



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

<b>Processo nº</b>	11065.000540/99-41
<b>Recurso nº</b>	225.470 Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-01.389 – 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	04 de abril de 2011
<b>Matéria</b>	Crédito Presumido de IPI
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	OVERLAND TRADING S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/1998

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

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

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (Relatora), Rodrigo Cardozo Miranda, Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Atulim.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto

Nanci Gama - Relatora

Antonio Carlos Atulim - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda Gilson Macedo Rosenburg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas, Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Henrique Pinheiro Torres.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com fulcro nos artigos 7º, inciso I, e 15º, §1º, ambos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, em face ao acórdão de n.º 203-10.355, o qual, em sede de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, foi retificado pelo acórdão de nº 203-12.086, resultando no sentido de, por maioria de votos, ser dado provimento parcial ao recurso voluntário no que se refere à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores dos insumos submetidos à industrialização por encomenda, e, por outro lado, pelo voto de qualidade, em lhe ser negado provimento parcial para excluir, da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores oriundos das simples revendas de mercadorias para o exterior, conforme ementa a seguir:

***“IPI. INSUMO SUBMETIDO À 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 de 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.”***

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando contrariedade à literalidade do artigo 1º, da Lei 9.363/96, requerendo a exclusão, da base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores correspondentes à “prestação de serviços” de industrialização por encomenda e, também, dos valores relativos às vendas, para o exterior, de soja em grão.

No que se refere à exclusão dos valores correspondentes à industrialização por encomenda, a Recorrente alega que o acórdão recorrido teria cometido equívoco ao entender que os valores pagos pela Recorrência à outra empresa seriam para “aquisição de matéria-prima”, eis que, na verdade, seriam valores referentes à “prestação de serviços”, ou seja, valores referentes a salários e encargos sociais, os quais não estariam abrangidos na base de cálculo do crédito presumido de IPI prevista nos artigos 1º e 2º da Lei 9.363/96.

No que se refere à exclusão dos valores relativos às vendas, para o exterior, de soja em grão, a Fazenda Nacional entendeu que a exportação de mercadoria revendida de terceiro, classificada como NT, não gera direito ao benefício fiscal em tela, eis que já se trata de produto industrializado.

Em despacho de fls. 211/212, o i. presidente da Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, entendeu por dar seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional tão somente para a revisão da matéria referente à industrialização por encomenda, eis que, no que se refere à outra matéria, qual seja, à exclusão dos valores relativos às vendas de soja em grão para o exterior, entendeu que o Recurso Especial carecia de objeto, eis que a Câmara recorrida já teria excluído, da base de cálculo do crédito presumido de IPI, o valor da simples revenda de mercadoria para o exterior, já estando, portanto, incluída, nesse contexto, a soja em grão que eventualmente tenha sido objeto de revenda ao exterior.

Devidamente intimada do despacho de admissibilidade que deu seguimento parcial ao seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional não apresentou agravo.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou suas contra-razões às fls. 218/226, requerendo a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Nanci Gama, Relatora

Em conformidade ao exame de admissibilidade realizado pelo i. presidente da Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, conheço parcialmente o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, eis que tempestivo e, a meu ver, no que se refere à industrialização por encomenda, entendo estarem reunidos os pressupostos de admissibilidade previstos no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF de nº 147/2007.

No que se refere à questão relativa às revendas de soja em grão para o exterior, entendo que o Recurso Especial realmente careça de objeto, não devendo ser conhecido nesse ponto, fato esse que, inclusive, foi consentido tacitamente pela Fazenda Nacional, que não interpôs agravo ao despacho de admissibilidade.

Assim, passo a análise do mérito.

O deslinde da presente lide se dá diante de situações em que a ora Recorrida, empresa produtora exportadora, encaminha matérias-primas, para serem beneficiadas em outras empresas, sem que estas agreguem, à matéria prima fornecida, outros insumos - como em casos que a ora Recorrida remete, a outras empresas, partes de calçado para costura, colagem ou trançamento, acompanhada de todos os materiais necessários para tanto (cfr. fls. 92, item 2.7).

Dessa forma, a controvérsia em tela cinge-se em determinar se o valor pago pela Recorrida, correspondente a esse tipo de beneficiamento sem agregação de outros insumos pela empresa encomendada, deve ser computado como “aquisição de matérias primas”, como fez o acórdão recorrido, ou como “prestação de serviços”, como aduz a Fazenda Nacional.

De fato, o artigo 2º, da Lei 9.363/96, ao determinar que “*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 e exportador*”, é categórico ao não incluir a “prestação de serviços” na base de cálculo do benefício fiscal.

