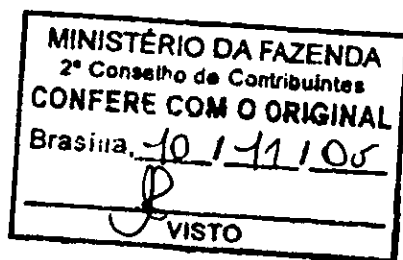




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 11065.000540/99-41  
Recurso nº : 125.470  
Acórdão nº : 203-10.355

Recorrente : OVERLAND TRADING S/A  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**IPI. INSUMO SUBMETIDO A INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. VALOR DE AQUISIÇÃO.** Para determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, pode ser incluído, no valor total das aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, o valor referente ao beneficiamento, por terceiros, dos insumos utilizados no produto exportado.

**MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS. EXPORTAÇÃO. RECEITAS. EXCLUSÃO.** Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, a receita oriunda da exportação de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a processo de industrialização pela empresa produtora e exportadora deve ser excluída do valor total da receita de exportação e também da receita operacional bruta.

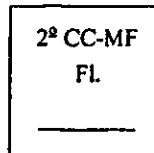
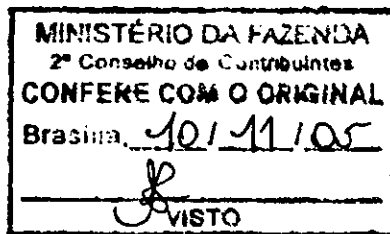
**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**OVERLAND TRADING S/A.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto à Industrialização por encomenda.** Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Leonardo de Andrade Couto; e **II) Pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, quanto à inclusão das receitas de revenda de mercadoria para o exterior compondo apenas as receitas de exportações, na formação do índice de cálculo do crédito presumido do IPI.** Contra essa tese, em primeira rodada, foram vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator), Leonardo de Andrade Couto e Emanuel Carlos Dantas de Assis que votavam pela exclusão da receita de revenda de mercadoria para o exterior na composição apenas das receitas de exportações. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada, na qual todos participaram, foram vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski (Suplente), Valdemar Ludvig e Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente) que davam provimento total a esse item, votando pela exclusão das receitas de revenda de mercadoria para o exterior tanto para compor as receitas de exportações quanto para compor a




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11065.000540/99-41  
Recurso nº : 125.470  
Acórdão nº : 203-10.355

Receita Operacional Bruta. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005

  
Antonio Bezerra Neto  
Presidente

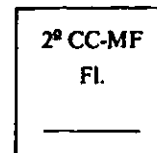
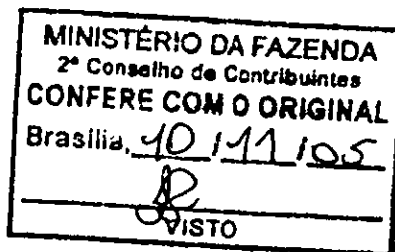
  
Sílvia de Brito Oliveira  
Relatora-Designada

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/inp



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11065.000540/99-41  
Recurso nº : 125.470  
Acórdão nº : 203-10.355

Recorrente : OVERLAND TRADING S/A

## RELATÓRIO

A empresa Overland Trading S/A requereu o reconhecimento de direito ao ressarcimento de créditos do IPI, de que trata a Lei nº 9.363, referente ao 3º e 4º trimestre do ano calendário de 1998, conforme Pedido de Ressarcimento, fl. 1, no valor de R\$ 76.584,34.

O contribuinte solicitou ressarcimento Crédito Presumido de IPI relativo ao PIS e COFINS incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação.

Conforme exposto no Relatório de Verificação Fiscal (fls. 99 a 102), a fiscalização considerou indevida a inclusão, na Receita de Exportação, do valor das vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros (CFOP 7.12), bem como o cômputo do valor da industrialização efetuada por terceiros no custo dos insumos empregados na industrialização de produtos exportados. Dessa forma, o ressarcimento foi deferido parcialmente pela autoridade competente, no valor de R\$ 30.874,59.

