



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

Processo n° 11065.000508/2002-40
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-005.260 – 3ª Turma
Sessão de 20 de junho de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS- IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARUA CALCADOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/10/2001 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS.

A industrialização efetuada por terceiros aplicada sobre insumo (a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem)adquirido pelo exportador, visando seu aperfeiçoamento, para posterior emprego nos produtos finais exportados pelo encomendante, compõe o custo de produção da matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, devendo compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e da COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3202-001.072, de 30 de janeiro de 2014, (fls. 214 a 220 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de creditamento dos valores da industrialização por encomenda.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, relativo a PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, correspondente ao 4º trimestre de 2001.

O Despacho Decisório excluiu do cálculo do crédito presumido pleiteado, a ser utilizado na compensação de débitos declarados pelo contribuinte, as parcelas referentes ao valor da prestação de serviços relativos às industrializações por encomenda e os acréscimos calculados pela taxa Selic.

O Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando em síntese, que são ilegais as restrições feitas através de Instruções Normativas, relativas às aquisições e gastos em questão, conforme sua análise da legislação e o entendimento dos tribunais e acórdãos do Conselho de Contribuintes citados. Encerrou requerendo a concessão do que foi originalmente pedido, acrescido da taxa SELIC, conforme princípios constitucionais e julgados citados em sua manifestação.

A DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou recurso voluntário, o Colegiado por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso para reconhecer o direito ao creditamento dos valores da industrialização por encomenda, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a serem exportados pelo encomendante se agrega ao seu custo de aquisição para fins de gozo e fruição do crédito presumido do IPI.

Recurso voluntário provido

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 222 a 231) em face do acórdão recorrido que deu provimento ao recurso do Contribuinte, a divergência suscitada da Fazenda Nacional diz respeito ao direito a crédito presumido de IPI nas operações de industrialização por encomenda.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigmas os acórdãos de números 02-02.814 e 9303-001.933. A comprovação dos julgados firmou-se pela transcrição integral das ementas no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 233 a 237 sob o argumento que comparando os fundamentos do acórdão recorrido e do acórdão paradigma, entendeu-se que restou caracterizado o dissídio jurisprudencial, sendo inequívoca a divergência manifestada, pois o acórdão recorrido manifesta-se pelo cabimento da inclusão, no cálculo do crédito presumido de IPI, pelo produtor exportador, do valor referente à

prestação de serviços relativos à industrialização por encomenda, no caso em que os produtos industrializados por terceiros são utilizados como matéria-prima pela encomendante, no seu processo de produção; já os acórdãos paradigmas, em sentido diametralmente oposto, entendem que tais valores não podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido de IPI.

O Contribuinte foi cientificado por edital para apresentar contrarrazões, conforme se verifica às fls. 239 e 240 e não se manifestou.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que observados os pressupostos para a admissibilidade do r. recurso.

O processo se refere à inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.363, de 1996, dos valores referentes à industrialização por encomenda.

Analisando os autos, verifica-se que a diligência realizada pela fiscalização concluiu que produtos industrializados por terceiros são utilizados como matéria-prima pela Contribuinte no seu processo de produção. As conclusões da diligência foram as seguintes (fls. 195):

MARUÁ CALCADOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ (MF) sob nº 72.107.1211000148, com sede e foro na Rua KraemerEck, nº 1293, bairro centenário, na cidade de Sapiranga/RS, neste ato representada por seu Diretor, Sr. Gilberto Morbach, em resposta ao Termo de Diligência nº 1, de 03106110, respondemos às perguntas na ordem que seque:

- 1. os produtos industrializados por terceiros são cabedais para costura e pré-fabricados de calçados;*
- 2. os mencionados produtos são utilizados como matéri-aprima;*

3. os mencionados produtos são utilizados no processo de produção do contribuinte/peticionário/impugnante;

4. o valor das aquisições para o 4º Trimestre de 2001 foi de R\$918.977,97.

Importante frisar que o beneficiamento de matéria-prima por terceiros não tem a natureza de prestação de serviços, e sim, de industrialização por encomenda. Assim, tratando-se de industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso a matéria-prima, que integra o custo do produto industrializado e posteriormente exportado, o valor cobrado por esta industrialização por encomenda integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

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.

Esta opção está ligada, à uma racionalidade econômica, pois 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 infrequente, seja porque é mais barato realizá-la fora.

Verifica-se que os *cabedais para costura e pré-fabricados de calçados* em discussão só assume a condição de matéria prima para o postulante do benefício (fabricante de calçados) após ter sido submetida a essa industrialização parcial.

Antes disso, matéria-prima não é utilizada no processo produtivo e nem é integral e imediatamente consumido ou incorporada fisicamente ao item fabricado pelo exportado.

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? Só o é, a meu sentir, após submetido àquele tratamento adicional.

E, como diz o texto normativo nos arts. 1º e 2º da Lei 9.363/96:

*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 n^{os} 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.

No presente o Contribuinte pagou a outra empresa para transformar beneficiar cabedais para costura e pré-fabricados de calçados, para depois a própria empresa transforma-lo em calçado e, o que requer o emprego de equipamentos específicos e pessoal especializado,

para realizar essa transformação. Não vejo motivos então para que se exclua a parcela do beneficiamento realizado.

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

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.

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.

Por fim, exponho que filio-me ao entendimento retratado pela Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais (abaixo reproduzido), no sentido de que os dispêndios decorrentes da industrialização por encomenda que venham a ser aplicados sobre ou na obtenção de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, por sua vez aplicados no processo produtivo do produto exportado, seu valor integra o custo deste insumo, e, conseqüentemente, deve integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Recentemente essa matéria foi tratada nessa Câmara Superior, os motivos encontram-se bem delineados no voto condutor do Acórdão 9303004.694, de 12 de março de 2017, da lavra do il. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, razão pela qual passamos a adotá-lo como razão de decidir:

Imaginem-se as seguintes situações: uma primeira, em que a matéria-prima sai do estabelecimento vendedor já definitivamente acabado e pronto para aplicação no processo produtivo do adquirente, ou seja, quando nela já se encontra aplicado aquele serviço que, se assim não fosse, o adquirente teria de encomendar a um terceiro a sua realização para o posterior emprego no seu processo produtivo. Neste caso, não se questiona que todo o valor do custo de aquisição da matéria-prima gera o direito ao crédito pleiteado.

Agora, uma segunda situação, na qual a matéria--prima é adquirida do estabelecimento vendedor sem que nele tenha sido aplicado o serviço que se afigura necessário à sua utilização no processo produtivo do adquirente, que, por isso mesmo, o encomenda a um terceiro. Embora o gasto assim dispendido seja incorporado ao custo da matéria-prima, a tese vencida o exclui da determinação do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996. Todavia, a Lei nº 9.363, de 1996, autoriza o direito ao crédito sobre todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo.

Não havendo óbice legal, todos os gastos empregados na matéria-prima a fim de permitir a sua utilização devem ser a ela incorporados, ainda que só empregados, por encomenda, por um terceiro, de modo que devem ser considerados na determinação do crédito presumido pelo encomedante.

Adotando o nosso entendimento, confirmam-se os seguintes acórdãos desta mesma Turma e do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a serem exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96. (Acórdão nº 9303001.721, de 07/11/2011).

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Provado que o bem submetido a industrialização adicional em outro estabelecimento é empregado pelo encomendante em seu processo produtivo na condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para obtenção do produto por ele exportado, o valor pago ao executor integra a base de cálculo do

*incentivo instituído pela Lei 9.363/96 deferido ao produtor-exportador. (...)
(Acórdão nº 930301.623, de 29/09/2011).*

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA-PRIMA. BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. INCLUSÃO. CUSTOS RELATIVOS A ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. DECRETO 20.910/32. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1.129.971 BA.

1. Ao analisar o artigo 1º da Lei 9.363/96, esta Corte considerou que o benefício fiscal consistente no crédito presumido do IPI é calculado com base nos custos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados no processo de produção da mercadoria final destinada à exportação, não havendo restrição à concessão do crédito pelo fato de o beneficiamento o insumo ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda. Precedentes: REsp 752.888/RS, Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2009; AgRg no REsp 1230702/RS, Ministro Hamilton Carvalho, Primeira Turma, DJe 24/03/2011; AgRg no REsp 1082770/RS, Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/11/2009.

2. A respeito do pleito de cômputo dos valores referentes à energia e ao combustível consumidos no processo de industrialização no cálculo do crédito presumido do IPI, o recurso especial não foi conhecido em face da ausência de prequestionamento. Nesta feita, a agravante limitou-se a repetir as teses jurídicas apresentadas no recurso especial, deixando de impugnar o fundamento específico da decisão hostilizada quanto ao ponto. Incidência da Súmula n. 182/STJ.

3. Em se tratando de ações que visam o reconhecimento de créditos presumidos de IPI a título de benefício fiscal a ser utilizado na escrita fiscal ou mediante ressarcimento, a prescrição é quinquenal. Orientação fixada pela Primeira Seção, por ocasião do julgamento do recurso especial representativo da controvérsia: REsp. Nº 1.129.971 BA.

4. Agravo regimental da Fazenda Nacional não provido e agravo regimental da contribuinte conhecido em parte e, nessa parte, não provido. (AgRg no REsp 1267805/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 22/11/2011)

Assim, considerando que o Contribuinte em seu processo produtivo comprovou que remete *cabedais para costura e pré-fabricados de calçados* para serem objeto de beneficiamento em terceiros, que após lhe retornam devidamente aperfeiçoadas para que sejam utilizadas como matéria-prima de seus produtos finais (calçados), que por sua vez são exportados ao exterior, tenho que, efetivamente, deve essa etapa de industrialização por encomenda ser agregada ao custo da matéria prima por ela adquirida, para fins de cômputo do crédito presumido de IPI veiculado pela Lei nº 9.363/96.

Assim sendo, na esteira das considerações constantes dos autos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran