



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

Processo nº 11065.000150/99-16
Recurso nº 227.036 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-00.515 – 3ª Turma
Sessão de 19 de novembro de 2009
Matéria IPI - industrialização por encomenda
Recorrente CALÇADOS VIADEI LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

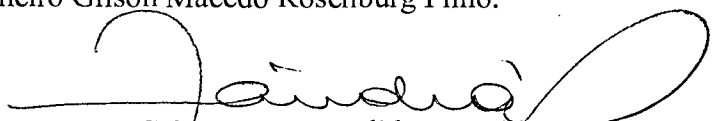
IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

O incentivo denominado “crédito presumido de IPI” somente pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda.

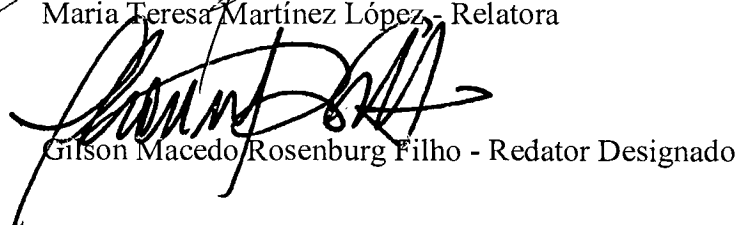
Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Susy Gomes Hoffmann, Rodrigo Cardozo Miranda, Maria Teresa Martínez López (Relatora) e Leonardo Siade Manzan, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.


Caio Marcos Candido - Presidente Substituto


Maria Teresa Martínez López - Relatora


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Rodrigo Cardozo Miranda, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial apresentado pela contribuinte (fls. 146/158), apresentado contra o acórdão 201-78.643, de 11/08/2005, da então 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI – dos valores pagos a título de industrialização por encomenda (beneficiamento do couro semi-acabado), e da atualização do crédito pela Taxa Selic.

A ementa do acórdão recorrido possui a seguinte redação:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CORREÇÃO MONETÁRIA. ALEGAÇÃO DE DIREITO EM FASE DE RECURSO. MATÉRIA PRECLUSA. Os contornos do litígio administrativo são formados no momento da apresentação da impugnação de lançamento ou da manifestação de inconformidade contra decisão da autoridade fiscal, de forma que descabe o conhecimento de matéria somente abordada no recurso. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. CUSTOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. O incentivo denominado "crédito presumido de IPI" somente pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda. Recurso negado.

A contribuinte traz jurisprudência da CSRF favorável à inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI – dos valores pagos a título de industrialização por encomenda (beneficiamento do couro semi-acabado).

O recurso foi parcialmente admitido apenas quanto a inclusão dos custos de industrialização por encomenda pelo despacho nº 201.429 de fl. 217, depois de verificado o atendimento aos requisitos formais para a sua admissibilidade. A interessada foi cientificada da interposição do recurso especial optando pela não apresentação de contra-razões (fls. 220/221).

Dessa decisão que admitiu parcialmente o recurso, a contribuinte apresentou Agravo (atualização no ressarcimento) sendo rejeitado (fls. 231/232).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

O recurso especial da contribuinte em relação aos custos de industrialização por encomenda atende aos requisitos formais e, portanto, dele tomo conhecimento.

A matéria discutida no presente feito refere-se a pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI relativamente a exportações realizadas entre outubro e dezembro de 1998.

Conforme relatado, o recurso interposto apenas foi admitido em relação a discussão da inclusão ou não, na apuração do crédito presumido, dos valores referentes ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros (couro) decorrente da industrialização por encomenda.

Consta do voto do acórdão recorrido o que a seguir transcrevo:

Conforme muito bem esclarecido pelas decisões anteriormente prolatadas no presente processo, a Lei nº 9.363, de 1996, apenas previu o direito de crédito presumido sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Se na referida lei houvesse alguma intenção de fixar o incentivo de forma irrestrita, no tocante a todos os custos sujeitos às contribuições sociais, ter-se-ia adotado outra redação e não a redação específica que consta da lei.

Veja-se que nem todos os custos de industrialização do próprio fabricante estão abrangidos pelo incentivo, muito embora estejam sujeitos à incidência das contribuições (COFINS e PIS/Pasep).

Nesse contexto, a admissão do direito sobre os custos de serviços implicaria conceder maior benefício ao encomendante do que àquele concedido ao produtor por conta própria, pois, certamente, nos custos do serviço estariam incluídos valores que não seriam admitidos no caso de produção por conta própria, como salários de empregados, manutenção de equipamentos, lucros do próprio fabricante, por exemplo, a respeito de cuja inclusão sequer existe controvérsia administrativa, como ocorre no caso de combustíveis empregados em máquinas utilizadas no processo produtivo.

Essa situação é, obviamente, absurda.

Entretanto, volto novamente a ressaltar que, tratando-se de prestação de serviços, não podem os valores serem incluídos no



cálculo do incentivo, que deve ser apurado nos estritos limites legais.

Ouso divergir do i. Relator. A matéria já é bastante conhecida desta Eg. Turma julgadora que vinha julgando no sentido de reconhecer para efeito de apuração do crédito presumido, valores agregados ao custo de aquisição relativos aos custos incorridos por industrialização efetuada por terceiros, sobre os produtos adquiridos, visando acabá-los para o seu adequado uso no produto exportado pelo encomendante, produtor e exportador. Nesse sentido, menciono os Acórdãos CSRF/02-01.755 e 02-01.756, do Conselheiro relator Rogério Gustavo Dreyer, Recursos Especiais 203-112272 e 203-112273.

Com todo o respeito àqueles que divergem da interpretação desta Conselheira, penso que as decisões anteriores levavam em conta a melhor interpretação e aplicação da norma jurídica. Nesse sentido necessário se faz retornar ao passado.

A Exposição de Motivos nº 120 do Ministério da Fazenda, de 23/03/1995, referente à MP nº 948, de 23/03/95, convertida após reedições na Lei nº 9.363, de 16/12/96, revela qual o objetivo do incentivo em tela, quando informa:

*"A Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a **desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP** incidente sobre os insumos, **objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobre dita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos a favor do produtor exportador nacional.**" (negritos acrescentados).*

No excerto acima transcrito há referência à antiga MP nº 905/95, que antes instituíra o incentivo como ressarcimento em espécie, em vez de crédito presumido do IPI. Observe-se também a MP nº 905/95, cujos efeitos foram tornados insubsistentes pelo art. 8º da MP nº 948/95. Confira-se:

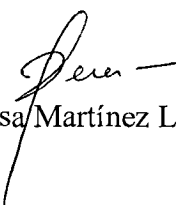
*"Art. 1º Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, **mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.**" (negritos acrescentados).*

Como se sabe, o texto acima não prevaleceu. A partir da MP nº 948/95, o incentivo ganhou feições novas, sendo afinal instituído como crédito presumido do IPI, embora com o mesmo objetivo de antes: **desonerar as exportações do PIS e COFINS incidentes sobre os insumos empregados nos produtos exportados.** Para bem observar as diferenças, não é demais repetir o texto do art. 1º da MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96:

“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 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.” (negritos acrescentados).

Tenho presente, pelo objetivo claro da lei de que a sua pretensão foi a de exonerar, a carga tributária incidente sobre as exportações relativa aos tributos. Penso ser irrelevante o fato de a agregação ser relativa à mão-de-obra com ou sem agregação de outros produtos. Tenho convicção do direito ao ressarcimento pretendido, na linha dos precedentes desta E. CSRF, razão pela qual admito a inclusão na apuração da base de cálculo do crédito presumido.

Com essas considerações, VOTO no sentido de dar provimento ao recurso da contribuinte.


Maria Teresa Martínez López

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Redator Designado

A discordância em relação ao voto da ilustre relatora diz respeito à possibilidade de utilização dos valores referentes aos serviços prestados por terceiros no cômputo da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sobre esse tema, percuciente é a lição do conselheiro Antonio Bezerra Neto, que peço vênha para transcrever e utilizar como fundamento de meu voto:

A Lei n.º 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu, em seu art. 1º, que o crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e para a COFINS sejam incidentes “sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo” (g.n.).

Em razão dos termos em que vazada a aludida norma, qualquer interpretação que se lhe empreste não deve afastar-se das



seguintes premissas: por primeiro, que os insumos utilizados no cômputo do benefício devam ser **adquiridos**, ou seja, **comprados** de outro estabelecimento, resultando de uma operação comercial de compra e venda mercantil, não de serviços, como é o caso em comento; segundo, que sejam efetivamente utilizados na produção de produtos exportados, no estabelecimento adquirente; terceiro, como se trata de direito excepto, não comporta interpretação ampliativa, pois os benefícios tributários devem ser interpretados restritivamente, já que envolvem renúncia de receitas públicas.