A empresa interpôs impugnação tempestiva ao indeferimento parcial do Pedido de Ressarcimento de IPI, fls. 117/133, alegando, em síntese, que:

- destina a totalidade de sua produção para o mercado externo, e também adquire mercadorias que são exportadas para o exterior, sob código CFO 7.12;
- adquire insumos, para serem industrializados e transformados em couro para exportação, em estabelecimentos de terceiros, sendo cobrada a matéria-prima aplicada (produtos químicos, lixas, navalhas etc.) e/ou a mão-de-obra agregada, sobre a qual incide o PIS/Pasep e a Cofins, assim, no momento em que a mercadoria industrializada (couro) ingressa no estabelecimento do impugnante, o valor adicionado é considerado matéria-prima. Portanto, os valores cobrados a título de matéria-prima aplicada e mão-de-obra agregada, utilizando-se o CFOP 1.13 ou 2.13, são considerados a própria matéria-prima;
- a orientação divulgada no BC SRF no 147, de 1998, seria incorreta, por contrariar o disposto na Constituição da República Federativa do Brasil, tendo a fiscalização excluído indevidamente o valor das vendas ao exterior (CFOP 7.12) da receita de exportação, passando a considerá-lo na receita total, o que diminuiu a base de cálculo do benefício. Tais vendas referem-se a mercadorias adquiridas para exportação, dentro da atividade de *trading*;

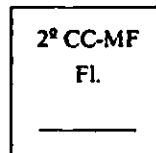
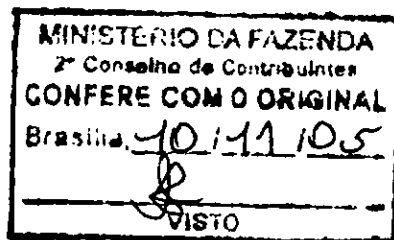
Às fls. 149/155, a DRJ/Novo Hamburgo – RS indeferiu o requerimento da contribuinte, em decisão assim ementada:

*“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – O valor referente ao beneficiamento dos insumos efetuados por terceiros, com suspensão do imposto na remessa e no retorno ao encomendante, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que se*

*[Assinatura]*  
3



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11065.000540/99-41  
Recurso nº : 125.470  
Acórdão nº : 203-10.355

*trata de serviços, não estando compreendidos no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

*Não se incluem na Receita de Exportação as vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, que não tenham sofrido qualquer processo de industrialização pelo exportador, incluindo-se, todavia, na Receita Operacional Bruta".*

*INCOSTITUCIONALIDADE – A autoridade administrativa é incompetente para examinar aspectos de legalidade e constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativos e Executivo."*

Inconformada com essa decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 158/173, interpôs recurso voluntário tempestivo a este Conselho de Contribuintes, onde reiterou o pedido da sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 11065.000540/99-41  
Recurso n° : 125.470  
Acórdão n° : 203-10.355

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTONIO BEZERRA NETO

O recurso cumpre as formalidades legais necessárias para o seu conhecimento.

**Industrialização por encomenda**

A recorrente insurge-se, em primeiro lugar, quanto à exclusão do cálculo presumido de insumos adquiridos, com os respectivos custos de seus beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da empresa para posteriores reaproveitamentos pela mesma. Segundo a mesma, as industrializações por encomenda revelariam aquisições de matérias-primas, vez que alguns insumos, além de mão-de-obra eram também agregados, razão pela qual deveriam ser consideradas no cálculo do crédito presumido de IPI.

A intenção da contribuinte é que os valores das notas fiscais emitidas pelos beneficiadores e elaboradores de produtos - que no seu dizer seriam insumos - fossem levados em consideração na base de cálculo do crédito presumido de IPI, e não apenas os quantitativos relacionados às aquisições originárias.

Reconheço que o tema gera acirrados debates na doutrina e na jurisprudência, merecendo uma análise minuciosa.

O ponto central da análise pode ser colocado da seguinte forma: somente a matéria comprada pela Recorrente é que configuraria insumo, ou também assim poderiam ser considerados os produtos beneficiados e elaborados por terceiros com material fornecido pela empresa.

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.).

*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 nº 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.*

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,



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.000540/99-41  
Recurso nº : 125.470  
Acórdão nº : 203-10.355

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 10/11/05 VISTO	2º CC-MF Fl. _____
--	-----------------------

não comporta interpretação ampliada, pois os benefícios tributários devem ser interpretados restritivamente, já que envolvem renúncia de receitas públicas.

#### Da necessidade de aquisição dos insumos

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.

