



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

Processo nº 11065.001096/00-13
Recurso nº 131.981 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-003.235 – 3ª Turma
Sessão de 03 de fevereiro de 2015
Matéria IPI - Crédito Presumido - Industrialização por Encomenda
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALU LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. MATÉRIA-PRIMA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRECEDENTES DO STJ.

Podem ser incluídos, na apuração do crédito presumido do IPI, os serviços de industrialização por encomenda pagos pelo estabelecimento industrial que adquire insumos e os repassa a terceiros para beneficiá-los, por encomenda, para posteriormente empregá-los, como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização dos produtos exportados.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencido o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que dava provimento.

assinado digitalmente

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO – Presidente

assinado digitalmente

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Fabíola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL (fls. 211 a 219) contra o v. acórdão proferido pela Colenda Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 200 a 206) que, por maioria de votos, I) não conheceu do recurso quanto à matéria preclusa, atualização com base na taxa SELIC; e II) deu provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao ressarcimento relativo à industrialização por encomenda.

A ementa do v. acórdão recorrido, que bem resume os seus fundamentos, é a seguinte:

NORMAS PROCESSUAIS: PRECLUSÃO – Inadmissível a apreciação em grau de recurso, da pretensão do reclamante no que pertine à correção dos créditos a serem ressarcidos, com base na taxa Selic, visto que tal matéria não foi suscitada na manifestação de inconformidade apresentada à instância a quo.

Recurso não conhecido.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. O benefício deve ser calculado incluindo-se os valores referentes à operação de beneficiamento do couro semi-acabado na industrialização por encomenda.

Recurso provido em parte. (grifos nossos)

O recurso especial da Fazenda Nacional, em síntese, com base em violação ao artigo 1º da Lei nº 9.363/96, buscou o reconhecimento de que o “serviço” de industrialização por encomenda não pode ser incluído na base de cálculo do benefício fiscal por ausência de previsão legal.

O recurso especial foi admitido através do r. despacho de fls. 224 a 225 apenas quanto à industrialização por encomenda.

Contrarrazões do contribuinte às fls. 258 a 273.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - Redator *ad hoc*

Por intermédio do Despacho de fl. 303, nos termos do art. 17, III, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, incumbiu-me o Presidente da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais da redação do acórdão por meio do qual o Colegiado negou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Ressalte-se que o relator original entregou à secretaria da Câmara Superior, a tempo e hora, o relatório, o voto e a ementa aqui reproduzidos. Contudo, em virtude de sua renúncia ao mandato, não foi possível concluir a formalização da citada decisão.

Disse, com a precisão costumeira, o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda:

"Presentes os requisitos de admissibilidade, entendo que o recurso merece ser conhecido.

Conforme se depreende dos autos, a questão a ser dirimida diz respeito à inclusão dos valores dos "serviços de industrialização por encomenda" no cálculo do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96.

No tocante à possibilidade de se incluir ou não na base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores referentes à industrialização por encomenda, e ao se analisar o artigo 1º da Lei nº 9.363/96, identifica-se que a finalidade do incentivo à exportação é o ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS incidentes sobre as aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por sua vez, o artigo 2º desta mesma Lei identifica a base de cálculo do ressarcimento, determinando o cálculo do crédito presumido sobre as aquisições totais de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, aplicando-se a essa base de cálculo o percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produto exportado.

Em seguida, o parágrafo único do artigo 3º determina o uso dos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem existente na legislação do IPI para determinação daquela base de cálculo.

Efetivamente, a criação do incentivo teve por finalidade a desoneração tributária dos produtos nacionais exportados, proporcionando uma maior competitividade no âmbito internacional.

O processo industrial pode ser todo executado em um só estabelecimento, mas certas etapas desse processo podem ser transferidas a terceiros. Isso gera a necessidade de se transferir a terceiros as etapas que não podem ser desenvolvidas pelo estabelecimento industrial ou comercial autor da encomenda, interpondo-se um industrializador, que exercerá atividade-meio, adicionando valor ao produto industrializado e retornando-o ao autor da encomenda. Poderá ainda o estabelecimento autor da encomenda, por sua conta e ordem, remeter diretamente ao industrializador matérias-primas para serem industrializadas. Essa é a inteligência da industrialização por conta e ordem, operação tipificada no artigo 414 e seguintes do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2012 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

A remessa a terceiros de produtos industrializados semi-elaborados ou matérias-primas pelo estabelecimento autor da encomenda são recebidos pelo industrializador que a eles adicionará valor. Poderá o industrializador adicionar valor através da incorporação de outras matérias-primas, produtos intermediários, embalagens e mão-de-obra, retornando-o novamente semi-elaborado ou pronto para comercialização para o autor da encomenda.

