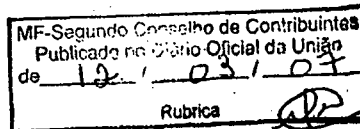




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl. _____



Processo nº : 11065.002502/99-22
Recurso nº : 122.920
Acórdão nº : 203-10.135

Recorrente : ANABE COMÉRCIO DE COUROS E REPRESENTAÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO: LEI Nº 9.363/96. Na base de cálculo do crédito presumido de IPI devem ser computados os custos de industrializações promovidas externamente à empresa que requisita a fruição de tal benefício, na medida em que os valores correspondem ao custo global das matérias-primas empregadas na confecção de determinados artigos. As matérias-primas, segundo previsão do artigo 2º, da Lei 9.363/96, necessariamente integram a base de cálculo do crédito presumido./

VENDAS PARA COMERCIAL EXPORTADORA. CONSIDERAÇÃO NA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.484-27/96. A consideração das vendas praticadas para comerciais exportadoras na receita de exportação, para efeito de apuração do crédito presumido de IPI, é admissível antes da data da edição da Medida Provisória 1.484-27/96 por força da equiparação, pelo Decreto-Lei 1.248/72, das vendas a comerciais exportadoras como operações com fins específicos de exportação.

Recurso provido.

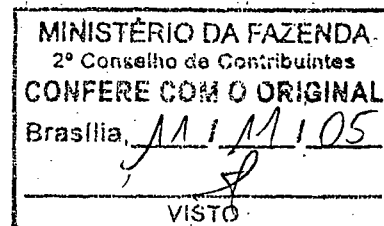
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ANABE COMÉRCIO DE COUROS E REPRESENTAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em dar provimento ao recurso: **I) por maioria de votos, quanto à inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI do valor referente ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, com suspensão do imposto.** Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto; **II) por unanimidade de votos, quanto à inclusão, no cálculo do Crédito Presumido de IPI, da receita de exportação, de valores relativos a vendas a empresas comerciais exportadoras efetuadas antes de 23/11/1996.** O Conselheiro Antonio Bezerra Neto apresentará declaração de voto.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

Cesar Prantavigna
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Sílvia de Brito Oliveira, Maria Teresa Martínez López, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.002502/99-22
Récurso nº : 122.920
Acórdão nº : 203-10.135

Recorrente : ANABE COMÉRCIO DE COUROS E REPRESENTAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Auto de infração (fls. 01/03), expedido em 23/08/1999, imputou débito de IPI à Recorrente, que acrescido, de juros e multa alcançou a importância de R\$ 20.312,64.

O débito, segundo descrito em "relatório de verificação fiscal" anexo às fls. 04/08, originou-se do aproveitamento de crédito presumido de IPI apurado indevidamente, para abater débitos do citado tributo. Dessa feita, como os créditos presumidos de IPI figuravam excessivos, sua parcela superestimada foi extirpada de encontro de contas feitos com débitos da exação resultando pendência fiscal para ser arcada pela contribuinte (fls. 02/03).

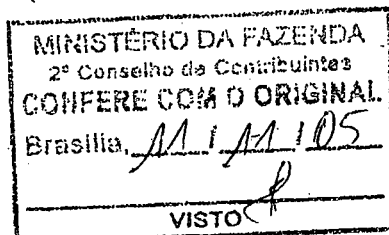
No entendimento da fiscalização a empresa não poderia ter considerado na apuração de crédito presumido de IPI "o valor pago por operações de industrialização encomendadas a outras empresas (beneficiamento - Cód. Operação 1.13), incluído no cálculo do DCR, totalizando R\$ 406.509,45." (fl. 06). Além disso, na apuração do crédito presumido referente a 1996 a empresa não poderia ter reputado receita de exportação valores de vendas, promovidas antes da publicação da Medida Provisória nº 1.484-27/96 (22/11/1996), para "Empresa Comercial Exportadora" (fl. 07).

Impugnação (fls. 147/151) dizendo que o custo encampado no processo de produção desenvolvido pela contribuinte deveria ser integralmente assimilado na apuração do crédito presumido de IPI, pois não o desnatura o fato de ser ocasionado por etapas produtivas desempenhadas por terceiros. As vendas para comerciais exportadoras, de sua vez, teriam de compor a receita de exportação da empresa, pois tanto fora reconhecido pelo parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.363/96 (13/12/1996).

Decisão (fls. 158/163) da Instância de piso julgando integralmente procedente o lançamento realizado.

Recurso Voluntário (fls. 165/171) basicamente reprisa as matérias erigidas na impugnação ofertada pela contribuinte.

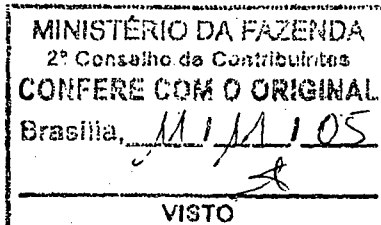
É o relatório, no essencial (artigo 31 do Decreto nº 70.235/72).





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.002502/99-22
Recurso nº : 122.920
Acórdão nº : 203-10.135



2º CC-MF
Fl. _____

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
CESAR PIANTAVIGNA

A questão consiste em pronunciar-se a favor, ou contra, a inclusão dos valores dos insumos adquiridos pela Recorrente, com os respectivos custos de seus beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da empresa para posteriores reaproveitamentos pela mesma na confecção de "brinquedos para cães (ossos para cachorro)", na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

A inclusão do valor dos insumos é incontroversa entre a Fazenda federal e a contribuinte, defluindo o desacerto, pois, no concernente aos custos incorporados aos mesmos por conta de seus beneficiamentos por estabelecimentos alheios à Recorrente.

A matéria já foi sobejamente apreciada por este Conselho e Câmara, por conta dos julgamentos dos Recursos Voluntários nºs 121.449, 121.450, 121.451 e 121.452, tendo-se acobertado a pretensão da contribuinte no particular.

Ao pesquisar-se a forma de apuração do crédito presumido de IPI atinge-se a redação do artigo 2º da Lei nº 9.363/96:

"Artigo 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."

O crédito presumido de IPI, consoante visto, está baseado nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem pelas empresas, sobre os quais se articulou o ressarcimento de contribuições buscado por meio do incentivo (ementa da Lei nº 9.363/96 e seu artigo 1º), tendo o pertinente diploma fixado que as referidas matrizes devem ser consideradas conforme definições que possam ser extraídas da legislação do citado imposto, segundo infere-se do parágrafo único de seu artigo 3º:

"Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre a 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." (grifos da transcrição)

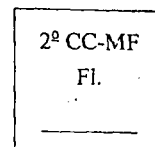
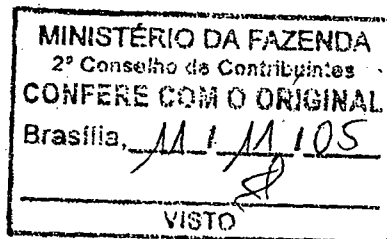
Segundo prescrito no artigo 82, I, do, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 87.981/82 – aplicável à situação em virtude do crédito presumido em exame referir-se ao período de 1997 – fls. 05/06), matéria-prima consistiria em substância empregada na fabricação de determinado artigo:

"Artigo 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes forem equiparados, poderão creditar-se:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.002502/99-22
Recurso nº : 122.920
Acórdão nº : 203-10.135



I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente (Lei nº 4502/64, artigo 25);”

Observe-se, pois, que a legislação do IPI erige o conceito de matéria-prima, como também de produto intermediário, sobre o aproveitamento de determinado artigo em processo de produção.

Considerando-se que a Recorrente utiliza-se do material que envia para o beneficiamento por terceiros, agregado pelos custos relativos a tais atividades (beneficiamento), diretamente na industrialização do produto que conduz para exportação - fator que inevitavelmente enquadra os artigos por ela aproveitados em processo de fabricação na moldura de matéria-prima traçada pelo artigo 82, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados de 1982 (IPI), impossível enjear-se os valores integrais envolvidos na situação exposta da base de cálculo do incentivo aqui cogitado, a qual se encontra conformada na redação do artigo 2º da Lei nº 9.363/96.

Importa ao deslinde da questão levar-se em conta as definições que foram anunciadas pela Lei nº 9.363/96 como alicerces do crédito presumido de IPI e que justificaram a criação de tal incentivo, bastando, neste último aspecto, lembrar-se que as recuperações das despesas condizentes às contribuições (PIS/PASEP e COFINS) assinaladas no artigo 1º do diploma mencionado estão associadas exatamente aos itens (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) aproveitados em processos de produção de artigos destinados à exportação. Não é de estranhar-se, e tampouco ignorar-se, que o incentivo esteja estruturado exata, e firmemente, sobre as definições dadas pela legislação a tais materiais.

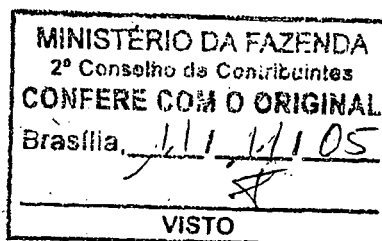
Nesta vereda é interessante abordar o principal fundamento que escorou a rejeição do ressarcimento buscado pela Recorrente, explicitado no decisório da Instância julgadora de piso, que evidencia, com todo o respeito possível, petição de princípio.

Decerto: registrou-se (fl. 161) no édito expedido pela DRJ em Porto Alegre/RS que a base de cálculo conformada pelo artigo 2º da Lei nº 9.363/96 somente poderia considerar valores de aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, razão pela qual os custos agregados a beneficiamento de item que havia sido adquirido como matéria-prima pela empresa não poderiam ser admitidos no dimensionamento do incentivo, já que vinculados a “serviços” executados (e não a aquisições de insumos).

Segundo o raciocínio exposto no decisório (fl. 161) a conformação da base de cálculo estaria assentada sobre as aquisições de matérias-primas, e não sobre beneficiamentos de insumos, do que sobressai o seguinte questionamento: se a Recorrente houvesse adquirido de fornecedores o item beneficiado/acabado então poderia enquadrar os valores aos mesmos correspondentes no dimensionamento (artigo 2º da Lei nº 9.363/96) do crédito presumido de IPI?



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11065.002502/99-22
Recurso nº : 122.920
Acórdão nº : 203-10.135

Inexoravelmente a resposta é positiva (SIM), sobretudo por conta das previsões do artigo 1º da Lei nº 9.363/96 e do artigo 82, I, do Regulamento do IPI de 1982 (Decreto nº 87.981/82).

Por qual razão, então, entender-se impraticáveis as inclusões dos valores totais de item que fora beneficiado - ainda que por pessoa distinta da Recorrente, da base de cálculo do crédito presumido de IPI?

Não há diferença entre: a) adquirir artigo já trabalhado para a confecção de brinquedos para cães, e; b) comprar o material, demandado para as fabricações dos referidos produtos, de terceiros que se ocupam de suas elaborações. Em ambas as hipóteses a Recorrente despenderia adquirindo matéria-prima, ou mesmo produtos intermediários, estendendo-se o exame do caso para tal perspectiva.

De nenhuma valia aventar-se, como feito pelo decisório de piso (fl. 161), que a industrialização encomendada pela Recorrente a terceiros envolveria prestação de serviços e, desta feita, não poderia implicar na adição dos custos correspondentes na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Tal afirmação testilha com a regulamentação do IPI, contida na Lei nº 4.502/64 e no CTN, que respectivamente preceituam em seus artigos 3º, parágrafo único, e 46, parágrafo único, caracterizar industrialização:

"Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo."

"Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo."

De fato, caracterizar as operações em comento como prestações de serviços fere a legislação do IPI, dado a mesma reputar-lhes industrializações.

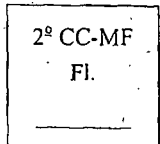
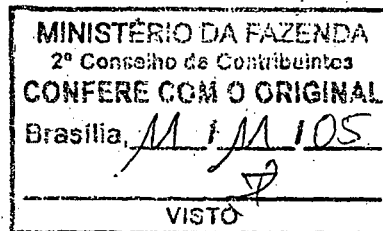
Desponta correta, por outro lado, a conduta da Recorrente de considerar vendas para comerciais exportadoras, realizadas antes do advento da Medida Provisória nº 1.484-27/96, em sua receita de exportação para efeitos de apuração do crédito presumido de IPI.

Na paráfrase elaborada com as observações da Conselheira Maria Teresa Martínez López, no que diz respeito à empresa comercial exportadora penso que a decisão recorrida colide frontalmente com o regime a que estão submetidas às operações efetuadas por meio de empresas comerciais exportadoras - *trading companies* - instituído pelo Decreto-Lei nº 1.248/72, regulamentado pelo Decreto nº 71.866/73.

As operações com *trading companies* passaram a ser equiparadas, a partir da edição do Decreto-Lei citado, às operações de exportação direta, atraindo assim, para as mesmas,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11065.002502/99-22
Recurso nº : 122.920
Acórdão nº : 203-10.135

os benefícios fiscais pertinentes. Esta a conclusão que se extrai da leitura dos artigos 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72:

"Artigo 1º. As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento."*

"Artigo 2º O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional."