A recorrente argumenta que se houvesse adquirido de fornecedores o couro beneficiado/acabado, e os itens elaborados que emprega na montagem de calçados, então poderia enquadrar os valores aos mesmos correspondentes no dimensionamento (artigo 2º da Lei 9363/96) do crédito presumido de IPI?

Vê-se que a recorrente se utiliza de uma hipótese contrafactual, o que só pela natureza do argumento já se vê que não é um fato. Mas, vamos conceder um crédito a essa hipótese. Sim, nessa hipótese ela teria direito ao crédito, pois nesse caso a situação se amoldaria aos precisos termos da norma, como aliás deve ocorrer com qualquer direito excepto: estar-se-ia **adquirindo matéria-prima ou um produto intermediário**.

Aliás, a coerência buscada pela recorrente naquela hipótese contrafactual levantada, abriria brecha em uma incoerência maior ainda, qual seja: Por que o legislador, seguindo o mesmo raciocínio, e com muito maior razão, não optaria também por conceder esse crédito relativo ao beneficiamento quando efetuado pelo próprio industrializador, e não por terceiro? Por que o legislador iria privilegiar a terceirização em detrimento da industrialização pelo próprio exportador, em uma mesma situação?

Não concedeu, por questão de coerência, pois não se está a tratar de **aquisição de matéria prima ou produto intermediário**, mas de simples custo do beneficiamento que deve ser contabilizado como "Gastos Gerais de Fabricação".

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. Ora, "Onde há a mesma razão, há de se aplicar o mesmo direito", diz o brocardo romano, assim, se não é possível incluir na base de cálculo do benefício, os custos com beneficiamentos realizados pelo próprio industrial exportador, não devem ser incluídos aqueles incorridos nos beneficiamentos realizados na industrialização por encomenda, nos mesmos produtos.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.000540/99-41  
Recurso nº : 125.470  
Acórdão nº : 203-10.355



### Do Direito Excepto

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.

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.

A interpretação econômica do fato gerador serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários. Admitir que a industrialização por encomenda seja considerada na base de cálculo do crédito presumido é alargar o rol dos contribuintes beneficiados pela "terceirização" do processo produtivo e estender o benefício a empresas que tem processo produtivo parcial, sem qualquer previsão legal, que, a princípio, dirigiu o crédito apenas aos industriais com processo integrado, excluindo vários outros setores da economia que realizam exportações, por exemplo, de produtos não tributados.

### Argumento Empírico – Lei nº 10.276/2001

Por último, e quem sabe o mais importante, se o cômputo dos valores dos serviços de industrialização por encomenda estivessem incluídos na base de cálculo do benefício previsto pela Lei nº 9.363/96, não haveria razão para que o legislador expressamente viesse a prever esta alternativa, em lei posterior. Vejamos como dispôs o art. 1º da Lei n.º 10.276, de 2001, *in verbis*:

*"Art. 1ª 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.*

*§ 1ª 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;*

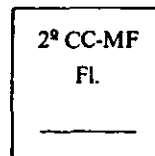
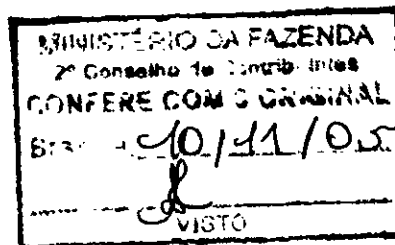
*II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto" (grifei).*

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,

7



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 11065.000540/99-41  
Recurso n° : 125.470  
Acórdão n° : 203-10.355

alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, 8a. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

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.

Observar, finalmente, que o uso do método alternativo para o cálculo do benefício, tem, como **contrapartida à inclusão de novos valores** na base de cálculo (aquisição de energia elétrica e combustíveis, e serviços de industrialização por encomenda), **a definição de um fator multiplicativo menor**: de 0,0537 (5,37% da base de cálculo, na Lei n.º 9.363/96) para 0,0365 (3,65% da base de cálculo, na Lei n.º 10.276/2001). **Portanto, não se pode argumentar que a Lei n.º 10.276/2001 seja “expressamente interpretativa”, nos termos do art. 106, I, do CTN.**

#### Das Implicações da Suspensão do IPI

Adicionalmente, a recorrente traz argumento circunscrito não à dicção da norma que instituiu o benefício, mas ao conceito de insumo: a remessa final não envolveria apenas prestação de serviço, mas também a agregação de outros insumos no processo de beneficiamento da matéria-prima original, ou seja, o beneficiamento seria “a própria mercadoria” (matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário).

