



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11065.002661/98-55  
Recurso : RD/203-117.273  
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI  
Recorrente : REICHERT CALÇADOS LTDA.  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão : 14 de setembro de 2004.  
Acórdão nº : CSRF/02-01-756

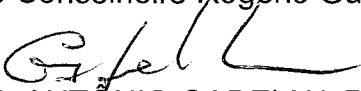
RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS. – A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante 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.

PROCESSUAL. RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA ACESSÓRIA. A matéria acessória com apreciação prejudicada no julgamento recorrido em vista da negativa do direito quanto à matéria de mérito, deve retornar à instância recorrida vez que revertida esta na instância *ad quem*.

Recurso negado.

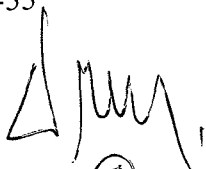
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela empresa REICHERT CALÇADOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para admitir a inclusão, na base de cálculo do benefício, dos pagamentos com a industrialização por encomenda e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida para o exame do mérito do recurso voluntário quanto à incidência da SELIC no ressarcimento do IPI. Vencida a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



Processo nº : 11065.002661/98-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.756



ROGÉRIO GUSTAVO DREYER  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 31 JAN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: HENRIQUE PINHEIRO TORRES, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, LEONARDO DE ANDRADE COUTO, FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 11065.002661/98-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.756

Recurso : RD/203-117.271  
Recorrente : REICHERT CALÇADOS LTDA.

## RELATÓRIO

Segundo se lê na peça básica, a empresa solicitou ressarcimento de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, para ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS, incidentes sobre insumos utilizados na industrialização de produtos exportados, referentes ao terceiro trimestre de 1998.

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa, através da Decisão DRJ/PAE nº 50, de 12/01/2001, de fls. 195/198, negou provimento ao recurso, mantendo o indeferimento parcial do pedido de ressarcimento.

Por não ter obtido êxito em primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário tempestivo ao Segundo Conselho de Contribuintes às fls. 199/202.

Em sessão datada de 05 de dezembro de 2001, o presente processo foi apreciado pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, ocasião em que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso, cuja ementa se transcreve:

**“IPI – CRÉDITOS PRESUMIDOS NA EXPORTAÇÃO – RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – CUSTOS COM INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA – A base de cálculo do crédito presumido será determinada sobre o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Não estão contemplados pela lei os serviços de industrialização feita por encomenda. **Recurso a que se nega provimento.**”**

Inconformada com a decisão, a empresa com a guarda do prazo legal interpôs Embargos de Declaração, alegando a ocorrência de omissão no referido julgado.

Os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitaram os embargos de declaração, *in verbis*:

**“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Ao situar a fundamentação da decisão no contexto da legislação em vigor para o fato que foi**



Processo nº : 11065.002661/98-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.756

por ela juridicizado, o relator cingiu-se aos limites possíveis da aplicação da norma. Nos casos de exclusão de crédito tributário, ao legislador compete elencar expressamente todas as ocorrências do mundo relacional que pretende sejam excluídas do campo de incidência. É indubitável que a partir dessa análise tornou-se escusável abordar os demais argumentos aventados pela então recorrente.


**Embargos de declaração rejeitados.”**

Ciente do despacho denegatório dos embargos de declaração em 06/12/2002 (fl. 226-verso), a empresa apresentou recurso especial fundamentando-se nos artigos 5º, inciso II e 7º, § 2º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, alegando existir entendimento diverso ao julgado pela Colenda 1ª Câmara do 2º CC.

O Presidente da 3ª Câmara do 2º CC, considerando divergente o Acórdão nº 201-75.905, dá seguimento ao recurso especial, uma vez que “resta, pois, manifestamente configurado o dissídio, na medida em que o Acórdão recorrido considera que ‘não estão contemplados pela lei os serviços de industrialização efetuada (sic) por outras empresas’ (voto condutor, fls. 208), o acórdão paradigma, contrariamente, posiciona-se pelo entendimento de ‘que a operação de industrialização por conta de terceiros, inclusive em relação ao custo da mão-de-obra, sofre a incidência do PIS e da COFINS, o que por si só justifica a desoneração tributária via ressarcimento ou compensação”.

A Fazenda Nacional apresentou as contra-razões às fls. 248/250, alegando, em síntese, que “a decisão recorrida aplicou a lei corretamente, sem ampliá-la nem restringi-la, mas literalmente, como cabível nesta espécie de matéria de concessão de benefício, pois, o contrário, redundaria em infringir o disposto no artigo 111, I, do CTN.” Esclarece, ainda, que “o Acórdão divergente acostado aos autos, ao utilizar interpretação ampliativa, cria direito novo não previsto na lei de regência da matéria, pois esta não incluiu valores da prestação de serviços de outras empresas, entre aqueles decorrentes das aquisições que integram a base de cálculo do crédito presumido, além de contrair disposições do CTN.”