É importante registrar-se que não paira controvérsia sobre a circunstância de a Recorrente ter realizado vendas para empresa comercial exportadora, pois o fato foi atestado pela fiscalização no "relatório de verificação fiscal" (fl. 07):

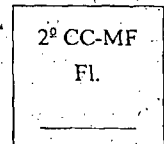
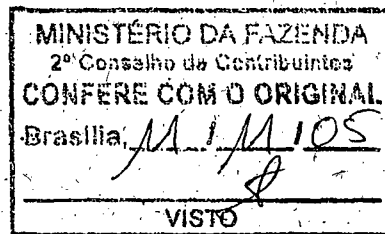
"...tendo constatado em verificação sumária que o valor da Receita de Exportação anual foi majorado pela inclusão de vendas a Empresa Comercial Exportadora em período não previsto em lei..."

O alerta é deveras pertinente, pois exclui o ônus probatório (artigos 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235/72) em que a Recorrente incorreria caso o fato não houvesse sido tornado incontroverso pela observação da autoridade fazendária aposta no citado documento. No contexto do caderno processual em tela encontra-se admitido o fato pela Fazenda, razão pela qual dispensada a necessidade de incursão sobre provas que tenderiam à demonstração do ponto.

Assim, equivocada a interpretação dada pelo julgado de 1ª Instância para o sentido. O referido dispositivo constitucional não representa óbice à apropriação e utilização do discutido crédito presumido de IPI, eis que o Decreto-Lei nº 1.248/72 trata, especificamente, do "tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11065.002502/99-22
Recurso nº : 122.920
Acórdão nº : 203-10.135

interposto. Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário

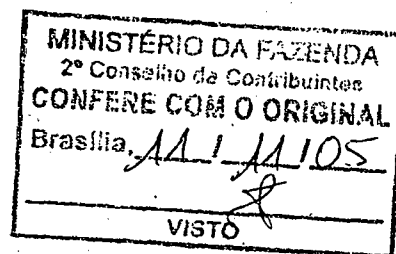
Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005.


CESAR PIANTAVIGNA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.002502/99-22
Recurso nº : 122.920
Acórdão nº : 203-10.135



2º CC-MF
Fl.

**DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO BEZERRA NETO
VENCIDO QUANTO À EXCLUSÃO DO VALOR REFERENTE AO BENEFICIAMENTO
DOS INSUMOS EFETUADO POR TERCEIROS, COM SUSPENSÃO DO IPI.**

A discordância em relação ao voto do ilustre relator prende-se à inclusão dos valores dos insumos adquiridos pela Recorrente, com os respectivos custos de seus beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da empresa para posteriores reaproveitamentos pela mesma, na base de cálculo do crédito presumido de 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.

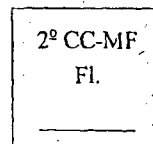
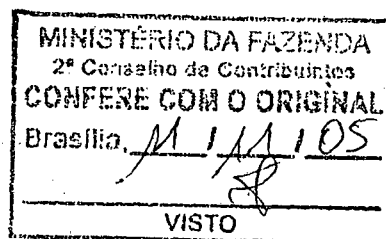
O custo do beneficiamento realizado por terceiro deve ser contabilizado como “Gastos Gerais de Fabricação”, não como incremento do valor da matéria-prima, não podendo ser incluído no cálculo do crédito presumido. O montante despendido por tal pagamento não deve entrar no cômputo do benefício, mesmo porque 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 – se é que se pode dizer que o legislador age coerentemente no ato de legislar – das disposições legais que compõem o arcabouço normativo do IPI.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11065.002502/99-22
Recurso nº : 122.920
Acórdão nº : 203-10.135

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. 1ª 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.).

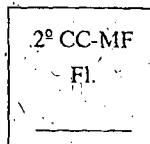
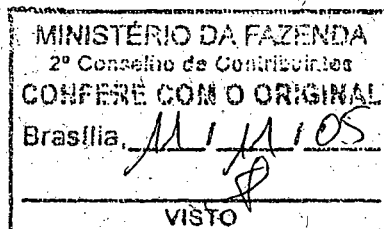
Ora, *in casu*, fosse verdadeira a afirmação de que os valores correspondentes ao serviço de beneficiamento, na industrialização por encomenda, deveriam ser incluídos no cômputo do crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, não haveria razão para que o legislador inequivocamente inserisse 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,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

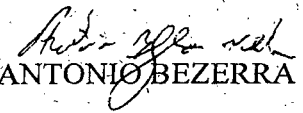
Processo nº : 11065.002502/99-22
Recurso nº : 122.920
Acórdão nº : 203-10.135



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.

Por todo o exposto, nego provimento a inclusão desses custos na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005.


ANTONIO BEZERRA NETO