ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11020.000376/2006-04

COPIA

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

Processo nº	11020.000376/2006-04
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-003.836 – 3ª Turma**
Sessão de	28 de abril de 2016
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente	HYVA DO BRASIL HIDRÁULICA LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 14/01/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE INSUMO EMPREGADO NO PROCESSO PRODUTIVO DO BEM EXPORTADO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

Não contraria as disposições da Lei 9.363/96 a inclusão na base de cálculo do incentivo por ela instituído das despesas com industrialização por encomenda desde que esta seja realizada sobre bem a ser empregado como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem na fabricação do bem a ser exportado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas e Charles Mayer de Castro Souza.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Demes

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente). O julgamento iniciara-se na sessão de 17/3/2016, em que votaram o Relator e os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Demes Brito, Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Charles Mayer de Castro Souza, Vanessa Marini Cecconelo e Maria Teresa Martínez López, tendo sido interrompido em face do pedido de vista do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que presidiu a sessão, e concluído nesta data.

CÓPIA

Relatório

Controverte-se direito a inclusão das despesas com industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei 9.363/96, negado na decisão recorrida.

Para comprovação da divergência o sujeito passivo aponta os acórdãos nº 202-15.733 e nº 202-16.361. Neles, que têm o mesmo relator, a possibilidade de inclusão foi reconhecida quando o produto resultante da industrialização por encomenda é utilizado como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem na produção daquele que vem a ser exportado pelo postulante ao crédito presumido.

Em todas as peças de defesa apresentadas pelo sujeito passivo, afirma-se ser esta a situação dos autos, mas não se diz qual o bem submetido a industrialização adicional e nem como ele é usado no processo produtivo. E nada há nas decisões já proferidas, muito menos no relatório elaborado pela fiscalização acerca desse aspecto, visto que para as autoridades que já examinaram o processo isso seria irrelevante.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnam pela manutenção do julgado com os mesmos fundamentos da decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Como relatado, cuidamos de mais um daqueles casos em que informação fundamental para formação da convicção do julgador encontra-se por completo ausente dos autos. No caso concreto, partilho exatamente a tese dos paradigmas colacionados, que exige que o material submetido a industrialização adicional seja posteriormente utilizado no processo produtivo do bem que venha a ser exportado, aí servindo como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, informação que não se encontra nos autos, ainda que objeto de afirmação nas defesas apresentadas.

Na segunda instância (Turmas Ordinárias) baixaríamos os autos em diligência para que essa informação fosse colhida. Aqui na CSRF, tem-se entendido impraticável tal conduta.

Concluo pela aceitação do recurso, na medida em que a informação de que os produtos recebidos entram no processo produtivo da recorrente, que consta de todas as suas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

peças de defesa, não foi controvertida em momento algum no processo. Destarte, assumo-a como verdadeira e passo ao exame do mérito do recurso.

E cabe, a meu ver, lhe dar inteiro provimento, pois partilho, há muito, a tese sufragada nos recursos paradigmas. As razões para tanto já foram por mim explicitadas quando indicado redator em outro processo (nº 11065.001205/2001-63). Peço vênia para transcrevê-las aqui:

> *Incumbiu-me o i. Presidente da redação do acórdão no atinente à industrialização por encomenda, visto ter a maioria divergido do entendimento esposado pelo n. relator.*
>
> *Conforme se observa de seu voto, três são os fundamentos para que ele entenda que o valor pago pelo industrial-exportador não pode ser computado na base de cálculo do benefício fiscal instituído pela Lei 9.363/96.*
>
> *Em primeiro lugar porque a interpretação daquela norma haveria de ser restritiva por envolver renúncia de receita fiscal. Ocorre que ele não explicita o comando legal que dá suporte à sua conclusão e, por isso, começo daí minha divergência.*
>
> *É que, a contrário senso, se lê no artigo 111 do CTN:*
>
> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
>
> I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
>
> II - outorga de isenção;
>
> III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.
>
> *Destarte, a se entender que essa seria sua fundamentação, necessário se faz enquadrar o benefício em tela como hipótese de suspensão ou de exclusão do crédito tributário, dado que não se trata nem de isenção de tributo nem de autorização para não cumprimento de obrigações acessórias. Não considero, no entanto, que os créditos presumidos em geral, e o da Lei 9.363 em particular, assim se possam definir.*
>
> *Com efeito, o mesmo CTN que a todos nós vincula, estabelece as hipóteses de exclusão de crédito tributário em seu art. 175:*
>
> Art. 175. Excluem o crédito tributário:
>
> I - a isenção;
>
> II - a anistia.
>
> Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E como a isenção já havia sido destacadamente mencionada no art. 111 entendo que os dois dispositivos lidos conjugadamente impõem a interpretação restritiva ou literal apenas à anistia, à suspensão de crédito tributário e à dispensa de obrigações acessórias. Não me parece que o crédito presumido se inclua em qualquer dessas situações.