Tanto a Lei nº 9.363/96 quanto o RIPI não fixam definição fiscal para a expressão matéria-prima. Segundo a versão eletrônica do Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (<http://houaiss.uol.com.br>), o verbete matéria-prima pode ser colhido nas seguintes acepções: (i) a substância principal que se utiliza no fabrico de alguma coisa; (ii) qualidade do que está em estado bruto, que precisa ser trabalhado, lapidado; base, fundamento.

Ora, se é assim, o produto retornado do industrializador ao encomendante não pode sofrer interpretação restritiva que o ponha fora do campo de incidência do artigo 1º da Lei nº 9.430/96, uma vez que o produto retornado ao encomendante é, na essência, o produto semi-industrializado ou a matéria-prima modificada. Sua essência pode ter-se preservado, retornando aprimorado para nova industrialização ou consumo. Desse modo, o produto semi-industrializado pelo autor da encomenda, remetido para o industrializador, quando retornado ao autor da encomenda, embora semi-elaborado, é matéria-prima para o recebedor, uma vez que passará a nova etapa de industrialização.

Nessa hipótese, a mão-de-obra incorporada ao produto semi-elaborado fará parte de seu custo de produção, percebendo o autor da encomenda o preço do produto semi-industrializado. Tenho que, juridicamente, o autor da encomenda paga preço pelo produto semi-elaborado, não paga a mão-de-obra, que é custo de produção do industrializador.

Se é assim, retornando matéria-prima beneficiada ao estabelecimento sob as vestes de produto semi-elaborado e pagando o autor da encomenda o preço desse produto, onde a mão-de-obra é um custo de produção do industrializador, não faz sentido e não se molda ao arranjo do artigo 1º da Lei nº 9.363/96 segregar dele a mão-de-obra, buscando-se assim segregar do preço do produto semi-elaborado a parcela correspondente a mão-de-obra.

Mesmo a formação do preço da matéria-prima em seu estado mais bruto pode ter sido influenciado pelo acréscimo de mão-de-obra (via de regra o é, pois não se tem notícia de matéria-prima que chegue à indústria sem intervenção humana), nem por isso a legislação do IPI, ao permitir o crédito do imposto sobre matéria-prima, determina seja ela expurgada do preço de venda, colhendo apenas a matéria em si, como se isso fosse possível.

Vê-se, assim, que o conceito fiscal de matéria-prima da legislação do IPI convive harmonicamente com a mão-de-obra

que lhe foi acrescida, custo de produção para o vendedor e preço para o adquirente, estendendo-se tal conceito, portanto, à industrialização por encomenda.

Resta assim permitida a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI a mão-de-obra que participe do custo de produção na industrialização efetuada por terceiros (industrialização por encomenda), quando agregada à matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na fabricação de produtos posteriormente exportados pelo autor da encomenda.

No tocante à industrialização por encomenda, por conseguinte, meu entendimento coincide com o do seguinte precedente:

Processo nº 11065.001121/00-69 - ACÓRDÃO 202-17563, de 05/12/2006

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

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

A industrialização efetuada por terceiros, visando aperfeiçoar, para o uso ao qual se destina, matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante, agrega-se ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à Cofins, previsto na Lei nº 9.363/96.

PRECLUSÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

Incabível a apreciação na fase recursal de matéria não questionada na fase impugnatória.

Recurso provido em parte.

D.O.U. de 16/12/2008, Seção 1, pág. 42

Esse entendimento, a propósito, também já foi acolhido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, sendo de se destacar o seguinte precedente, lastreado na jurisprudência consolidada de ambas as Turmas de Direito Público daquele Egrégio Tribunal:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. MATÉRIA-PRIMA.

BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. CRÉDITOS ESCRITURAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.035.847/RS, DJE 03.08.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. HONORÁRIOS

ADVOCATÍCIOS. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Em recurso especial, não se conhece de matéria não prequestionada.

2. Faz jus ao crédito presumido do IPI o estabelecimento comercial que adquire insumos e os repassa a terceiros para beneficiá-los, por encomenda, para posteriormente exportar os produtos. Precedentes.

3. É devida a correção monetária de créditos escriturais quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco. Precedentes.

4. A Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.035.847/PR, Min. Luiz Fux, DJe 03/08/2009, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento, que já adotara em outros precedentes sobre o mesmo tema, no sentido de que ocorrendo oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, postergando o exercício do direito de crédito, exsurge legítima a necessidade de atualização monetária.

5. Não é cabível, em recurso especial, examinar a justiça do valor fixado a título de honorários, já que o exame das circunstâncias previstas nas alíneas do § 3º do art. 20 do CPC impõe, necessariamente, incursão à seara fático-probatória dos autos, atraindo a incidência da Súmula 7/STJ e, por analogia, da Súmula 389/STF.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

(REsp 752888/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/09/2009, DJe 25/09/2009) (grifos e destaques nossos)

Com base nesses fundamentos o relator original negou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, sendo acompanhado pela maioria do Colegiado.

E é esse o acórdão que me coube redigir.

assinado digitalmente

Júlio César Alves Ramos - redator *ad hoc*