Antes de enfrentar tal argumento, atine-se, inicialmente, por oportuno, que a remessa, e o retorno, todavia, **não foram gravados pelo IPI** (IPI suspenso – artigo 40 do Regulamento – Decreto 2.637/98- de tal imposto). Assim, nenhuma valia aventar-se a recorrente do argumento acima esposado, quando o seu modo de operar (remessa e retorno com **suspensão** do IPI) conduz necessariamente a uma presunção contrária, a de que não houve emprego de outros insumos pelo executor do beneficiamento, além daqueles remetidos pelo encomendante, não havendo nos autos prova em sentido contrário.

*“Art. 40. Poderão sair com suspensão do imposto:*

*(omissis)*

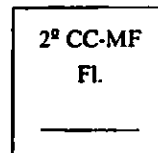
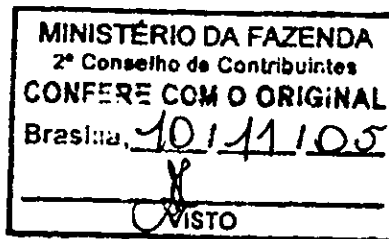
*VII - as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados a industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;*

*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;*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11065.000540/99-41  
Recurso n° : 125.470  
Acórdão n° : 203-10.355



a) a comércio;

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

### Da definição de industrialização

No que diz respeito ao argumento de que o beneficiamento se amolda à definição de industrialização, contida nos artigos 3º, parágrafo único, e 46, parágrafo único da Lei nº 4.502/64, o fato de uma prestação de serviço se amoldar ao conceito de beneficiamento previsto na legislação do IPI, não faz com que por um passe de mágica ela se transubstancie no conceito de "aquisição" de "matéria-prima". Ou seja, é uma condição necessária, mas não suficiente.

### Das considerações sobre valoração das normas

A não previsão da inclusão, na base de cálculo do benefício, do valor dos serviços de industrialização por encomenda, pode até ser considerada injusta pelo aplicador da lei.

Porém, não compete ao julgador administrativo estabelecer se uma norma é justa ou não, eficaz ou ineficaz. O primeiro é mais afeito à Filosofia do Direito e o último à Sociologia Jurídica. Ao julgador, cabe verificar a validade de uma norma, ou seja, se ela existe como regra jurídica no ordenamento pátrio, independentemente do juízo de valor. Uma norma pode ser, por exemplo, justa sem ser válida, ou ser válida sem ser justa. A correção desta eventual ausência de correlação entre as normas e os valores que regem o nosso ordenamento jurídico, compete aos legisladores e não à autoridade administrativa.

A distinção destes planos pode-se deduzir do pensamento de Norberto Bobbio, quando afirma:

*"...é preciso ter bem claro em mente se quisermos estabelecer uma teoria da norma jurídica com fundamentos sólidos, é que toda norma jurídica pode ser submetida a três valorações distintas, e que estas valorações são independentes umas das outras. De fato, frente a qualquer norma jurídica podemos colocar uma tripla ordem de problemas: 1) se é justa ou injusta; 2) se é válida ou inválida; 3) se é eficaz ou ineficaz."*

...

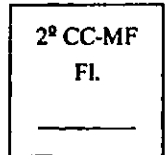
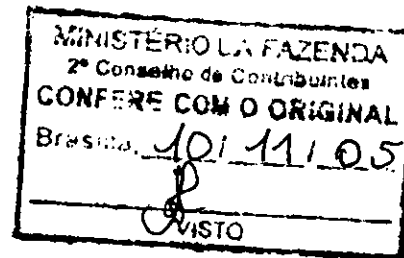
*"O problema da validade é o problema da existência da regra enquanto tal, independentemente do juízo de valor se ela é justa ou não. Enquanto o problema da justiça se resolve com um juízo de valor, o problema da validade se resolve com um juízo de fato, isto é, trata-se de constatar se uma regra jurídica existe ou não, ou melhor, se tal regra assim determinada é uma regra jurídica."*

...