Assim, ainda que fosse necessário dar uma interpretação "ampliativa" ao comando inserto na Lei 9.363/96 considero que nada o impede. Sequer há tal necessidade, porém.

É que o segundo fundamento do dr. Rodrigo é a premissa de que o valor aqui discutido não se enquadra como "valor de aquisição", ou seja, decorrente de uma operação de compra e venda, como exigido pela Lei, mas sim de um pagamento por uma prestação de serviço. A essa premissa também não adiro.

Em primeiro lugar porque a própria legislação do IPI, única ao que eu saiba que cuida da figura da industrialização por encomenda mediante a remessa de insumos por parte do encomendante, é clara em caracterizá-la como uma operação de "industrialização parcial" sujeita ao IPI. E dessa imposição não exclui nem mesmo os casos em que o executor da encomenda não agrega nenhum insumo por si adquirido. Isto é, mesmo nesta última hipótese, em que se poderia legitimamente pretender sua equiparação a mera prestação de serviço, a obrigação relativa ao IPI é mantida. E, no meu entender, ainda quando sujeita ao ISS.

Deixemos por enquanto essa hipótese de lado, dado que é mister reconhecer não ser ela a regra. De fato, na maior parte das vezes em que um industrial recorre à industrialização por encomenda o faz por não reunir condições técnicas de realizar internamente tais operações, seja por falta de pessoal capacitado, seja por não possuir o equipamento adequado.

A opção não está, assim, vinculada ao aproveitamento de um possível benefício fiscal. Está ligada, isto sim, à racionalidade econômica. Em outras palavras, ela decorre de uma decisão econômica de não verticalizar o processo produtivo, criando internamente uma linha ou divisão para realizar a operação em tela, seja porque infreqüente, seja porque é mais barato realizá-la fora.

Posta essa diferente premissa, o fato é que o item em discussão (couro, no caso concreto) só assume a condição de matéria prima para o postulante do benefício (fabricante de calçado) após ter sido submetida a essa industrialização parcial adicional. Antes, matéria prima ainda não é.

Essa conclusão, a meu ver, se impõe pela própria definição de matéria prima tantas vezes por nós repetida: item que é utilizado no processo produtivo e aí é integral e imediatamente consumido, incorporando-se fisicamente ao item fabricado. Ora, se no estado em que inicialmente adquirido o item não pode ainda participar do processo fabril do postulante, como pode ser, desde logo, considerado matéria prima?

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Só o é, a meu sentir, após submetido àquele tratamento adicional. E, como já disse, mesmo a interpretação literal do texto normativo permite sua inclusão nesse caso. Deveras, dispõem os arts. 1º e 2º da Lei 9.363:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes **sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas,** produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o **valor total das aquisições de matérias-primas,** produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador

A meu ver, pois, o "valor total" a que se refere a lei tem de corresponder àquele que a empresa desembolsou para contar em seu estabelecimento com um item que empregará efetivamente na produção do produto a exportar.

Vale repetir que esse acréscimo de valor – correspondente à aqui discutida "industrialização adicional" – inclui, no mais das vezes, não apenas despesas com mão de obra, mas também, e com destaque, depreciação de ativo fixo não existente no estabelecimento do encomendante, e, no mínimo, o lucro daquele que realiza a operação.

A presença dessa última parcela é, por si só, suficiente para não fazer sentido pressupor – ao menos como regra – que um dado estabelecimento capaz de realizá-la internamente "opte" por contratá-la a terceiros e pagar mais por isso.

De todo modo, admitindo que na maior parte das vezes há mesmo outros itens compondo o "preço dos serviços prestados", a restrição proposta pelo dr. Rodrigo, parece-me, não os alcançaria. De fato, quanto a eles, a meu sentir, não há como dizer que não ocorra uma operação comercial.

A celeuma, pois, vê-se restrita às despesas com mão-de-obra. De fato, em outros processos ela vem expressa em votos da primeira instância e em relatórios de verificação fiscal elaborados pelas autoridades incumbidas dos trabalhos fiscais. E pode ser resumida assim: se o postulante houvesse internalizado a operação, não haveria crédito presumido sobre essa parcela. Por "analogia" (ou "isonomia" ou "justiça fiscal" ou qualquer

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

coisa semelhante) também não deveria haver se ele a "externaliza".

Como já repeti, a validade do argumento tem como condições necessárias que 1) o postulante ao crédito presumido possa fazer internamente a operação; 2) o valor pago ao executor se resuma ao da mão-de-obra empregada.

Essa segunda condição só seria válida na ausência de qualquer capital. Do contrário, haverá, pelo menos, o "custo do capital" empregado, entendido como a sua depreciação mais lucro. Em outras palavras, apenas se fosse contratado algum(ns) trabalhador(es), sem qualquer equipamento, para "prestar o serviço".