Em relação à primeira das premissas, na operação realizada pela contribuinte não há qualquer aquisição de matéria-prima, vez que já pertencia ao estabelecimento encomendante no momento do envio para industrialização por encomenda. A aquisição da matéria-prima se deu, portanto, em momento anterior à remessa para industrialização.

O custo do beneficiamento realizado por terceiro deve ser contabilizado como “Gastos Gerais de Fabricação”, não como incremento do valor da matéria-prima, não podendo ser incluído no cálculo do crédito presumido. O montante despendido por tal pagamento não deve entrar no cômputo do benefício, mesmo porque a operação de envio e retorno se dá com suspensão do IPI, conforme sublinhado na Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX n.º 312, de 3 de agosto de 1998.

Aliás, não há razão para que os custos dos insumos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem não sejam agregados quando utilizados pelo encomendante, quando a operação de industrialização se dá em seu **próprio estabelecimento**, mas, ao contrário, sejam agregados quando a industrialização se dê por encomenda. Ora, “Onde há a mesma razão, há de se aplicar o mesmo direito”, diz o brocardo romano.

Com efeito, tratar-se-ia de situação no mínimo incongruente, para não dizer injusta, retirando a racionalidade das disposições legais que compõem o arcabouço normativo do IPI.

No tocante à última das premissas inicialmente delineadas, pois que, quanto à segunda, não há dissenso, importa destacar que há uma certa tendência à construção de exegeses que resultam, as mais das vezes, de considerações outras que não a propriamente jurídica, tal como as de natureza meramente econômica, tão costumeiramente encontráveis no dia-a-dia do julgador.

Em que pese o brilhantismo como tais teses são construídas, é preciso evidenciar que não cabe ao intérprete a tarefa de legislar, de modo que o sentido da norma não se pode afastar dos termos em que positivada, pena de, invadindo seara alheia, fugir de sua competência.

Aliás, ainda com relação à terceira premissa, costuma ser encontrada nos textos que discorrem sobre Hermenêutica Jurídica a afirmação de que “a lei não contém palavras inúteis”, a qual, segundo se diz, vem a ser princípio basilar da disciplina. É dizer, as palavras devem ser compreendidas como tendo, ao menos, alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras

inúteis (Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, 8a. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

Quer-se evidenciar com isso que, caso se concebesse o contrário, não haveria razão para que o legislador expressamente previsse o cômputo do valor relativo à prestação de serviços na hipótese de industrialização por encomenda. Veja como dispôs ao estruturar o art. 1º da Lei n.º 10.276, de 2001, in verbis:

“Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto” (g.n.).

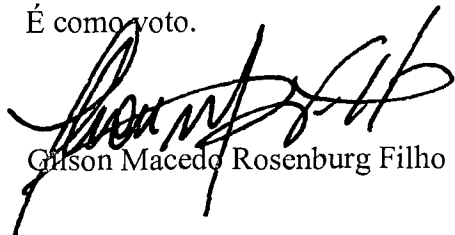
Ora, in casu, fosse verdadeira a afirmação de que os valores correspondentes ao serviço de beneficiamento, na industrialização por encomenda, deveriam ser incluídos no cômputo do crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, não haveria razão para que o legislador inequivocamente inserisse tal hipótese na Lei n.º 10.267, de 2001, permitindo o seu acréscimo juntamente com o custo de outros insumos (energia elétrica e combustíveis).

Note-se, por importante, que a aplicação do novel regramento, conforme disciplinado na Lei n.º 10.267, de 2001, se dá alternativamente ao estabelecido na Lei n.º 9.363, de 1996, quando da determinação do crédito presumido. Assim sendo, é de se concluir que a hipótese introduzida no inciso II naquele diploma legal não se encontrava incluída neste último.

Pelos fundamentos jurídicos e legais expostos, nego o aproveitamento dos custos com beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da sociedade para fins de cálculo do crédito presumido de IPI.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte para glosar os valores referentes à industrialização por encomenda do cálculo do crédito presumido do IPI.

É como voto.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Gilson M. R. Filho', written over the printed name.

Gilson Macedo Rosenberg Filho