*"Em particular, para decidir se uma norma é válida (isto é, como regra jurídica pertencente a um determinado sistema), é necessário com freqüência realizar três operações: 1) averiguar se a autoridade de quem ela emanou tinha o poder legítimo para emanar normas jurídicas ...; 2) averiguar se não foi ab-rogada...; 3) averiguar se não é*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11065.000540/99-41  
Recurso nº : 125.470  
Acórdão nº : 203-10.355

*incompatível com outra normas do sistema..." (Norberto Bobbio, Teoria da Norma Jurídica, 3a. ed. rev., EDIPRO, 2005, pp. 45-47)*

Portanto, quanto a esse item voto no sentido de que sejam desconsiderados da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores agregados correspondentes ao beneficiamento/acabamento e elaborações referidas anteriormente, para efeitos de operar-se o ressarcimento pleiteado nesses autos.

### **Receita de Exportação – Exclusão dos valores decorrente de revenda de mercadorias para o Exterior na Receita Operacional Bruta**

Não há o que ser reparado no procedimento da fiscalização, ao excluir da Receita de Exportação o valor decorrente de vendas de mercadorias para o exterior (CFO 7.12) e a conseqüente inclusão do mesmo valor na Receita Operacional Bruta - ROB.

Para que a receita de exportação possa ser computada no cálculo da proporcionalidade que determinará a base de cálculo, é necessário que o produto exportado seja industrializado pela exportadora, condição indispensável para gerar direito ao crédito presumido.

A conclusão de que o produto deve sofrer processo de industrialização pela empresa que o exporta decorre das expressões "empresa produtora e exportadora" e "para utilização no processo produtivo", constantes do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, assim como do disposto no parágrafo único do seu art. 3º, que determina a utilização da legislação do IPI para definir "produção".

Outrossim, vê-se, ainda, que a questão não é somente de lógica jurídica, mas também de bom senso e de razoabilidade. De importante que se deve ter em mente, para a análise do caso concreto, é que "*Nem sempre lei lógica precisa norma para estar no interior do sistema*", é o que nos ensina o saudoso jusfilósofo *Lourival Vilanova em sua obra "As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo"*, São Paulo, Editora Max Limonad, 1997, pg.26.

Apesar de tal exclusão não estar literalmente explícita na lei, vê-se que sua sustentação não encontra guarida quando posta em confronto com questões de fronteira. Explico-me melhor. Se partirmos do pressuposto, por exemplo, que toda a sua receita de exportação fosse oriunda apenas de vendas de mercadorias para o exterior (CFOP 7.12), bem assim todos os seus insumos fossem empregados na confecção de produtos produzidos para venda no mercado interno, perguntaríamos então: como sustentar, sem total distorção do incentivo fiscal, que nessa hipótese em questão, poder-se-ia aplicar a proporção entre a Receita de Exportação (vendas de mercadorias para o exterior) e a Receita Operacional Bruta (venda no mercado interno + vendas de mercadoria para o exterior) sobre os insumos (aquisição de matérias-primas) que não foram utilizados para integrar produtos industrializados e exportados? Seria no mínimo ofender o bom-senso.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11065.000540/99-41  
Recurso n° : 125.470  
Acórdão n° : 203-10.355

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFER- COM O ORIGINAL Bras. a. 10/11/05 VISTO	2º CC-MF Fl.
---	-----------------

Assim, conclui-se que o valor de revenda de mercadorias para o exterior não pode ser computado na receita de exportação para o cálculo do benefício, mas deve compor, sim, o valor da Receita Operacional Bruta, por tal conceito está estritamente definido em lei (art. 186 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99). Consta no sobredito comando legal que a receita operacional bruta é o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria e o resultado nas operações de conta alheia, excetuando-se apenas as vendas canceladas e os descontos incondicionais.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

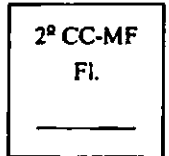
Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

  
ANTONIO BEZERRA NETO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.000540/99-41  
Recurso nº : 125.470  
Acórdão nº : 203-10.355



### VOTO DA CONSELHEIRA SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA RELATORA-DESIGNADA

Por não comungar o entendimento esposado pelo Ilustre Conselheiro Relator, faço, de início, breves considerações sobre argumentos por ele expendidos.

Sobre o cômputo, na apuração do crédito presumido do IPI, do valor de insumos submetidos a industrialização por encomenda e, posteriormente, retornados ao estabelecimento da recorrente para emprego na industrialização de produtos exportados, tendo em vista a dicotomia suscitada pelo Relator entre “matéria comprada pela recorrente” e “produtos beneficiados e elaborados por terceiros com material fornecido pela empresa” para definir o que configuraria insumo, cumpre lembrar que a Lei nº 9.363, de 1996, não deixa ao alvedrio do intérprete essa definição, impondo-lhe (ao intérprete) a utilização subsidiária da legislação do IPI, conforme art. 30, parágrafo único, desse diploma legal, que prescreve, *ipsis litteris*:

*Art. 3º (...)*

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre a 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.*

Assim, não só por considerar equivocado o foco central da análise feita no voto vencido, mas também por tratar-se de situação fática não alcançada pelos dizeres do texto legal e por emprestar à palavra “aquisições”, contida no art. 1º da precitada lei, sinonímia eleita ao léu, com desprezo à polissemia própria da palavra que, portanto, não permite ao intérprete nem mesmo escudar-se na interpretação literal, rechaço a premissa de que somente insumo comprado pela recorrente, com caracterização de operação comercial de compra e venda, possa ser considerado na base de cálculo do crédito presumido.

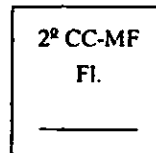
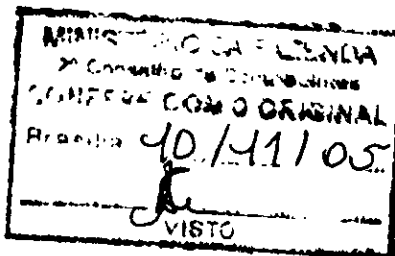
Feitas essas considerações, passo aos argumentos formadores da minha convicção sobre a matéria recursal que, versando sobre a base de cálculo do IPI, concentrou-se em dois pontos: insumos submetidos a industrialização por encomenda e receita de exportação oriunda da revenda de mercadorias ao exterior.

Quanto à industrialização por encomenda, note-se que é incontroverso o fato de que a recorrente efetivamente adquire insumo e de que o valor dessa aquisição integra a base de cálculo do benefício em tela. O que se discute nos autos é se o valor agregado a esses insumos em decorrência de seu beneficiamento por terceiros também poderia integrar essa base de cálculo.

Ora, relativamente aos insumos, a restrição legal que se tem refere-se a sua aquisição, que deve ser feita no mercado interno, conforme art. 1º da Lei no. 9.363, de 1996, e, no que diz respeito à base de cálculo do crédito presumido do IPI, esta deve ser calculada com observância do art. 2º dessa mesma lei, que estabelece:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11065.000540/99-41  
Recurso nº : 125.470  
Acórdão nº : 203-10.355

*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.*

(Grifou-se)

Note-se pois que, tratando-se de insumo adquirido no mercado interno de contribuinte das contribuições – contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) - cujo ressarcimento à empresa produtora e exportadora, por meio do crédito presumido, procura-se efetivar, não há outra restrição legal que possa-se opor para que o seu valor de aquisição integre a base de cálculo desse crédito.

Dessa forma, afastado o estrito sentido de compra e venda que se possa querer atribuir ao vocábulo “aquisições”, conforme já explicitado nas considerações iniciais que aqui registrei, resta perquirir se o valor agregado posteriormente pela submissão do insumo originariamente adquirido a processo de industrialização poderia integrar o seu valor de aquisição.

Nesse ponto, convém notar que o produto industrializado por encomenda, que retorna ao estabelecimento da recorrente, não se transmuda em função dessa industrialização, para descaracterizar-se como insumo. Ao contrário, somente após esse processo de industrialização pode ele ser efetivamente empregado como insumo do produto exportado. Portanto, parece-me coerente que o seu valor de aquisição seja o valor que se lhe possa atribuir quando em condições de ser utilizado no processo fabril.

Quanto ao argumento que frequentemente surge na apreciação dessa matéria é a circunstância de a remessa da matéria-prima para industrialização por encomenda ocorrer com suspensão do IPI, considero-o irrelevante, visto que essa suspensão decorre de permissivo legal contido na legislação do IPI, que, por si só, não possui o condão de descaracterizar o produto beneficiado como insumo produto final exportado.

