



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

**Processo n°** 11065.001121/00-69  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 9303-003.252 – 3ª Turma  
**Sessão de** 3 de fevereiro de 2015  
**Matéria** Embargos  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SCHMIDT IRMÃOS CALÇADOS LTDA.

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

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

Presentes os pressupostos regimentais, devem ser acolhidos os embargos de declaração.

Embargos de declaração acolhidos sem efeitos infringentes

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para retificar o acórdão embargado, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

(assinado digitalmente)

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Relator

Participaram do presente 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, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez López, e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de processo devolvido pela DRFB em Novo Hamburgo/RS mediante despacho de fl. 274, em que aponta contradição entre a ementa e a decisão e solicita eventual correção de erro material.

Com razão aquela Delegacia. Vejamos.

Na parte relativa à industrialização por encomenda, assim dispõe a ementa do Acórdão 9303-00.846:

*"CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA"*

*O beneficiamento de matéria-prima ou produto intermediário realizado por terceiros possui natureza de industrialização por encomenda e integra o custo do produto a ser exportado, portanto, integra a base de cálculo de crédito presumido de IPI*

*Já o texto da decisão, nessa parte, foi nos seguintes termos: "(..) pelo voto de qualidade: I) em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto à industrialização por encomenda;"*

São duas as matérias objeto dos recursos especiais apreciados: industrialização por encomenda (Fazenda Nacional) e atualização do ressarcimento de IPI pela taxa Selic (contribuinte).

Como o Relator foi vencido (Conselheiro Leonardo Siade Manzan) tanto em relação à industrialização por encomenda quanto em relação à atualização do ressarcimento de IPI pela taxa Selic, foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

É o relatório.

## Voto

Analisando o voto vencedor, verifica-se que o Redator designado abordou apenas a matéria relativa à atualização do ressarcimento pela Selic, objeto do recurso do sujeito passivo, nada se referindo à industrialização por encomenda de que trata o recurso da Fazenda Nacional. Com isso, ficou mantido, equivocadamente, o texto da ementa do Relator, cujo teor é contrário ao que foi decidido pelo Colegiado.

Considerando que o Redator designado não mais compõe o Colegiado, Ficou designado, com fundamento no § 7º do art. 49, c/c § 2º do art. 65 do RICARF, o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, para reapreciação, mediante inclusão em pauta.

O que ocorreu, foi um erro na ementa, que ficou com o texto oposto ao teor do acórdão aprovado pela 3ª turma desta CSRF. Também houve, no voto do redator designado, uma omissão em relação a uma das matérias constantes no acórdão.

Para sanar tal omissão trataremos da matéria "industrialização por encomenda" nos presentes embargos de declaração e faremos também o acerto da ementa, na parte referente a matéria ora analisada.

A Fazenda Nacional assevera que o aresto recorrido desobedeceu o art. 1º da Lei nº 9.363/96, ao permitir a utilização do valor dos serviços prestados correspondentes à industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

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, dou provimento ao recurso da Fazenda Pública para negar o aproveitamento dos custos com beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da sociedade para fins de cálculo do crédito presumido de IPI.

Dessa forma, nos termos do art. 67 c/c com o art. 76 do Decreto 7.574/2011, acolho os embargos para que seja o Acórdão nº 9303-00.846, de 2 de fevereiro de 2010, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais retificado, em sua ementa, passando, para todos os efeitos, a ter a seguinte redação:

BASE DE CÁLCULO INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EXCLUSÃO. 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.

Portanto, acolho os embargos, sem efeitos infringentes, para re-ratificar o acórdão embargado e, a fim de sanar a inexatidão material constante na ementa, que ficou com o texto diferente em relação ao que foi votado pela 3ª turma da CSRF, conforme preceitua o art. 67 c/c com o art. 76 do Decreto 7.574/2011, deve-se alterar a ementa conforme proposto acima.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

CÓPIA