Admitindo que isso fosse mesmo possível (e valesse a pena, do ponto de vista econômico) o argumento ganharia força pela nossa jurisprudência que limitava o incentivo às "aquisições realizadas a contribuintes dos tributos a ressarcir". Desnecessário dizer que ela já não mais se sustenta em face das reiteradas decisões do STJ em sentido contrário.

De modo que, aclarados devidamente os contornos da restrição cogitada pelo dr. Rodrigo, acredito que a questão somente se coloca se: 1) houver uma contratação apenas de "serviços" de industrialização e 2) ela se der junto a pessoas físicas que não empreguem qualquer insumo ou equipamento nessa prestação.

Não é sequer necessário aqui adentrá-la: no presente processo (e acredito que em todos que venhamos a examinar) muito longe estamos dessa situação. Aqui se pagou a outra empresa para transformar couro cru em couro wet blue*, o que requer o emprego de equipamentos específicos e pessoal especializado.*

Despiciendo dizer, sobre o valor pago incidiram integralmente as contribuições que se quer ressarcir.

E, por fim, não foi sequer questionado pela fiscalização que o couro wet blue *recebido é empregado, como matéria-prima, nos calçados fabricados.*

Essa é, em verdade, a única restrição que faço: dado que a lei fala em matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não haveria tal possibilidade de inclusão se os materiais recebidos fossem exportados no mesmo estado.

De fato, já tivemos oportunidade de examinar caso em que a "fábrica" de calçados de fábrica não tinha mais nada, "terceirizada" que fora toda a produção. Ela se limitava a exportar o produto pronto, assim recebido dos executores. Nessa hipótese, entendo eu, não há benefício algum.

Mas aqui, ao contrário, a empresa emprega o couro beneficiado na efetiva fabricação dos calçados que exporta. Não vejo motivos então para que se exclua a parcela do beneficiamento realizado.

Não muda essa minha conclusão o terceiro argumento do n. relator. É ele o fato de a Lei 10.276 ter expressamente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

autorizado a inclusão dessa parcela que não consta expressamente da Lei 9.363. A conclusão foi: se a partir daí pode, é porque antes não podia.

Com a devida vênia, entendo que as regras de hermenêutica consagradas não permitem essa ilação. De fato, não faz sentido (lógico) deduzir uma proibição em uma lei porque de outra tal proibição não conste. A não ser que a nova lei esteja regulando a mesma matéria.

Como se sabe, a Lei 10.276 institui uma forma alternativa de cálculo do benefício, como reconhece o relator. Assim, dela tudo o que decorre é que na sistemática por ela introduzida pode; nada se pode inferir quanto à outra modalidade de que ela não trata e cuja legislação cabe interpretar.

Com essas considerações, manteve a maioria o deferimento da parcela que a douta PFN pretendia fosse excluída.

E esse é o acórdão que me coube redigir.

Como se vê, divirjo do posicionamento exposto pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional, em suas contra-razões ao recurso especial, *verbis*:

Cumpre destacar a interpretação da legislação de IPI, no que respeita à prestação de serviços na industrialização por encomenda a terceiros, trazida a lume pelo Boletim Central nº 147, de 4 de agosto de 1998, aprovado pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312, de 3 de agosto de 1998, pergunta 2.7, ora transcrita, verbis*:*

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 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido,trata-se de mera prestação de serviços e não de aquisição de matéria prima, material de embalagem e produto intermediário. 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. (destaques do original)*

CÓPIA

Como já afirmei no voto, nem mesmo se o encomendante não remeter nenhum insumo pode-se dizer que não haverá acréscimo de insumos ("mera prestação de serviços"). Com efeito, nem mesmo a conclusão extraída pela PFN da informação produzida pela SRF em seu site (questão nº 723, inserida na publicação "Perguntas e Respostas do Programa de Imposto de Renda - PIR 2001"), vênia máxima, procede: mesmo quando o executor nenhum insumo acresce em seu processo industrial, ainda assim a operação é industrialização para efeito do IPI e sobre ela incide sim o imposto, consoante as disposições dos arts. 3º e 4º da Lei 4.502/64 na forma reiteradamente interpretada nos diversos decretos que a regulamentaram. Note-se que, em meu entender isso não é condição para deferir ou não o incentivo. E, como digo em meu voto, nem mesmo nesse caso é lícito concluir que o valor da operação apenas corresponde ao valor da mão-de-obra empregada.

Caracterizado, pois, que a industrialização se deu sobre insumo que vem a ser, depois, efetivamente empregado no processo produtivo do bem exportado, cabe, em meu entender, incluir o valor pago no cálculo do incentivo.

Com essas mesmas considerações, que, acredito, abordam todas as razões normalmente suscitadas para negar o direito ora discutido, voto por dar provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 07/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA