



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo nº 10920.000868/96-42
Recurso nº 202-103.178 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 02-03.512
Sessão de 02 de setembro de 2008
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e DOHLER S.A. COMÉRCIO E INDÚSTRIA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/12/1995

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo ser incluídos, em sua base de cálculo, os valores dos serviços de industrialização por encomenda.

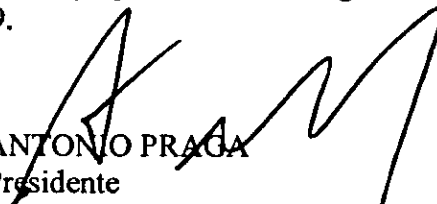
CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA.

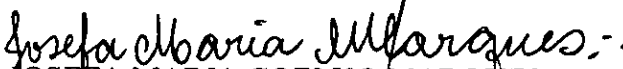
De acordo com a Súmula 8 do 2º Conselho de Contribuintes, incabível crédito presumido sobre a energia elétrica consumida nos termos da Lei nº 9.363/96.

Recursos especiais da Fazenda Nacional provido e do Contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, quanto à matéria "industrialização por encomenda". Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto (Relator), Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que negaram provimento ao recurso; 2) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial do contribuinte. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques. Presente ao julgamento a advogada da recorrente Dra. Fábila Regina Freitas, OAB/DF nº 14.389.


ANTONIO PRAGA
Presidente


JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
Relatora-Designada

FORMALIZADO EM: 25 AGO 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente da CSRF), Antonio Carlos Guidoni Filho (substituto do vice-presidente da CSRF), Josefa Maria Coelho Marques, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez López, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Julio Cesar Vieira Gomes, Leonardo Siade Manzan, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gilson Macedo Rosenberg Filho e Manoel Coelho Arruda Junior (substituto convocado).



Relatório

Em 5 de julho de 1996, a interessada DOHLER S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA apresentou (fls. 98/101) pedido de ressarcimento em dinheiro de crédito de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – das contribuições de PIS/PASEF e COFINS incidentes sobre insumos empregados em produtos exportados. Requereu o valor de R\$ 525.180,31 (quinhentos e vinte e cinco mil, cento e oitenta reais e trinta e um centavos) referente ao período de abril e dezembro de 1995.

A Delegacia da Receita Federal de Joinville – SC reconheceu o direito creditório no valor solicitado. Devido a erro de digitação, a delegacia, reconheceu um direito de complementação do valor no valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Contudo, a interessada apresentou contestação afirmando que o valor a ser ressarcido era de R\$ 720.829,65 (setecentos e vinte mil, oitocentos e vinte e nove reais e sessenta e cinco centavos), apresentando justificativa dos cálculos e apontando legislação sobre o valor requerido nos pontos de discordância.

Em 28 de fevereiro de 1997 (fls. 205/206), o Auditor Fiscal encarregado da diligência excluiu os valores de R\$ 70.943,05 (setenta mil, novecentos e quarenta e três reais e cinco centavos), referente às aquisições a título de industrialização por encomenda dentro do estado, e de R\$ 42.984,78 (quarenta e dois reais, novecentos e oitenta e quatro reais e setenta e oito centavos), fora do estado.

A interessada apresentou manifestação, concordando com o fiscal no que tange à exclusão dos valores acima referidos e requerendo a reconsideração da liberação do saldo remanescente do Crédito Presumido de IPI.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis – SC, em 19 de maio de 1997 (fls. 211/218), indeferiu a solicitação da requerente, nos seguintes termos:

“CRÉDITO 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 n° 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 apurar o produto
das vendas (Port. MF n° 38/97, art. 1º e IN SRF n°
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."

Inconformada com a decisão, a interessada apresentou Recurso Voluntário, em 14 de março de 2000 (fls. 220/229), demonstrando a legalidade dos procedimentos para cálculo adotados e solicitando provimento ao recurso, mantendo inalterado o Demonstrativo do Crédito Presumido apresentado anteriormente.

O julgamento foi convertido em diligência em 2 de fevereiro de 1998. Em 5 de maio de 2004 (fls. 314/324), a interessada requereu o processamento do Recurso Voluntário.

Em 11 de agosto de 2004 (fls. 326/341), os membros da Segunda Câmara, acordaram, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito ao crédito no tocante a industrialização por terceiros. Sua ementa segue:

**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, conseqüentemente, de ser aferido pelo*

8 4

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.

Diante da decisão supra, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, com fundamento no artigo 32, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes. O Recurso apresentou argumentos contra o direito de crédito IPI relativo às parcelas de produtos que são enviados a industrialização por encomenda. Requereu a reforma do acórdão recorrido e o restabelecimento da decisão de primeira instância.

O contribuinte apresentou, em 19 de outubro de 2005 (fls. 358/369), Recurso Especial em face do Acórdão 202-15.733, com fundamento no artigo 32, II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes. Requereu também a utilização de fretes no cálculo do crédito presumido de IPI, para reversão parcial da decisão de segunda instância. Alegou também em contra-razões que não poderia prosperar o entendimento do FISCO de não classificar a energia elétrica como matéria prima ou material intermediário.

O despacho de fls. 504/505 deu seguimento parcial ao Recurso Especial da interessada quanto à energia elétrica, encaminhando o processo para a Fazenda Nacional apresentar contra-razões. Despacho nº 202-392 deu seguimento exclusivamente quanto à inclusão de energia elétrica na base de cálculo do referido crédito, mas negou seguimento quanto à inclusão dos fretes nessa mesma base.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões, de fl. 508 e ss., alegando que o Recurso Especial não deve ser conhecido, nem provido.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

Quanto à admissibilidade, vejo que ambos os despachos de admissibilidade foram adequadamente fundamentados. Ressalto, apenas, quanto ao despacho de fls. 504, que negou seguimento ao recurso do contribuinte quanto à inclusão dos fretes, cuja fundamentação fora a de que o Acórdão paradigma não seria adequado e aderente ao caso. Concorde com o Presidente da Câmara, muito embora concorde com o contribuinte quanto ao mérito do pleito. Infelizmente, não foi demonstrado dissensão para que pudéssemos avaliar a questão quanto ao mérito.

Ambos os recursos são tempestivos, preenchem os requisitos de admissibilidade quanto aos excertos acolhidos, e deles tomo conhecimento.

No mérito, quanto ao recurso da Fazenda, cabe uma série de digressões, que ora passo a tecer aos nobres pares:

Primeiramente, é fato que o art. 2º da Lei no. 9.363/96 não vedou expressamente o crédito sobre produtos remetidos para industrialização. Também não os assegurou, assegurando porém os créditos relativos à matéria-prima, materiais de embalagens e produtos intermediários adquiridos, ou seja, ao menos a essas três categorias, aplicadas na industrialização, estaria garantida ao contribuinte a tomada do crédito. Mas é de se arguir se não caberia também o crédito sobre o total da industrialização, ou seja, além daquelas mercadorias enviadas, se o valor agregado pelo industrializador não poderia ser objeto de crédito.

Entendo que sim.

Primeiramente, pelo simples fato de que sobre esse valor agregado houve incidência de PIS e de COFINS. Lembrando que o crédito que ora se analisa é crédito de PIS e de COFINS, apenas compensável com o IPI. O legislador quis sempre eliminar a incidência em cascata dessas contribuições na exportação de mercadorias, e obstar isso é contrariar o espírito da lei e sua interpretação sistemática. Interpretação sistemática que garantiu nesse Conselho inclusive o direito ao crédito sobre aquilo sobre o que não houve pagamento anterior, caso das pessoas físicas e cooperativas.

Mas há outros argumentos de ordem jurídica e econômica.

Primeiramente, faço referência à resposta à questão 2.7 das Perguntas e Respostas sobre o Crédito Presumido, aprovada pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312, de 03.08.1998, 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 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.

Afirmou o Fisco que:

"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 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."

Adoto, outrossim, o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, nos termos do voto do relator que aduziu, *litteris*:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. IPI. DIREITO AO RESSARCIMENTO. ART. 1º DA LEI Nº 9.363/96. BENEFICIAMENTO FEITO POR OUTRA EMPRESA. POSSIBILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. CRÉDITOS ESCRITURAIS. ÓBICE PELO FISCO. INCIDÊNCIA. ART. 111, INCISO I, DO CTN. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS Nºs 282 E 356/STF.

I - De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.

II - Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI.