É o relatório.



Processo nº : 11065.002661/98-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.756

## VOTO VENCIDO

Conselheira - JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Versa o recurso de divergência sobre a inclusão dos serviços de industrialização encomendados a terceiros na base de cálculo do crédito presumido e também sobre a atualização do ressarcimento pela taxa Selic.

Relativamente à aplicação da taxa Selic, a própria recorrente alegou que a Câmara recorrida foi omissa por ter julgado improcedente sua pretensão pelo mérito.

Ora, não tendo a Câmara recorrida decidido sobre a questão que lhe foi posta, inexistente divergência a dar supedâneo ao conhecimento do Recurso Especial.

Na verdade, a omissão no acórdão recorrido deveria ter sido sanada utilizando-se o remédio processual adequado que são os embargos de declaração, nos termos do art. 27 do Regimento do Conselho de Contribuintes, *verbis*:

*Art. 27. Cabem embargos de declaração quando existir no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Câmara.*

*§ 1º Os embargos serão interpostos, por Conselheiro da Câmara julgadora, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelo sujeito passivo, pela autoridade julgadora de primeira instância ou pela autoridade encarregada da execução do acórdão, mediante petição fundamentada, dirigida ao Presidente da Câmara, no prazo de cinco dias contado da ciência do acórdão.*

Tendo a recorrente precluído do direito de forçar a manifestação da Câmara por meio de embargos de declaração, não é lícito valer-se do recurso especial para aviventar discussão de questão preclusa.

Portanto, voto no sentido de não conhecer o recurso na parte em que pleiteia a atualização do ressarcimento pela taxa Selic.

A questão acerca da qual houve divergência cinge-se à existência – ou não – do direito de incluir, na base de cálculo do crédito presumido, o valor relativo aos serviços de beneficiamento do couro executados por terceiros e sob encomenda da recorrente.



Processo nº : 11065.002661/98-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.756

A Lei nº 9.363, de 1996, estabelece que o ressarcimento das contribuições ao PIS e Cofins refere-se apenas a aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (conforme art. 1º, *caput*, da mencionada Lei), não fazendo menção a serviços.

Ademais, a Lei nº 9.363, de 1996, prevê, no seu art. 3º, parágrafo único, a utilização subsidiária da legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, o que remete o aplicador da Lei para o artigo 147, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados de 1998, o qual também só faz referência a produtos e não a serviços.

Logo, o caso é de inexistência de previsão legal para a inclusão dos serviços na base de cálculo do crédito presumido e não de se dar efeito ampliativo ou restritivo ao ato interpretativo da lei. Uma coisa é utilizar os métodos de interpretação para enquadrar na norma o maior número de casos possíveis e outra coisa totalmente distinta é querer fazer a norma incidir sobre casos que ela efetivamente não prevê.

As razões invocadas no recurso e no voto condutor do acórdão paradigma assentam-se não só na incidência das contribuições ao PIS e Cofins sobre o valor dos serviços, mas também na alegação de que se a recorrente adquirisse o couro já beneficiado em vez de encomendar o beneficiamento, teria direito de incluir o valor total daquelas aquisições no cálculo do crédito presumido.

Os argumentos têm forte apelo emocional, mas não vencem a questão da inexistência de previsão legal para a inclusão dos valores dos serviços no cálculo do benefício. Sob o ponto de vista matemático ou econômico pode ser indiferente para a empresa, para o fisco e para o mundo que ocorra a aquisição do couro já beneficiado ou que se encomende a terceiros seu beneficiamento. Mas sob o aspecto jurídico são coisas completamente distintas. Quando se adquire o couro beneficiado, está se adquirindo matéria-prima, ao passo que quando se encomenda seu beneficiamento a terceiros está se adquirindo um serviço que será aplicado numa matéria-prima que já se encontra sob a titularidade da recorrente. No primeiro caso, existe previsão legal para a inclusão do valor no cálculo do crédito presumido. No segundo, não.

Portanto, ao contrário do alegado, a Administração Tributária não pode incluir no ressarcimento “todo e qualquer valor” (fl. 210) que se agregue ao produto até sua exportação, mas somente aqueles valores previstos na lei que instituiu o benefício. Não se olvide que à

Processo nº : 11065.002661/98-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.756

Administração Pública cabe apenas velar pelo fiel cumprimento das leis e não criar direito novo, sob o pretexto de estar “interpretando” a lei.

Por derradeiro, a argumentação com base na Lei nº 10.276, de 2001, é impertinente ao caso concreto. A uma porque esta lei veio ao mundo jurídico três anos após os fatos geradores que originaram o presente pedido e o art. 105 do CTN estabelece como regra a eficácia prospectiva da lei. A duas, porque a Lei nº 10.276, de 2001, instituiu um regime alternativo para o cálculo do crédito presumido. Conquanto este regime excepcional realmente tenha previsto a inclusão dos valores dos serviços prestados sob encomenda, estabeleceu, por outro lado, uma nova sistemática de cálculo, que não guarda nenhuma relação com o método de cálculo tradicional. Como os dois regimes não podem ser misturados para se criar uma forma híbrida de apuração do crédito presumido, a recorrente não tem como argumentar no caso concreto com a Lei nº 10.276, de 2001.

Em face do exposto voto por negar provimento ao recurso de divergência na parte em que foi conhecido.

Sala das Sessões/DF em 14 de setembro de 2004

*Josefa Maria Marques:*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES



Processo nº : 11065.002661/98-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.756

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro - ROGERIO GUSTAVO DREYER

As questões discutidas no presente processo referem-se ao direito ao crédito presumido sobre os custos incorridos na industrialização de produtos exportados efetuada por terceiros, bem como da atualização monetária incidente sobre tais ressarcimentos.

Respeito a posição da ilustre Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES no sentido da negativa de ambos os direitos, apesar da posição majoritária desta Segunda Turma da CSRF em sentido contrário.

No entanto, no presente processo, a questão relativa à atualização monetária transcende a mera negativa do direito pela qual propugna a ilustre conselheira citada. Ocorre que, no seu entender, a matéria não está prequestionada, não devendo sequer ser objeto do recurso interposto pelo contribuinte. Deixo, no entanto, o exame desta questão para o final do meu voto, proferindo o meu entendimento inicialmente quanto à questão de fundo, que trata da malsinada industrialização perpetrada por terceiros.

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



Processo nº : 11065.002661/98-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.756

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.

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?



Processo nº : 11065.002661/98-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.756

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.

Entendo ultrapassada esta questão, pedindo *vênia* para adentrar da questão da atualização monetária pela taxa SELIC aplicada na espécie ressarcimento de créditos.

Esta questão é remansosa igualmente neste colegiado no sentido de reconhecer o direito.

No entanto, existe outro aspecto a ser ultrapassado, em vista do entendimento exarado pela nobre Conselheira JOSEFA, de proferir seu voto no sentido de sequer conhecer do recurso nesta parte.

 Divirjo. O contribuinte, desde priscas eras vem pedindo, e sistematicamente, que pretende ver seu crédito ressarcido integralmente, via atualização monetária.

Sistematicamente, porém, vem assistindo seu direito ser solapado já no mérito, transformando, prejudicando a análise do seu direito quanto a esta questão indubitavelmente acessória.

Processo nº : 11065.002661/98-55  
Acórdão nº : CSRF/02-01.756

Não foi diferente no recurso interposto. Pediu que o seu direito à atualização monetária, cujo exame foi sempre prejudicado nas instâncias anteriores, fosse finalmente analisado nesta instância, se precedido da reversão da matéria de mérito (direito ao crédito presumido sobre industrialização por terceiros).

No meu sentir, impossível o préquestionamento da matéria, ainda que pela interposição de embargos de declaração, visto que este remédio não se presta para tal desiderato, por ter sido o seu direito fulminado na questão de mérito, subsumindo-se neste a questão da atualização monetária. Em outras palavras, negado o mérito, negado o acessório.

Ainda que nutra simpatia pelo exame da matéria por esta turma, por tratar-se de discussão exclusivamente jurídica, em relação à matéria acessória e em homenagem ao princípio da economicidade processual, a prudência autoriza, em face da discussão sobre a inexistência do préquestionamento, analisar-se a questão sob outro prisma.

De pronto, ressalto que não pode ser prejudicada a análise do direito que o contribuinte vem sempre pedindo, por circunstância à qual não deu causa. Não preciso lembrar que este vem persistentemente brigando pelo direito de beneficiar-se do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS, incidente sobre os custos de industrialização por terceiros, e COM ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. Vem sendo sistematicamente derrotado já no mérito. A questão acessória, por tal, vem sendo reiteradamente desprezada, e com motivo plausível.

Finalmente, no presente julgamento, vê o seu direito na questão de fundo ser reconhecido. Obviamente que não pode ser punido, reitero, por circunstância a qual não deu causa, com o castigo vil de ganhar mas não levar tudo, sob o simples argumento de que a matéria não foi préquestionada, principalmente quando tal providência era de improvável sucesso, para dizer pouco, ou de impossível feitura.

Incumbe, sem dúvida que, agora ultrapassada a questão de mérito, pelo menos remeter o processo para a Câmara prolatora do acórdão recorrido, para o devido exame da questão acessória não examinada em grau do presente recurso especial.

Frente a todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto quanto à matéria de mérito, para reconhecer o direito ao crédito presumido de IPI relativo ao PIS e a COFINS, incidente sobre os valores pertinentes à industrialização perpetrada por terceiros (por encomenda) inclusive os relativos à mão de obra e, quanto a atualização monetária pedida, remeter o processo para a 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, para o devido julgamento da questão.

É como voto.

Sala das Sessões/DF, Brasília 14 de setembro de 2004.

  
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER