



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

Processo n° 11065.001393/99-53
Recurso n° 324.935 Especial do Procurador
Acórdão n° **9303-01.620 – 3ª Turma**
Sessão de 30 de agosto de 2011
Matéria Crédito Presumido de IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA E ATUALIZAÇÃO SELIC
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA DE CALÇADOS WIRTH LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE.

As decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, devem ser observadas no Julgamento deste Tribunal Administrativo.

No ressarcimento/compensação de crédito presumido de IPI, em que atos normativos infralegais obstaculizaram o creditamento por parte do sujeito passivo, é devida a atualização monetária, com base na Selic, desde o protocolo do pedido até o efetivo ressarcimento do crédito (recebimento em espécie ou compensação com outros tributos).

Recurso Especial da fazenda Nacional Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Especial. Vencidos os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Relator), Henrique Pinheiro Torres, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Otacílio Dantas Cartaxo, que

davam provimento parcial quanto à industrialização por encomenda. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(assinado digitalmente)

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Relator.

EDITADO EM: 20/09/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Rodrigo Cardozo Miranda, Júlio César Alves Ramos, Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial Interposto tempestivamente pela Fazenda Nacional contra Acórdão proferido pelo Segundo Conselho de Contribuintes, que deu provimento ao Recurso Voluntário.

A procuradoria pede a reforma da decisão, requerendo o acolhimento de suas razões, para fins de recálculo do crédito presumido de IPI, com a exclusão dos valores relativos aos custos de serviços de industrialização por encomenda.

Recurso Especial da Fazenda Nacional às fls. 331 a 338.

Despacho de admissibilidade às fls. 350 a 352 e 409 a 410.

Contra-razões do sujeito passivo às fls. 416 a 421.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Conheço o recurso e passemos à análise do mérito.

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.

atualização do ressarcimento pela selic.

A outra matéria devolvida ao Colegiado cinge-se à aplicação da Selic sobre os créditos presumidos de IPI, a ressarcir.

Esse tema tem sido objeto de acirrados debates no CARF, ora prevalecendo a posição contrária da Fazenda Nacional ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Turmas de Julgamento.

Todavia, com a alteração regimental, que acrescentou o art. 62-A ao Regimento Interno do Carf, as decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos devem ser observados no Julgamento deste Tribunal Administrativo. Assim, se a matéria foi julgada pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, a decisão de lá deve ser adotada aqui, independentemente de convicções pessoais dos julgadores.

Essa é justamente a hipótese dos autos, em que o STJ, em sede de recurso repetitivo versando sobre matéria idêntica à do recurso ora sob exame, decidiu¹ que,

O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos

¹ AgRg no AgRg no REsp 1088292 / RS

utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

.....

A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

Essa decisão foi proferida, justamente, em julgamento relativo a pedido de ressarcimento/compensação de crédito presumido de IPI, de que trata a lei 9.363/1996, em que atos normativos infralegais obstaculizaram a inclusão na base de cálculo do incentivo das compras realizadas junto a pessoas físicas e cooperativas.

Com essas considerações, em que pese a minha discordância quanto ao tratamento da matéria pelo STJ, por força regimental, curvo-me a decisão do STJ, e passo a admitir a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores pertinentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens, efetuadas junto a pessoas físicas e a cooperativas, e, sobre os créditos a ressarcir, a incidência da Selic, desde o protocolo do pedido até o efetivo ressarcimento (recebimento em espécie ou compensação com outros tributos).

Em face do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

Voto Vencedor

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

REDATOR DESIGNADO

Incumbiu-me o i. Presidente da redação do acórdão no atinente à industrialização por encomenda, visto ter a maioria divergido do entendimento esposado pelo n. relator.

Conforme se observa de seu voto, três são os fundamentos para que ele entenda que o valor pago pelo industrial-exportador não pode ser computado na base de cálculo do benefício fiscal instituído pela Lei 9.363/96.

Em primeiro lugar, porque a interpretação daquela norma haveria de ser restritiva por envolver renúncia de receita fiscal. Ocorre que ele não explicita o comando legal que dá suporte à sua conclusão e, por isso, começo daí minha divergência.

É que, ao contrário do senso, se lê no artigo 111 do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Destarte, a se entender que essa seria sua fundamentação, necessário se faz enquadrar o benefício em tela como hipótese de suspensão ou de exclusão do crédito tributário, dado que não se trata nem de isenção de tributo nem de autorização para não cumprimento de obrigações acessórias. Não considero, no entanto, que os créditos presumidos em geral, e o da Lei 9.363 em particular, assim se possam definir.

Com efeito, o mesmo CTN, que a todos nós vincula, estabelece as hipóteses de exclusão de crédito tributário em seu art. 175:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

E como a isenção já havia sido destacadamente mencionada no art. 111 entendo que os dois dispositivos lidos conjuntamente impõem a interpretação restritiva ou literal apenas à anistia, à suspensão de crédito tributário e à dispensa de obrigações acessórias. Não me parece que o crédito presumido se inclua em qualquer dessas situações.

Assim, ainda que fosse necessário dar uma interpretação “ampliativa” ao comando inserto na Lei 9.363/96 considero que nada o impede. Sequer há tal necessidade, porém.

É que o segundo fundamento do dr. Rodrigo é a premissa de que o valor aqui discutido não se enquadra como “valor de aquisição”, ou seja, decorrente de uma operação de compra e venda, como exigido pela Lei, mas sim de um pagamento por uma prestação de serviço. A essa premissa também não adiro.

Em primeiro lugar porque a própria legislação do IPI, única ao que eu saiba que cuida da figura da industrialização por encomenda mediante a remessa de insumos por parte do encomendante, é clara em caracterizá-la como uma operação de “industrialização

parcial” sujeita ao IPI. E dessa imposição não exclui nem mesmo os casos em que o executor da encomenda não agrega nenhum insumo por si adquirido. Isto é, mesmo nesta última hipótese, em que se poderia legitimamente pretender sua equiparação a mera prestação de serviço, a obrigação relativa ao IPI é mantida. E, no meu entender, ainda quando sujeita ao ISS.

Deixemos por enquanto essa hipótese de lado, dado que é mister reconhecer não ser ela a regra. 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.

A opção não está, assim, vinculada ao aproveitamento de um possível benefício fiscal. Está ligada, isto sim, à racionalidade econômica. Em outras palavras, 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.

Posta essa diferente premissa, o fato é que o item em discussão (couro, no caso concreto) só assume a condição de matéria prima para o postulante do benefício (fabricante de calçado) após ter sido submetido a essa industrialização parcial adicional. Antes, matéria prima ainda não é.

Essa conclusão, a meu ver, se impõe pela própria definição de matéria prima tantas vezes por nós repetida: item que é utilizado no processo produtivo e aí é integral e imediatamente consumido, incorporando-se fisicamente ao item fabricado. 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 já disse, mesmo a interpretação literal do texto normativo permite sua inclusão nesse caso. Deveras, dispõem os arts. 1º e 2º da Lei 9.363:

*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 nºs 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.

De todo modo, admitindo que na maior parte das vezes há mesmo outros itens compondo o “preço dos serviços prestados”, a restrição proposta pelo dr. Rodrigo, parece-me, não os alcançaria. De fato, quanto a eles, a meu sentir, não há como dizer que não ocorra uma operação comercial.

A celeuma, pois, vê-se restrita às despesas com mão-de-obra. De fato, em outros processos ela vem expressa em votos da primeira instância e em relatórios de verificação fiscal elaborados pelas autoridades incumbidas dos trabalhos fiscais. E pode ser resumida assim: se o postulante houvesse internalizado a operação, não haveria crédito presumido sobre essa parcela. Por “analogia” (ou “isonomia” ou “justiça fiscal” ou qualquer coisa semelhante) também não deveria haver se ele a “externaliza”.

Como já repeti, a validade do argumento tem como condições necessárias que 1) o postulante ao crédito presumido possa fazer internamente a operação; 2) o valor pago ao executor se resuma ao da mão-de-obra empregada.

Essa segunda condição só seria válida na ausência de qualquer capital. Do contrário, haverá, pelo menos, o “custo do capital” empregado, entendido como a sua depreciação mais lucro. Em outras palavras, apenas se fosse contratado algum(ns) trabalhador(es), sem qualquer equipamento, para “prestar o serviço”.

Admitindo que isso fosse mesmo possível (e valesse a pena, do ponto de vista econômico) o argumento ganharia força pela nossa jurisprudência que limitava o incentivo às “aquisições realizadas a contribuintes dos tributos a ressarcir”. Desnecessário dizer que ela já não mais se sustenta em face das reiteradas decisões do STJ em sentido contrário.

De modo que, aclarados devidamente os contornos da restrição cogitada pelo dr. Rodrigo, acredito que a questão somente se coloca se: 1) houver uma contratação apenas de “serviços” de industrialização e 2) ela se der junto a pessoas físicas que não empreguem qualquer insumo ou equipamento nessa prestação.

Não é sequer necessário aqui adentrá-la: no presente processo (e acredito que em todos que venhamos a examinar) muito longe estamos dessa situação. Aqui se pagou a outra empresa para transformar couro cru em couro *wet blue*, o que requer o emprego de equipamentos específicos e pessoal especializado.

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

E, por fim, não foi sequer questionado pela fiscalização que o couro *wet blue* recebido é empregado, como matéria-prima, nos calçados fabricados.

Essa é, em verdade, a única restrição que faço: dado que 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.

De fato, já tivemos oportunidade de examinar caso em que a “fábrica” de calçados, de fábrica não tinha mais nada, “terceirizada” que fora toda a produção. Ela se limitava a exportar o produto pronto, assim recebido dos executores. Nessa hipótese, entendo eu, não há benefício algum.

Mas aqui, ao contrário, a empresa emprega o couro beneficiado na efetiva fabricação dos calçados que exporta. Não vejo motivos então para que se exclua a parcela do beneficiamento realizado.

Não muda essa minha conclusão o terceiro argumento do n. relator. É ele o fato de a Lei 10.276 ter expressamente autorizado a inclusão dessa parcela que não consta expressamente da Lei 9.363. A conclusão foi: se a partir daí pode, é porque antes não podia.

Com a devida vênia, entendo que as regras de hermenêutica consagradas não permitem essa ilação. De fato, não faz sentido (lógico) deduzir uma proibição em uma lei porque de outra tal proibição não conste. A não ser que a nova lei esteja regulando a mesma matéria.

Como se sabe, a Lei 10.276 institui uma forma alternativa de cálculo do benefício, como reconhece o relator. Assim, dela tudo o que decorre é que na sistemática por ela introduzida, pode; nada se pode inferir quanto à outra modalidade de que ela não trata e cuja legislação cabe interpretar.

Com essas considerações, manteve a maioria o deferimento da parcela que a douta PFN pretendia fosse excluída.

E esse é o acórdão que me coube redigir.

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

REDATOR DESIGNADO