



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo n°	11065.002502/99-22
Recurso n°	203-122920 Especial do Procurador
Matéria	Ressarcimento de IPI
Acórdão n°	CSRF/02-02.769
Sessão de	03 de julho de 2007
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ANABE COM. DE COUROS E REPRESENTAÇÃO LTDA

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

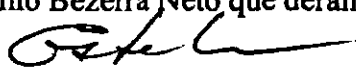
Ano-calendário: 1996, 1997

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Integram o cálculo do crédito presumido os custos com a industrialização por encomenda, desde que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem beneficiados pela operação sob encomenda sejam empregados em nova operação de industrialização pelo estabelecimento encomendante.

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 especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e Antonio Bezerra Neto que deram provimento ao recurso.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
Presidente


ANTONIO CARLOS ATULIM
Relator

FORMALIZADO EM: 14 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: GILENO GURJÃO BARRETO, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, LEONARDO SIADÉ MANZAN (Substituto convocado), HENRIQUE PINHEIRO TORRES, RODRIGO BERNADES RAIMUNDO DE CARVALHO (Substituto convocado) e JOSÉ CARLOS PASSUELLO (Substituto convocado).



Relatório

Trata-se de recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional interposto em face do Acórdão nº 203-10.135, por meio do qual foi reconhecido o direito de inclusão do valor da industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido.

Alegou a recorrente que a inclusão do valor da industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido gera distorções porque se a própria empresa realizasse todas as etapas de seu processo produtivo não poderia incluir no cálculo o custo com folha de pagamento, encargos sociais, custo com energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, que são os valores agregados aos insumos na industrialização por encomenda. A legislação do benefício só autoriza que o ressarcimento se opere em relação a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não abrangendo outros insumos. Acrescentou que à luz do art. 419 do RIPI/2002, o valor cobrado pela industrialização por encomenda deve ser acrescido ao valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem enviados pelo encomendante, o que significa que o industrializador cobra apenas pelos serviços prestados. Não sendo o serviço uma espécie de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, sua admissão no cálculo do crédito presumido não pode ser aceita. Requereu o acolhimento de suas razões para o fim de reformar-se a decisão recorrida, restabelecendo-se a decisão de primeira instância.

O recurso foi admitido por meio do despacho nº 203-032 de fls. 255.

Regularmente notificado do Acórdão nº 203-10.135, do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, o contribuinte apresentou em tempo hábil as contra-razões de fls. 258/262, alegando, em síntese que tem direito de incluir nos cálculos o valor da industrialização por encomenda.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Alegou o ilustre Procurador da Fazenda que a inclusão do custo da industrialização por encomenda no cálculo do crédito presumido viola o art. 1º da Lei nº 9.363/96, que só admite a inclusão de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens.

Essa questão foi enfrentada pelo Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro no voto condutor do Acórdão nº 202-14.500 o qual transcrevo e adoto como razão de decidir do presente voto.

"De pronto, tenho como inaceitável que eventual direito da recorrente possa ser negado com base em mera presunção, já que para a glosa do benefício incumbe ao Fisco provar a sua desconformidade com a legislação de regência. Ainda mais que no caso a ausência de créditos associados às entradas dos insumos retornados após o beneficiamento, não permite inferir que o executor da encomenda não tenha utilizado na operação insumos outros que não aqueles remetidos pelo autor da encomenda.

A hipótese de suspensão de IPI prevista no art. 36, incisos I e II, do RIPI/82¹ (correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98), deixa claro que, no que se refere a insumos, só a utilização pelo executor da encomenda na operação de produtos tributados de sua industrialização ou importação é que impediria o retorno do produto beneficiado com suspensão de IPI, ou seja, não há perda da faculdade de suspensão na utilização pelo executor da encomenda na operação de MP, PI e ME adquiridos de terceiros.

Dai se conclui que, nos próprios termos do critério implícito adotado na resposta à questão 2.7 das Perguntas e Respostas sobre o Crédito Presumido, aprovada pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX Nº 312, de 03.08.98², é inconsistente afastar o valor cobrado ao

¹Art. 36 - Poderão sair com suspensão do imposto:

I - as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

II - os produtos que, industrializados na forma do inciso anterior, forem remetidos ao estabelecimento de origem, desde que por este sejam destinados a comércio, a emprego como matéria-prima ou produto intermediário em nova industrialização, ou a emprego no acondicionamento de produto tributado, e executor da encomenda não tenha utilizado, na respectiva operação, produtos tributados de sua industrialização ou importação.