Por fim, cabe lembrar julgado desta Terceira Câmara que referenda a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, do valor referente ao beneficiamento de insumos por terceiros:

*Número do Recurso: 122920*

*Data da Ocorrência: 17/05/2005*

*Tipo da Decisão: ACÓRDÃO*

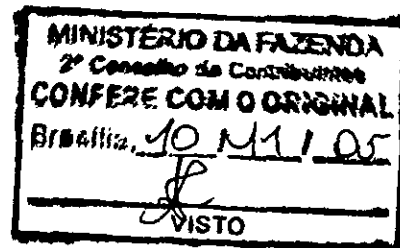
*Número da Decisão: 203-10135*

*Sigla da Decisão: DPM - DADO PROVIMENTO POR MAIORIA*

*Texto da Decisão: Deu-se provimento ao recurso: 1) por maioria de votos, quanto à inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI do valor referente ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, com suspensão do imposto. Vencido*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11065.000540/99-41  
Recurso nº : 125.470  
Acórdão nº : 203-10.355

*o Conselheiro Antonio Bezerra Neto; II) por unanimidade de votos, quanto à inclusão, no cálculo do Crédito Presumido de IPI, da receita de exportação, de valores relativos a vendas a empresas comerciais exportadoras efetuadas antes de 23/11/1996. O Conselheiro Antonio Bezerra Neto apresentará declaração de voto.*

Vencido esse primeiro ponto, passa-se ao exame da receita de exportação oriunda da revenda de mercadoria ao exterior.

Com efeito, a Lei nº 9.363, de 1996, ao tratar da apuração das variáveis que compõem a base de cálculo do crédito presumido, em seu art. 3º, apenas remeteu às normas que regem a contribuição para o PIS e a Cofins, sem impor exclusões da receita de exportação ou permitir deduções da receita operacional bruta. Contudo, em seu art. 6º, deferiu ao Ministro de Estado da Fazenda competência para definir a receita de exportação integrante da referida base de cálculo.

Ocorre que a definição dada em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda também não permite concluir que se deva excluir algum valor da receita em questão, conforme se verifica na literalidade do art. 3º, § 15, inc. II, da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, que dispõe, *ipsis litteris*:

*§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:*

*I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;*

*II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais;*

*(...)*

Destarte, a inferência de que a receita de exportação de produtos não submetidos a industrialização pela empresa produtora e exportadora deve ser excluída da receita de exportação para a determinação da base de cálculo do crédito presumido somente pode decorrer do exame da lei à vista de considerações finalísticas aliadas a ponderações de situações fáticas que, se observada apenas a literalidade do texto legal, conduziriam a hipóteses absurdas que, sem dúvida, o benefício fiscal não poderia alcançar, como, por exemplo, o caso de empresa produtora e exportadora que vende no mercado interno a totalidade das mercadorias que industrializa e só exporta mercadorias adquiridas de terceiros.

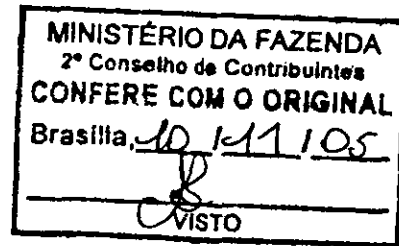
Dessa forma, entendo que não pode o intérprete prender-se à literalidade do texto, sob pena de desvirtuar o benefício fiscal em foco. Entretanto, tal raciocínio deve prevalecer também na determinação da receita operacional bruta, da qual há de se admitir a exclusão da receita de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros e não submetidas a processo de industrialização pela empresa produtora e exportadora.

Diante disso, voto por dar provimento ao recurso, para acolher a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, do valor referente ao beneficiamento dos insumos.



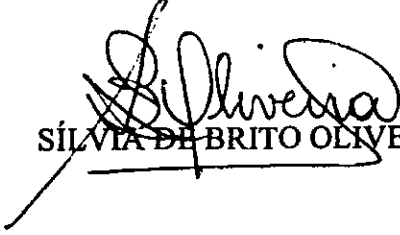
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11065.000540/99-41  
Recurso n° : 125.470  
Acórdão n° : 203-10.355



efetuado por terceiros, e para que seja deduzida, também da receita operacional bruta, a receita de exportação oriunda da revenda de mercadoria ao exterior.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA