



Ministério da Fazenda  
Câmara Superior de Recursos Fiscais  
Segunda Turma

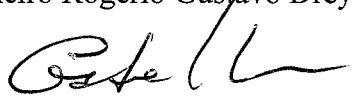
Processo nº : 11065.002022/98-26  
Recurso nº : 202-119141  
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : ROJANA CALÇADOS LTDA.  
Recorrida : 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes  
Sessão de : 18 de outubro de 2005.  
Acórdão : CSRF/02-02.090

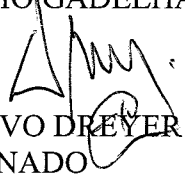
RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS. – A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.

Recurso especial negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente processo. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Relatora) e Antonio Bezerra Neto que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.

  
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANTONIO CARLOS ATULIM, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA, HENRIQUE PINHEIRO TORRES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira ADRIENE MARIA DE MIRANDA.

Processo nº : 11065.002022/98-26  
Acórdão nº : CSRF/02-02.090

Recurso nº : 202-119141  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : ROJANA CALÇADOS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial, apresentado pela Fazenda Nacional (fls. 143 a 147), contra o acórdão 202-14504 (fls. 131 a 141), que deu provimento ao recurso voluntário da interessada, relativamente à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores dos serviços de industrialização por encomenda, mediante o fornecimento, pelo exportador, de matéria-prima.

O recurso foi admitido pelo Presidente da Câmara no despacho de fl. 161, em face de haver acórdão divergente da 3ª Câmara, que concluiu não estarem contemplados pela lei “os serviços de industrialização feitos por encomenda”.

No recurso, alega a Fazenda Nacional que as disposições da Lei de Introdução ao Código Civil, adotadas pelo relator do acórdão recorrido na interpretação da legislação, somente teriam sua aplicação recomendada aos casos de dificuldade de interpretação de normas, o que não seria o caso dos presentes autos, e diria respeito aos órgãos judicantes do Poder Judiciário, devendo os tribunais administrativos ater-se à letra da lei.

Sustenta que o relator fez interpretação ampliativa e desnecessária das normas legais.

Ademais, a situação de fato contida no acórdão citado pelo relator em seu voto, adotado como referência para a decisão, não corresponderia exatamente à situação dos autos, uma vez que, naquela, haveria emprego de outros insumos pelo executor da encomenda, além dos enviados pelo encomendante.

No tocante à legislação, alega que o texto da lei não inclui, na base de cálculo do incentivo, os valores de prestação de serviços, mas apenas os de matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários, não devendo ser interpretada da forma mais ampla possível, como sustentado pelo acórdão recorrido, em face das disposições do art. 36, I e II, do RIPI/82, subsidiariamente aplicado ao caso, conforme expressa previsão da Lei nº 9.363, de 1996.

A interessada não apresentou as contra-razões, no prazo legal.

É o relatório.



## VOTO VENCIDO

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES – Relatora

Além da diferença apontada pela recorrente em relação às situações fáticas dos autos do acórdão citado pelo relator e dos presentes, também ressalto que a ementa do acórdão não correspondente ao que foi votado.

No presente caso, trata-se de saber se os valores de serviços pagos pelo encomendante podem ser incluídos na apuração do incentivo, enquanto que, no caso da ementa, trata-se dos custos de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos pelo encomendante e fornecidos ao prestador de serviço.

Apesar da incorreção, está claro que o acórdão recorrido concedeu o direito de inclusão, na base de cálculo do incentivo, dos valores de prestação de serviço, cuja divergência foi demonstrada nos autos.

Quanto à matéria, a disposição da Lei nº 9.363, de 1996, foi clara, ao instituir o incentivo, que sua base de cálculo seria composta pelo valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção de produtos exportados.

A própria Lei estabeleceu, em seu art. 3º, parágrafo único, que se deve utilizar, “subsidiariamente, a legislação do Imposto de 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”.

Veja-se que, expressa e especificamente, determina a Lei que os conceitos de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem devem ser extraídos do Regulamento do IPI. Trata-se de comando legal do legislador dirigido ao intérprete.

O crédito presumido de IPI, não se deve olvidar, foi criado por lei como incentivo financeiro ao exportador, com o objetivo de minimizar os efeitos da incidência das contribuições sociais, nas etapas anteriores, e não o de excluir todos os efeitos da incidência. Por isso mesmo é que se trata de crédito presumido e, obviamente, não corresponde, em regra, ao total das contribuições pagas no mercado interno.

Dessa forma, é incoerente interpretar as disposições pelos seus fins, especialmente quando não visaram à eliminação completa dos efeitos da incidência e a própria Lei determina como determinados conceitos devem ser interpretados.

Ademais, o reconhecimento do direito de crédito, no caso, atribui maior direito de crédito ao industrial que terceiriza sua produção do que àquele que industrializa os próprios produtos exportados.

No valor do serviço pago, incluem-se, obviamente, todos os custos de industrialização, como manutenção de máquinas e equipamentos, mão-de-obra industrial e administrativa, impostos e contribuições pagas no mercado interno pelo prestador do serviço e o seu lucro.



Processo nº : 11065.002022/98-26  
Acórdão nº : CSRF/02-02.090

No caso do industrial que não terceiriza sua produção, entretanto, somente integram o cálculo do incentivo os valores das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Nem se alegue que, sobre os custos equivalentes do industrial não encomendante não incidem as contribuições sociais.

De fato, no caso de industrialização por encomenda, elas incidem sobre o total do valor da prestação do serviço, o que não ocorre na outra hipótese. Entretanto, o industrial pagará as referidas contribuições, relativamente aos serviços de manutenção de máquinas equipamentos, sobre as peças de reposição adquiridas, sobre a parcela da mão-de-obra utilizada na fabricação de produtos vendidos no mercado interno, sobre custos de material administrativos e outros mais.

Assim, se a lei devesse ser interpretada de forma a se adequar o mais possível ao seu fim, haver-se-ia que reconhecer o direito de crédito sobre outros custos, independentemente de haver industrialização por encomenda, que não representariam, sob qualquer que fosse a interpretação, matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

Dessa forma, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a disposição do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363, de 1996, seria inútil, o que equivaleria a lhe negar vigência.

Portanto, ou se adota a interpretação com base nas disposições legais existentes, de que o direito existe apenas em relação àquilo que está previsto na lei, ou se caminha para além dos propósitos legais, exercendo-se o papel de legislador positivo e criando-se direito não previsto em lei, quando se trataria de questão a ser resolvida “*de lege ferenda*”, e não “*de lege data*”.

Com essas considerações e acatando as oportunas alegações da Fazenda Nacional, voto por dar provimento ao recurso de divergência.

Sala das Sessões, 18 de outubro de 2005.

Josefa Maria Marques:-  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES



VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROGERIO GUSTAVO DREYER - Redator Designado

O mérito da questão ora discutida já foi apreciada na sessão de 23 de março de 2004, desta Câmara Superior, no recurso RP/201-118147, processo nº 11065.001030/99-08, tendo sido reconhecido, por maioria, o direito ao crédito presumido sobre a industrialização praticada por terceiros (beneficiamento), com base no voto do relator, insigne Conselheiro FRANCISCO MAURÍCIO DE ALBUQUERQUE SILVA.

Mesmo que entenda ser a matéria de plena compreensão do colegiado, permito-me tecer algumas considerações, sem fugir da linha de convencimento do precedente citado.

O entendimento da Fazenda Nacional é no sentido de que, na literalidade da norma, não está contemplado o benefício para a mão de obra.

O argumento, *data vênia*, é pobre, isto sem contar que, *in casu*, não se trata de simples agregação de mão de obra e sim de verdadeira industrialização, da espécie beneficiamento, com agregação de outros insumos.

Ainda que de simples agregação de mão de obra se tratasse a operação, a questão não poderia limitar-se a tal singeleza, até porque entendo ser irrelevante tal circunstância.

Entre outros argumentos, firmo meu entendimento de que, tivesse o produtor exportador adquirido o produto na forma plenamente acabada, o crédito presumido incidiria sobre todos os custos a ele inerentes, **inclusive a mão de obra**. Qual a diferença deste raciocínio se o produtor exportador opta, certamente por razões estratégicas, em comprar o produto em estágio primário e mandar aperfeiçoá-lo em operação posterior, ainda que de simples agregação de mão de obra. Respondo: diferença nenhuma. O efeito final será o mesmo. Custo definitivo do produto aplicado no produto exportado.

Podem os preciosistas, interpretes literais da norma invocar o texto legal que define o valor do benefício fundado no preço pago na aquisição, excluindo-se qualquer agregação que lhe suceda.

Respeito o entendimento, mas prossigo divergindo. Tenho presente, pelo objetivo claro e literal de obediência ao princípio de exonerar, ainda que não consiga, toda a carga tributária incidente sobre as exportações relativa aos dois tributos sob análise, que a lei permite, sem embargos, a aplicação do direito pretendido pelo produtor exportador.

Falam mais alto as palavras, pelo que transcrevo o artigo 1º da Lei nº 9.363/96:

**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. (grifei)**

Teimo, mesmo respeitando o fundamento do raciocínio, que o mesmo se calca, equivocadamente, em literal interpretação da regra.

Processo nº : 11065.002022/98-26  
Acórdão nº : CSRF/02-02.090

Antes de aplicar-se tal forma de interpretação, incumbe exaustivamente relembrar que o benefício foi instituído para desonerar a carga tributária das exportações.

Por tal, quando a lei fala em aquisições, não se resume a deferir o direito restrito a tal momento, excluindo operações que nele não se perpetrem ou que transcendam aquela definição temporal.

Quando a regra fala em ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições, entendo convicto referir-se ao produto adquirido e ao custo que nele se contém e que nele vem a agregar-se.

Ora, o termo aquisições não se limita à compra e ao seu preço. Significa, igualmente, entre outras formas de aquisição, a obtenção de um produto, até a título gratuito. É, portanto, um conceito que engloba outras formas de seu aperfeiçoamento que não a compra e o seu pagamento.

**Porque entender então que passada a fase da compra (pagamento do preço e entrega do produto) fecha-se um ciclo que não permite qualquer interpretação sistemática, para permitir a agregação de valores necessária para aperfeiçoar o produto (matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem) para o uso ao qual se destina e que deve ser desonerado?**

Não encontro, *data vênia*, resposta lógica, a não ser exacerbada interpretação literal, e contraditória aos princípios perseguidos pela regra instituidora do benefício.

Vou mais além, para analisar a questão sob o aspecto mais específico do presente caso.

Ainda que o meu ponto de vista dispense qualquer prova de como se perpetra a operação de aperfeiçoamento do produto (no caso couro) para o seu uso final, chamo a atenção de que a operação neste feito noticiada, como já disse, não se limita à agregação de mão de obra. É operação indubitavelmente industrial, com agregação de insumos e custos restantes diversos, entre eles a marginalizada mão de obra agregada.

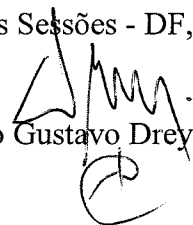
Volto a raciocínio anteriormente expendido da perfeita admissibilidade do benefício caso o produto tivesse sido adquirido já como matéria-prima final, (couro perfeitamente acabado, com o seu pigmento), sem a ocorrência da industrialização por conta de terceiros.

Não vejo, e aí a discrepância, porque tratar desigualmente duas formas distintas de obtenção do mesmo produto. Não consigo admitir que a regra seja iníqua a ponto de punir injusta, e mais, antijuridicamente, o exportador que opta por caminho que lhe assegure a competitividade através da obtenção de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem por preço final (custo) mais em conta.

Trago argumento final à colação. Ainda que reconheça a irrelevância da incidência dos tributos como requisito do ressarcimento almejado, frente ao que dispõe o artigo 1º da Lei de regência e entendimentos anteriores do Conselho de Contribuintes, não posso deixar de referir que a operação de industrialização por conta de terceiros, inclusive em relação ao custo de mão-de-obra, sofre a incidência do PIS e da COFINS, o que por si só justifica a desoneração tributária via ressarcimento ou compensação.

Pelo exposto, voto pelo improvimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2005.

  
Rogério Gustavo Dreyer