² 2.7) Encontra-se com habitualidade, casos em que a empresa produtora exportadora, remete matérias-primas de seu estoque para efetuar uma etapa produtiva em outra empresa. Por exemplo, o produtor exportador adquire couro semi-acabado e o envia a outra empresa (um curtume) para acabamento. Nesse processo, são agregados a essa matéria-prima diversos outros insumos, como produtos químicos, corantes, etc. O couro retorna modificado para o estabelecimento produtor exportador, acompanhado de nota fiscal indicando operação de beneficiamento. Pergunta-se, se o valor agregado, correspondente ao beneficiamento deve ser computado como aquisição de insumos (período de 1996) e como custos (a partir de 1997)? E, em caso de beneficiamento que não agregue

encomendante da base de cálculo do crédito presumido pelo simples fato de o encomendante remeter insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda e este remeter o produto industrializado, no qual aqueles insumos foram aplicados, ao estabelecimento de origem também com suspensão.

Se o critério adotado para admitir a inclusão do valor cobrado ao encomendante na base de cálculo do crédito presumido é o de que o executor da encomenda tenha utilizado na operação MP, PI e ME, que não aqueles remetidos pelo encomendante, não faz o menor sentido a distinção entre insumos próprios (de fabricação ou importação do industrializador) ou insumos adquiridos de terceiros pelo industrializador, pois de qualquer maneira estaria configurada a adição de componentes básicos para o cálculo do crédito presumido, a justificar a inclusão do valor cobrado ao encomendante na sua base de cálculo.

Desse modo, mesmo na prevalência desse critério, para a glosa de valores registrados nos CFOP 1.13 e 2.13, cometia ao Fisco apontar, nas respectivas notas fiscais de suporte, a inexistência de registro e cobrança de MP, PI e ME, que não aqueles remetidos pelo encomendante, ou obter a sua anuência acerca dessa circunstância, o que não está claro nestes autos.

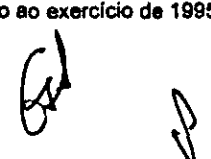
Por outro lado, este Colegiado, no voto condutor do Acórdão nº 202-12.301, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima (Recurso nº 104.703), já havia se pronunciado a favor da inclusão no cálculo do incentivo do custo da industrialização realizada por encomenda, com base nas seguintes razões:

"Ainda com relação às aquisições, analisa-se a industrialização por encomenda. É certo que se a empresa adquirisse a madeira beneficiada, o valor que constaria na nota fiscal do fornecedor representaria o custo da madeira em bruto mais o custo dos serviços de beneficiamento. Neste caso, não há dúvida de que o valor dessa aquisição comporia a base de cálculo do incentivo, posto que madeira beneficiada foi transformada em móveis que foram exportados.

De outra forma, se a empresa fornecedora emitisse, duas notas fiscais, uma da madeira em bruto e outra do serviço de beneficiamento, que diferença faria para o adquirente? Para o fornecedor, a base do IPI, caso haja incidência, deve ser a soma dos valores das duas notas fiscais. Para o produtor exportador, o custo da matéria-prima há que ser composto pelo somatório das duas notas fiscais.

outras matérias primas (exemplo, parte de calçado remetida para costura, colagem ou trançamento, acompanhada de todos os materiais necessários), o tratamento deve ser o mesmo?

R) No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido. Porém, no caso em que o encomendante remete os insumos com tributação, e o industrializador por encomenda utiliza insumos próprios e, após a industrialização, remete os produtos tributados pelo IPI ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido. O entendimento aplica-se tanto ao exercício de 1995, quanto aos posteriores.



No caso presente, o fornecedor da madeira em bruto é um e o realizador do beneficiamento é outro. Isto quer dizer que as duas notas cogitadas no parágrafo anterior são emitidas por estabelecimentos diferentes, mas isso não muda o fato de que, para o adquirente, o custo da matéria-prima é composto pelas duas parcelas: o preço pago pela madeira e o preço pago pelo beneficiamento da mesma, para que adquira as condições exigidas pelo processo de fabricação dos móveis a serem exportados.

Pelo exposto, reconheço como inerente ao custo da matéria-prima o que é pago para o seu beneficiamento em estabelecimento de terceiro, ainda mais que esse terceiro, como o primeiro fornecedor, também está sujeito às contribuições que o incentivo visa ressarcir."

A par dos argumentos acima expendidos, a própria regulação da industrialização por encomenda pela legislação do IPI, que nos termos do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 deve ser utilizada subsidiariamente para o estabelecimento dos conceitos básicos para o cálculo do crédito presumido, aponta para a legitimidade de se considerar o valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda na base de cálculo do benefício.

De se ressaltar o aspecto de que o produto a ser descrito na nota fiscal de saída (retorno ao encomendante), emitida pelo executor da encomenda, será o que resultar da industrialização que realizar, com a classificação fiscal correspondente, o que também determinará a alíquota de IPI a ser aplicada, se for o caso. No dizer do Parecer Normativo CST n.º 378/71: "...Se recebe blocos de ferro e confecciona máquinas ou aparelhos, como tais (máquinas ou aparelhos) deverá classificar os produtos saídos, ainda que neles empregue outras matérias-primas, ou produtos de sua fabricação..."

Por certo que o valor cobrado pela operação, com os destaques regulamentares, corresponderá à prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, que por sua vez representa o valor adicionado ao custo dos insumos remetidos pelo autor da encomenda, mas isso não descaracteriza o fato que realmente aqui importa, qual seja, a nota fiscal emitida pelo executor da encomenda se refere ao produto que industrializou na sua integridade. Os destaques contidos nessa nota fiscal, acerca dos insumos e mão-de-obra que utilizou, atendem aspectos da cobrança entre as partes envolvidas e de controle do IPI.

Essa é a razão porque afinal consolidei o entendimento de que, na hipótese em exame, estando caracterizado na nota fiscal emitida pelo executor da encomenda que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), fica demonstrado o direito desse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, conseqüentemente, de ser aferido pelo custo total a ele inerente, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96.

³ Art. 1 - 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

Convém realçar que esse entendimento refere-se à situação em que o executor da encomenda realiza efetivamente industrialização, em qualquer uma das modalidades previstas na legislação do IPI, e que seja contribuinte em face das contribuições sociais (PIS/PASEP e COFINS), cuja desoneração na exportação de mercadorias nacionais é o objetivo e razão de ser do benefício em tela.

Ademais, não vejo a disposição instrumental contida no art. 3º da Lei nº 9.363/96 como óbice para esse entendimento, porquanto a nota fiscal emitida pelo executor da encomenda contém (ou deveria conter) todos os elementos para a apuração do valor do produto afinal a ser considerado na base de cálculo do crédito presumido, pois nela também há a indicação da nota fiscal com que foram remetidas as matérias-primas pelo autor da encomenda.

ns. 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.

4 Art. 2 - 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.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contados da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37%, sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.

§ 6º Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.

§ 7º O pagamento dos valores referidos nos §§ 4º e 5º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

5 Art. 3 - Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, 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.

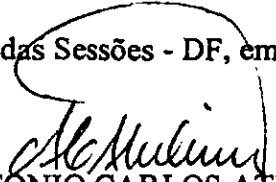
Nesse diapasão, a sistemática de apuração do valor de aquisição desse produto, atendendo a conveniência de ordem prática, mediante a soma do valor do insumo adquirido no mercado interno registrado nos Livros Fiscais sob o CFOP 1.11 ou 2.11 – Compras para industrialização, com o valor consignado no CFOP 1.13 ou 2.13 – Industrialização efetuada por outras empresas, com os expurgos pertinentes, se for o caso, está em consonância com o aludido dispositivo legal.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para considerar incluído na base de cálculo do crédito presumido o valor cobrado decorrente de industrialização por encomenda e desde que o executor da encomenda seja contribuinte, em face das contribuições sociais (PIS/PASEP e COFINS)."

Por fim, quanto à distorção suscitada pela Procuradoria da Fazenda Nacional em seu recurso, cumpre lembrar que não existe lei obrigando os contribuintes a estruturarem o seus negócios de modo a atender a conveniência do Fisco. Desse modo, não se pode negar o direito de incluir a industrialização por encomenda na base de cálculo do benefício, porque outros contribuintes que beneficiam os insumos no próprio estabelecimento não podem se beneficiar com a inclusão de certos custos de industrialização.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 03 de julho de 2007


ANTONIO CARLOS ATULIM