Entretanto, em que pesem os argumentos da Fazenda Nacional focados para determinar que os valores pagos pela Recorrida seriam referentes à “prestação de serviços”, entendo que os mesmos não mereçam prosperar.

Isso porque, como bem esclarecido no acórdão recorrido, “*o produto industrializado por encomenda, que retorna ao estabelecimento da recorrente, não se transmuda em função dessa industrialização, para descharacterizar-se como insumo*”.

Ora, evidente é que as matérias primas beneficiadas por outrem, as quais serão utilizadas como insumo no processo de industrialização do produto a ser exportado, continuam a ser consideradas como matérias primas e, evidentemente, estão abrangidas pela expressão “*aquisições de matérias primas*” a que o artigo 2º, da Lei 9.363/96 faz referência.

Ademais, considerando o sedimentado ensinamento de José Pacheco da Silva de que “*na lei não existem palavras inúteis. Todas elas têm um sentido próprio e adequado*”<sup>1</sup>, e, também, as lições de Carlos Maximiliano de que “*presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas, devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva*”<sup>2</sup>, resta-se evidente que o legislador, ao utilizar o vocábulo “*aquisições*”, ao invés de algum referente à “compra e venda”, demonstra que o relevante, para compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI, é o valor de aquisição e não o valor de compra.

Dessa forma, resta-se indiferente o fato de a matéria prima inicial ter ou não sido fornecida pelo encomendante, ao encomendado, para fins de beneficiamento, desde que seja evidente, como o é, que o que foi adquirido (não comprado) pelo encomendante foi a matéria prima beneficiada que irá compor fisicamente e intrinsecamente o produto final a ser exportado.

Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pela maioria da jurisprudência desta corte, a saber:

1-) “*IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. DIREITO A CRÉDITO. LEI No- 9.363/96. O benefício deve ser calculado incluindo-se os valores referentes à operação de beneficiamento de insumo semi-acabado - industrialização por encomenda. (...)*”<sup>3</sup>

2-) “*(...) RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. 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 exportados pelo encomendante agraga-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do*

<sup>1</sup> DA SILVA, José Pacheco in “Tratado das Locações, Ações de Despejo e Outras”, São Paulo, 9ª ed., RT, 1994, p. 405.

<sup>2</sup> MAXIMILIANO, Carlos in “Hermenêutica e Aplicação do Direito”, 16ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1996, p. 110.

<sup>3</sup> Acórdão nº 202-16.676; 2ª Câmara do extinto 2º Conselho de Contribuintes; Relator Gustavo Kelly Alencar; DOU de 12/07/2007.

*crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.”<sup>4</sup>*

*3-) “IPI - CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - Caracterizado na nota fiscal emitida pelo executor da encomenda (contribuinte em face das contribuições sociais - PIS/PASEP e COFINS) que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), fica demonstrado o direito desse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, consequentemente, de ser a ele incorporado o custo do beneficiamento e, também, o da mão-de-obra do executor da encomenda. Recurso especial negado.” o da mão-de-obra do executor da encomenda. Recurso especial negado.”<sup>5</sup>*

Face ao exposto, conheço parcialmente o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, no que se refere, tão somente, à industrialização por encomenda e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo os efeitos da decisão recorrida.

Nanci Gama

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator Designado

Divirjo da ilustre Conselheira Nanci Gama quanto à solução dada ao recurso da Fazenda Nacional.

A questão diz respeito à inclusão, na base de cálculo do incentivo, do valor pago pela Interessada pelos serviços de industrialização prestados em regime de encomenda.

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

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

Textualmente, a Lei se refere a “matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem”, que têm um conceito jurídico preciso, e não a insumos em sentido genérico.

<sup>4</sup> Acórdão nº 203-11.016; 3<sup>a</sup> Câmara do extinto 2º Conselho de Contribuintes; Relator Odassi Guerzoni Filho; DOU de 12/03/2007.

Autenticado digitalmente  
<sup>5</sup> Acórdão nº 02-02.087; Segunda Turma da CSRF; Relator Henrique Pinheiro Torres; DOU de 16/07/2007.

ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 20/10/2011 por NACI GAMA, Assinado digitalmente em

28/10/2011 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Emitido em 01/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

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

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

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

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

Inexistindo previsão legal no sentido de autorizar a inclusão do valor dos serviços de industrialização por encomenda no cálculo do crédito presumido, divirjo do ilustre relator, e voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Antonio Carlos Atulim