa do processo na transformação dos materiais em bens finais. Tanto é verdadeira essa assertiva que a energia elétrica encontra-se classificada na posição 2716.00.0000 da tabela de incidência do IPI, sofrendo ainda a incidência de PIS e COFINS, ainda que monofásicos.

Nos termos do artigo 1º da Lei nº 9.363/96, o crédito presumido do IPI foi instituído com o fim de permitir a desoneração fiscal das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre as aquisições de **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem** no mercado interno, para utilização no processo produtivo do produtor exportado.

Se a energia elétrica, ao longo da sua cadeia produtiva, sofre tributação, nada mais justo que incluí-la ou mantê-la na base de cálculo do benefício fiscal em tela.

Esse entendimento é corroborado com entendimento universal de que os **“países devem exportar produtos e não impostos”**, do contrário não se estaria respeitando o princípio constitucional da **não-cumulatividade** e, muito menos, desonerando a exportação, com vistas a melhorar a competitividade de nossos produtos com o objetivo de gerar divisas estrangeiras e empregos no país.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para incluir no cálculo do benefício as aquisições de energia elétrica, bem como dos valores referentes à industrialização por encomenda.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004

Raimar da Silva Aguiar
RAIMAR DA SILVA AGUIAR



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

Cleuzia Takafuji
Cleuzia Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 10920.0000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

VOTO DO CONSELHEIRO ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO, RELATOR-DESIGNADO

Inicialmente, no que diz respeito à matéria na qual concordo em parte com as conclusões do ilustre conselheiro Raimar da Silva Aguiar, considero oportuno expor as razões que me levaram a considerar em que circunstância é legítima a inclusão do valor da industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Para isso valho-me de excertos do voto que proferi no Acórdão nº 202-14.502 (R. 121.722):

A decisão recorrida fundamenta essa exclusão do valor de beneficiamento de insumos no estabelecimento de terceiros na orientação contida na resposta à questão 2.7 das Perguntas e Respostas sobre o Crédito Presumido, aprovada pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX Nº 312, de 03.08.98, cujo fundamento, por sua vez, residiria no fato de que, se a operação não foi tributada, é porque não foi incorporado insumo no beneficiamento encomendado, mas apenas serviços e serviços não estão compreendidos no conceito de MP, PI e ME, que são os componentes básicos para o cálculo do crédito presumido, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.363/96.

De pronto, tenho como inaceitável que eventual direito da recorrente possa ser negado com base em mera presunção, já que para a glosa do benefício incumbe ao Fisco provar a sua desconformidade com a legislação de regência. Ainda mais que no caso a ausência de créditos associados às entradas dos insumos retornados após o beneficiamento, não permite inferir que o executor da encomenda não tenha utilizado na operação insumos outros que não aqueles remetidos pelo autor da encomenda.

A hipótese de suspensão de IPI, prevista no art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98¹, no que se refere a insumos, deixa claro que só a utilização pelo executor da encomenda na operação de produtos tributados de sua industrialização ou importação é que impediria o retorno do produto beneficiado com suspensão de IPI, ou seja, não há perda da faculdade de suspensão na utilização pelo executor da encomenda na operação de MP, PI e ME adquiridos de terceiros.

Daí se conclui que, nos próprios termos do critério implícito adotado na resposta à questão 2.7 das Perguntas e Respostas sobre o Crédito Presumido, aprovada pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX Nº 312, de 03.08.98², é inconsistente afastar o

1

ART.40 - Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

VII - as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados a industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VIII - os produtos que, industrializados na forma do inciso anterior e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

- a) a comércio;
- b) a emprego, como matéria-prima, produto intermediário ou acondicionamento, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;

2 2.7) Encontra-se com habitualidade, casos em que a empresa produtora exportadora, remete matérias-primas de seu estoque para efetuar uma etapa produtiva em outra empresa. Por exemplo, o produtor exportador adquire couro semi-acabado e o envia a outra empresa (um curtume) para acabamento. Nesse processo, são agregados a essa matéria-prima diversos outros insumos, como produtos químicos, corantes, etc. O couro retorna modificado para o estabelecimento produtor exportador, acompanhado de nota fiscal indicando operação de beneficiamento. Pergunta-se, se o valor agregado, correspondente ao beneficiamento deve ser computado como aquisição de insumos (período de 1996) e como custos (a partir de 1997)? E, em caso de beneficiamento



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/09/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10920.000868/96-42
Recurso nº : 103.178
Acórdão nº : 202-15.733

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

valor cobrado ao encomendante da base de cálculo do crédito presumido pelo simples fato de o encomendante remeter insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda e este remeter o produto industrializado, no qual aqueles insumos foram aplicados, ao estabelecimento de origem também com suspensão.