III - A jurisprudência desta Corte tem autorizado a correção monetária dos créditos escriturais do IPI quando o aproveitamento é impossibilitado por óbice imposto pelo Fisco. Precedentes: AgRg nos EREsp nº 396.330/SC, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 01/07/05 e AgRg no Ag nº 570.583/SC, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 06/06/05.

IV - A Corte de origem não se debruçou sobre o tema acerca da interpretação literal da legislação tributária, prevista no art. 111, inciso I, do CTN, faltando-lhe o necessário prequestionamento. Incidência das Súmulas nºs 282 e 356/STF.

V - Recurso especial conhecido em parte e, neste ponto, improvido."

No seu voto, o relator, corretamente sustenta que "Desta forma, não há como negar que o beneficiamento da matéria-prima esteve sujeito ao pagamento de PIS/COFINS, influenciando no custo do produto a ser exportado. E se o objetivo da Lei 9363/96 é desonerar o PIS/COFINS do produto exportado, tal custo deve ser obviamente considerado na base de cálculo do crédito presumido do IPI, sendo totalmente irrelevante se a operação (etapa) é ou não tributada pelo IPI. Tanto é assim que a legislação que institui tal benefício fiscal (a MP 674 de 25/10/94-DJ - 26/10/94), previa o ressarcimento em moeda corrente. Embora a Lei 9363/96 tenha mudado a forma de compensar o produtor/exportador (alcançando-lhe crédito presumido de IPI), concluir que tal crédito mantém relação direta com o fato gerador do IPI, como sugere o Boletim Central nº 147, de 04/08/98, da SRF, que fundamentou a negativa do Fisco, é exorbitar o texto legal. Como bem elucidado na sentença proferida, o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 não exclui a possibilidade de as empresas produtoras exportadoras, atuando na condição de encomendantes, nas industrializações por encomenda, poderem se creditar do IPI incidente sobre as aquisições dos produtos intermediários para serem utilizados no processo produtivo, ou seja, no caso, para serem utilizados na industrialização do produto final. Destarte, na presente hipótese, interpretando-se o disposto no aludido art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação. Nessa esteira, verifica-se que não há qualquer restrição legal à concessão de tal crédito pelo fato de o beneficiamento de insumos ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda, mormente em tal operação ter incidido o PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração em momento posterior, independente de ter ou não incidido o IPI."

Além de obstar um incentivo antijuridicamente, do ponto de vista econômico não cabe ao julgador arraigar-se em conceitos ultrapassados. Nos ensina a hermenêutica jurídica que a aplicação da legislação evolui à medida que a realidade à sua volta modifica-se ao longo do tempo. Vemos que as autoridades fiscais apegam-se aos conceitos de industrialização do Parecer Normativo nº 65, de 1979, ou seja, de 30 anos atrás, quando a infraestrutura econômica brasileira e internacional sequer conhecia a atividade transnacional. Quando ainda concluíamos nosso processo de "substituição de importações".

Isso posto, importantíssimo citar a doutrina, em especial Marco Aurélio Grecco, que bem define insumos, no contexto em que os dispositivos legais se inserem.

Para esse doutrinador, "Insumo" não é palavra de origem latina que faça parte do arcabouço básico de nossa língua. Trata-se de vocábulo aqui introduzido por influência da língua inglesa ao se referir a "input" como algo que se introduz a determinado processo ou composição e, por isso, está ligado a respectiva existência.

No uso corrente, para este doutrinador, a palavra evoca três sentidos: o econômico, o físico e o funcional.

Da perspectiva econômica, "insumo" designa os fatores de produção, conceito que abrange, basicamente, o capital (em suas diversas manifestações) e o trabalho.

Da perspectiva física, "insumo" é todo e qualquer elemento material que compõe o produto final, nele se transforma ou é consumido no respectivo processo de produção (=referencial e o PRODUTO).

Da perspectiva funcional, "insumo" é todo elemento que integra o processo de produção de mercadorias ou serviços, a abranger tudo que repercuta no processo de produção ou fabricação do qual decorrerá a receita ou o faturamento (=referencial e a ATIVIDADE).

Qual destas três acepções seria a mais adequada ao caso?

Note-se, inicialmente, que as Leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que "insumo" deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto.

Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.

No âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, § 3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores o que obviamente só pode ter ocorrido em relação a algo que seja "produto industrializado", de modo que a palavra "insumo" só pode evocar sentidos que sejam necessariamente compatíveis com essa idéia (=algo fisicamente apreensível). Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de fundamento restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o § 11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física. É assim hoje, foi assim quando da Lei nº 9.363/96.

8 9

Para o doutrinador, "Serviços também são insumos". As Leis de regência admitem que serviços sejam "utilizados como insumo" na produção ou fabricação de bens. Essa previsão é suficiente, para Marco Aurélio Greco, para mostrar ter sido adotado um sentido amplo para o termo que não se limita aos bens físicos que compõem o produto ou integram etapa do respectivo processo produtivo que nele desemboca imediatamente.

Todo serviço - em maior ou menor medida - compõe-se de uma atividade exercida pelo prestador e de uma utilidade fruída pelo tomador. Não é raro existir uma dissociação física entre elas a ponto de a atividade ocorrer num local e a utilidade em outro. Ademais, a utilidade é de caráter predominantemente imaterial (intangível) e, muitas vezes, ela é que determina seu valor a justificar o respectivo preço.

As Leis da não-cumulatividade prevêm expressamente que o serviço pode ser utilizado como insumo de produção ou fabricação. Ora, argúi o doutrinador, como um serviço (atividade + utilidade) pode ser insumo da produção ou da fabricação de um bem?

Será efetivamente insumo sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado. Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou produto existirem ou terem certas características.

Na medida em que os serviços configuram insumos no âmbito de PIS-COFINS, pois as respectivas utilidades são fruídas como tal (por condicionarem a existência ou integrarem funcionalmente o processo ou o produto), então os bens também estarão sendo utilizados como insumo na medida em que das utilidades que deles emanarem dependam a existência ou a qualidade do processo ou do produto.

Isto dá sentido ao dispositivo legal ao admitir créditos relativos a combustíveis, pois estes, quase sempre, limitam-se a disponibilizar uma utilidade (calor, temperatura em determinável móvel, locomoção de bens nas etapas do processo de produção ou de fabricação etc.) relevante para o processo ou para o produto, mas sem que haja agregação física neste último.

Vale dizer, "utilizar como insumo" e extrair dos bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas. Vale dizer, fazer com que - no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte - processo e produto sejam o que são.

Portanto, o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens ou serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto. Terem as leis de regência admitido créditos relativos a "serviços utilizados como insumos" e a prova cabal de que o conceito de "utilização como insumo" no âmbito da não-cumulatividade de PIS-COFINS não tem por critério referencial objeto físico, pois um sem-número de serviços não interferem direta nem fisicamente com produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes.

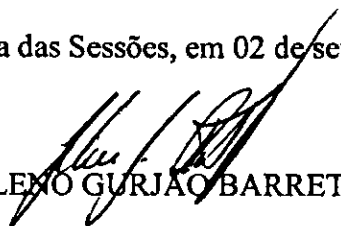


Esse o conceito moderno de “insumo”. Esse o referencial que deve nortear a concessão ou não do direito ao crédito presumido de PIS e COFINS (compensável com IPI), embrião do sistema atualmente vigente, cujos princípios são comumente aplicáveis.

Quanto ao recurso do contribuinte, apesar de discordar, no mérito, tenho que seguir a Súmula n. 8 do 2º CC, a meu ver precocemente imposta, aliás cujos argumentos acima prolatados também servem de contestação.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao presente Recurso Especial da Fazenda Nacional, e por negar provimento ao recurso do contribuinte, mantendo a veneranda decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 02 de setembro de 2008.


GILENO GURJAO BARRETO

Voto Vencedor

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Designada

Divirjo do eminente relator no que diz respeito à inclusão, na base de cálculo do incentivo, do valor pago pela Interessada pelos serviços de industrialização prestados em regime de encomenda.

De fato, é inadmissível a inclusão dos serviços de industrialização por encomenda na base de cálculo do incentivo.

A matéria-prima, na remessa para industrialização, não sofre alteração de valor. No processo de industrialização, o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima.

Embora se possa alegar que sobre o serviço incidem as contribuições que deram origem ao incentivo, não se trata de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, cujos valores são os únicos a integrarem a base de cálculo do crédito presumido, por expressa disposição legal.

A Lei nº 9.363, de 1996, não atribui o direito sobre insumos, sem fazer restrição. Textualmente, a Lei se refere a “matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem”, que têm um conceito jurídico preciso, e não a insumos.

Não se trata de matéria a ser resolvida por interpretação extensiva, uma vez que a lei é claríssima ao definir as aquisições que dão direito ao incentivo. Nem, tampouco, é admissível a integração por aplicação de analogia, uma vez que a questão está claramente regulada por lei, que definiu de forma clara e inequívoca a inexistência de direito ao crédito nessa hipótese.

Veja-se que o raciocínio de que “se houvesse adquirido diretamente as matérias-primas, haveria o direito”, não é premissa suficiente para concluir pela existência do direito de crédito. Se assim fosse, em relação a qualquer direito poder-se-ia efetuar o mesmo raciocínio.

Para concluir pela existência do direito, haveria que se considerar uma outra premissa, que é a de que as situações seriam equivalentes, raciocínio típico da analogia, que não é forma de interpretação, mas de integração do direito.

Portanto, considerar que se outra hipótese houvesse ocorrido, em vez da que realmente ocorreu, para concluir que se trata de situações equivalentes representa regulação positiva do direito, para estender o benefício a situação claramente não contemplada na lei, o que é completamente inadmissível.



Quanto à matéria, a disposição da Lei nº 9.363, de 1996, foi clara, ao instituir o incentivo, que sua base de cálculo seria composta pelo valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção de produtos exportados.

A própria Lei estabeleceu, em seu art. 3º, parágrafo único, que se deve utilizar, “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”.

Veja-se que, expressa e especificamente, determina a Lei que os conceitos de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem devem ser extraídos do Regulamento do IPI. Trata-se de comando legal do legislador dirigido ao intérprete.

O crédito presumido de IPI, não se deve olvidar, foi criado por lei como incentivo financeiro ao exportador, com o objetivo de minimizar os efeitos da incidência das contribuições sociais, nas etapas anteriores, e não o de excluir todos os efeitos da incidência. Por isso mesmo é que se trata de crédito presumido e, obviamente, não corresponde, em regra, ao total das contribuições pagas no mercado interno.

Dessa forma, é incoerente interpretar as disposições pelos seus fins, especialmente quando não visaram à eliminação completa dos efeitos da incidência e a própria Lei determina como determinados conceitos devem ser interpretados.

Ademais, o reconhecimento do direito de crédito, no caso, atribui maior direito de crédito ao industrial que terceiriza sua produção do que àquele que industrializa os próprios produtos exportados.

No valor do serviço pago, incluem-se, obviamente, todos os custos de industrialização, como manutenção de máquinas e equipamentos, mão-de-obra industrial e administrativa, impostos e contribuições pagas no mercado interno pelo prestador do serviço e o seu lucro.

No caso do industrial que não terceiriza sua produção, entretanto, somente integram o cálculo do incentivo os valores das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Nem se alegue que, sobre os custos equivalentes do industrial não encomendante não incidem as contribuições sociais.

De fato, no caso de industrialização por encomenda, elas incidem sobre o total do valor da prestação do serviço, o que não ocorre na outra hipótese. Entretanto, o industrial pagará as referidas contribuições, relativamente aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, sobre as peças de reposição adquiridas, sobre a parcela da mão-de-obra utilizada na fabricação de produtos vendidos no mercado interno, sobre custos de material administrativos e outros mais.

Assim, se a lei devesse ser interpretada de forma a se adequar o mais possível ao seu fim, haver-se-ia que reconhecer o direito de crédito sobre outros custos, independentemente de haver industrialização por encomenda, que não representariam, sob qualquer que fosse a interpretação, matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

Dessa forma, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a disposição do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996, seria inútil, o que equivaleria a lhe negar vigência.

for

[assinatura]

Portanto, ou se adota a interpretação com base nas disposições legais existentes, de que o direito existe apenas em relação àquilo que está previsto na lei, ou se caminha para além dos propósitos legais, exercendo-se o papel de legislador positivo e criando-se direito não previsto em lei, quando se trataria de questão a ser resolvida "*de lege ferenda*", e não "*de lege data*".

Com essas considerações e acatando as oportunas alegações da Fazenda Nacional, voto por dar provimento ao recurso do procurador.

Sala das Sessões, em 02 de setembro de 2008.

Josefa Maria Coelho Marques:
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