Se o critério adotado para admitir a inclusão do valor cobrado ao encomendante na base de cálculo do crédito presumido é o de que o executor da encomenda tenha utilizado na operação MP, PI e ME, que não aqueles remetidos pelo encomendante, não faz o menor sentido a distinção entre insumos próprios (de fabricação ou importação do industrializador) ou insumos adquiridos de terceiros pelo industrializador, pois de qualquer maneira estaria configurada a adição de componentes básicos para o cálculo do crédito presumido, a justificar a inclusão do valor cobrado ao encomendante na sua base de cálculo.

Desse modo, mesmo na prevalência desse critério, para a glosa de valores registrados nos Livros Fiscais sob o CFOP 1.13 ou 2.13 – Industrialização efetuada por outras empresas – cometia ao Fisco apontar, nas respectivas notas fiscais de suporte, a inexistência de registro e cobrança de MP, PI e ME, que não aqueles remetidos pelo encomendante, ou obter a sua anuência acerca dessa circunstância, o que não ocorreu nestes autos. A recorrente, desde o início, enfatizou que no processo de industrialização/beneficiamento para acabamento do couro e execução de acabamento de parte do processo industrial, realizado por Atelier, não é um processo de cobrança de mão-de-obra, mas sim de transformação, envolvendo mão-de-obra, insumos e margem de ganho por parte do executor da encomenda.

Por outro lado, este Colegiado, no voto condutor do Acórdão nº 202-12.301, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima (R. 104.703), já havia se pronunciado a favor da inclusão no cálculo do incentivo do custo da industrialização realizada por encomenda, com base nas seguintes razões:

"Ainda com relação às aquisições, analisa-se a industrialização por encomenda. É certo que se a empresa adquirisse a madeira beneficiada, o valor que constaria na nota fiscal do fornecedor representaria o custo da madeira em bruto mais o custo dos serviços de beneficiamento. Neste caso, não há dúvida de que o valor dessa aquisição comporia a base de cálculo do incentivo, posto que madeira beneficiada foi transformada em móveis que foram exportados.

De outra forma, se a empresa fornecedora emitisse, duas notas fiscais, uma da madeira em bruto e outra do serviço de beneficiamento, que diferença faria para o acquirente? Para o fornecedor, a base do IPI, caso haja incidência, deve ser a soma dos valores das duas notas fiscais. Para o produtor exportador, o custo da matéria-prima há que ser composto pelo somatório das duas notas fiscais.

No caso presente, o fornecedor da madeira em bruto é um e o realizador do beneficiamento é outro. Isto quer dizer que as duas notas cogitadas

que não agregue outras matérias primas (exemplo, parte de calçado remetida para costura, colagem ou trançamento, acompanhada de todos os materiais necessários), o tratamento deve ser o mesmo?

R) No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/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. Porém, no caso em que o encomendante remete os insumos com tributação, e o industrializador por encomenda utiliza insumos próprios e, após a industrialização, remete os produtos tributados pelo IPI ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido. O entendimento aplica-se tanto ao exercício de 1995, quanto aos posteriores.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

2º CC-MF
FI.

Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

no parágrafo anterior são emitidas por estabelecimentos diferentes, mas isso não muda o fato de que, para o adquirente, o custo da matéria-prima é composto pelas duas parcelas: o preço pago pela madeira e o preço pago pelo beneficiamento da mesma, para que adquira as condições exigidas pelo processo de fabricação dos móveis a serem exportados.

Pelo exposto, reconheço como inerente ao custo da matéria-prima o que é pago para o seu beneficiamento em estabelecimento de terceiro, ainda mais que esse terceiro, como o primeiro fornecedor, também está sujeito às contribuições que o incentivo visa ressarcir.”

A par dos argumentos acima expendidos a própria regulação da industrialização por encomenda pela legislação do IPI, que, nos termos do § único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 deve ser utilizada subsidiariamente para o estabelecimento dos conceitos básicos para o cálculo do crédito presumido, aponta para a legitimidade de se considerar o valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda na base de cálculo do benefício.

De se ressaltar o aspecto de que o produto a ser descrito na nota fiscal de saída (retorno ao encomendante), emitida pelo executor da encomenda, será o que resultar da industrialização que realizar, com a classificação fiscal correspondente, o que também determinará a alíquota de IPI a ser aplicada, se for o caso. No dizer do Parecer Normativo CST nº 378/71: “...Se recebe blocos de ferro e confecciona máquinas ou aparelhos, como tais (máquinas ou aparelhos) deverá (o executor da encomenda) classificar os produtos saídos, ainda que neles empregue outras matérias-primas, ou produtos de sua fabricação...”

Por certo que o valor cobrado pela operação, com os destaques regulamentares, corresponderá à prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, que por sua vez representa o valor adicionado ao custo dos insumos remetidos pelo autor da encomenda, mas isso não descharacteriza o fato que realmente aqui importa, qual seja a nota fiscal emitida pelo executor da encomenda se refere ao produto que industrializou na sua integridade. Os destaques contidos nessa nota fiscal acerca dos insumos e mão-de-obra que utilizou atendem aspectos da cobrança entre as partes envolvidas e de controle do IPI.

Essa é a razão porque afinal consolidei o entendimento de que, na hipótese em exame, estando caracterizado na nota fiscal emitida pelo executor da encomenda que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), fica demonstrado o direito desse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, consequentemente, aferido pelo custo total a ele inerente, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96.

3

ART.1 - 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 ns. 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.

4 ART.2 - 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.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.



Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

Convém realçar que esse entendimento refere-se à situação em que o executor da encomenda realiza efetivamente industrialização em qualquer uma das modalidades previstas na legislação do IPI e que seja contribuinte em face das contribuições sociais (PIS/PASEP e COFINS), cuja desoneração na exportação de mercadorias nacionais é o objetivo e razão de ser do benefício em tela.

Ademais, não vejo a disposição instrumental contida no art. 3º⁵ da Lei nº 9.363/96 como óbice para esse entendimento, porquanto a nota fiscal emitida pelo executor da encomenda contém (ou deveria conter) todos os elementos para a apuração do valor do produto afinal a ser considerado na base de cálculo do crédito presumido, pois nela também há a indicação da nota fiscal com que foram remetidas as matérias-primas pelo autor da encomenda.

Nesse diapasão, a sistemática de apuração do valor de aquisição desse produto, atendendo a conveniência de ordem prática, mediante a soma do valor do insumo adquirido no mercado interno registrado nos Livros Fiscais sob o CFOP 1.11 ou 2.11 – Compras para industrialização, com o valor consignado no CFOP 1.13 ou 2.13 – Industrialização efetuada por outras empresas, com os expurgos pertinentes, se for o caso, está em consonância com o aludido dispositivo legal.

No que diz respeito aos ajustes acima mencionados, *in casu*, conforme apurado na Informação de fls. 205/206, deverão ser expurgados: a) da importância consignada no CFOP 1.13, o valor de R\$70.943,05, correspondente às inclusões indevidas de serviços de manutenção/conservação e simples remessa de mercadorias (planilha de fl. 204); b) a totalidade da importância consignada no CFOP 2.13, pois todas as operações com essa classificação referem-se a operações diversas (aquisição de material de expediente, por exemplo) e não a industrialização por encomenda. De se notar que a Recorrente acatou essas exclusões (fls. 208/210).

No mais, a propósito dos conceitos de receita de exportação e de receita operacional bruta adotado para fins do cálculo do benefício fiscal em tela, endosso integralmente os fundamentos da decisão recorrida no particular.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37%, sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.

§ 6º Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.

§ 7º O pagamento dos valores referidos nos §§ 4º e 5º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

5 ART.3 - Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/19/2005

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

Da mesma forma no que diz respeito às exclusões da base de cálculo do crédito presumido de bens que não se identificam com os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, em face dos produtos industrializados pela Recorrente (tecidos).

— Aduzo que não têm serventia para o caso as alegações deduzidas com fulcro no princípio da não-cumulatividade, pois aqui, a rigor, não está em discussão a abrangência dos insumos suscetíveis de assegurar o direito ao crédito escritural de IPI no mecanismo que operacionaliza esse princípio para efeito da exigência do imposto em questão, mesmo que coincidentes.

Com efeito, a escolha das categorias de produtos ensejadoras de comporem a base de cálculo do benefício fiscal em tela foi determinada pela lei que o instituiu, cuja observância deve ser estrita, em se tratando de norma de natureza incentivadora, na qual a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular. No dizer do mestre Carlos Maximiliano⁶:

“o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”

Assim sendo, somente produtos que se identificam com matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados são passíveis de comporem a base de cálculo do crédito incentivado em preço, por expressa disposição legal (Lei nº 9.363/96, art. 2º⁷).

Ademais, o conteúdo semântico dessas categorias de produtos está circunscrito ao que sobre elas dispõe a legislação do IPI, pois além de ser este o tributo utilizado para instrumentar esta espécie de incentivo fiscal, a lei incentivadora assim optou (Lei nº 9.363/96, art. 3º, § único⁸).

No artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto no 87.981/82, assim como nos dispositivos equivalentes dos regulamentos posteriores, encontra-se a aludida delimitação, *verbis*:

⁶ Hermenêutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333.

⁷ 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.

⁸ operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.



Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente." (grifamos)

Nesse diapasão, o Parecer Normativo CST nº 65/79, nada mais fez do que, com maestria, explicitar o alargamento dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, ao dizer que: *"a partir da vigência do RIPI/79, 'ex vi' do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas."*

Esclarece, pois, que como tal devem ser tratados aqueles materiais que *"hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida".*

Em resumo, para a legislação do IPI, apenas podem ser considerados matérias-primas e produtos intermediários os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação, excepcionados, por certo, os bens classificáveis no ativo permanente que ontologicamente e segundo os princípios contábeis geralmente aceitos não guardam nenhuma pertinência com aqueles identificáveis como matérias-primas e produtos intermediários.

Por ai se vê que o Parecer Normativo CST nº 65/79 oferece uma interpretação do dispositivo legal em comento que se apresenta consistente e nos lindes da norma interpretada, como reconhecido pela jurisprudência predominante deste Colegiado, com respaldo, inclusive de vários julgados.

Por exemplo, o RESP nº 18.361-0-SP, que trata de materiais refratários empregados na indústria [cerâmica] que são consumidos lentamente na produção [de ladrilhos], não integrando o novo produto e nem o equipamento que compõe o ativo fixo da empresa, *"devem ser classificados como produtos intermediários, conferindo direito ao crédito fiscal"*. Ou seja, não se vislumbra nenhuma discrepância entre essa decisão e o critério explicitado no PN CST nº 65/79, já que o produto em tela se desgasta *"em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida"*.

Destarte, de plano devem se afastadas as despesas isoladas com fretes e com comunicações que, à evidência, nem mesmo se identificam com o conceito mais amplo



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

2º CC-MF
FL

Processo nº : 10920.000868/96-42

Recurso nº : 103.178

Acórdão nº : 202-15.733

de insumos. Já no que respeita à energia elétrica, *in casu*, a sua participação no processo produtivo da Recorrente é indireta, sem contato direto com o produto industrializado, condição lógica e legal, com respaldo na jurisprudência, para que quaisquer outros bens possam ser assemelhados às matérias-primas e produtos intermediários para efeito de compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 e as medidas provisórias que a antecederam.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para considerar incluído na base de cálculo do crédito presumido o valor cobrado decorrente de industrialização por encomenda, excluído o valor de R\$ 70.943,05 do total informado pela empresa como industrialização por encomenda dentro do estado no CFOP 1.13 e a totalidade do valor informado como industrialização fora do estado (CFOP 2.13).

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004.

ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

AB