



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

Processo nº 11065.005345/2002-91
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-002.613 – 3ª Turma
Sessão de 10 de outubro de 2013
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.
INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE MATÉRIA PRIMA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROJANA CALÇADOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI BASE DE CÁLCULO
INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITO PRESUMIDO DE
IPI.

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.

Recurso Especial do Procurador Negado

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 e Irene Souza da Trindade Torres, que davam provimento.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Júlio César Alves Ramos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Daniel Mariz Gudiño, Rodrigo da Costa Pôssas, Antônio Lisboa Cardoso, Irene Souza da Trindade Torres, Maria Teresa Martínez López, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento).

Relatório

A Fazenda Nacional apresenta recurso respaldado na “contrariedade à lei” que era previsto, à época de sua interposição, no artigo 32, I, do Regimento Interno do Conselhos de Contribuintes, para combater a decisão proferida pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que reconheceu a possibilidade de incluir na base de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei 9.363 o valor de beneficiamento de matéria prima.

Do relatório elaborado pela DRJ quando do julgamento da manifestação de inconformidade do contribuinte e transcrita pelo Conselheiro Flávio de Sá Munhoz, constou:

5.4 Prossegue a manifestação de inconformidade, alegando que os insumos são adquiridos e, em seguida, remetidos, para beneficiamento, por pessoa jurídica sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, sendo que, após a citada operação industrial, os insumos retornam, onerados pelas referidas contribuições, em relação ao serviço prestado, o que justifica o cômputo desse serviço de beneficiamento, no cálculo do crédito presumido, para reduzir o custo do produto exportado.

No voto que proferiu, o Conselheiro Flávio afirmou:

O beneficiamento da matéria-prima por terceiro não tem natureza de prestação de serviços, mas de industrialização por encomenda. Assim, tratando-se de industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso a matéria-prima, que integra o custo do produto industrializado e posteriormente exportado, o valor cobrado por esta industrialização por encomenda integra a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

A Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu sobre o tema e deu a mesma solução aqui adotada, como se pode observar da ementa do Acórdão proferido:

IPI RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA — 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

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. (Ac. CSRF/02-01.906, Rel. Dalton César Cordeiro de Miranda, Sessão de 12/4/2005).

Por tais fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto para reconhecer o direito ao crédito presumido sobre o valor pago a terceiros a título de beneficiamento de matéria-prima, inclusive o valor pago a título de mão-de-obra.

A Fazenda Nacional, em seu recurso, arrola como contrariados, entre dispositivos regulamentares, também o art. 1º da Lei 9.363.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Relator

Admiti o recurso quando inicialmente examinei o seu cabimento face à indicação do artigo 1º da Lei 9.363, ainda que não se tenha dito com clareza em que teria sido ele contrariado. Dele conheço.

Mas a ele nego provimento na exata linha do voto proferido na Quarta Câmara de cuja composição participei. Repito a seguir considerações expendidas em outros julgamentos que corroboram aquilo que já apontou, sinteticamente, o ex-Conselheiro Flávio Munhoz e que enfrentam os argumentos postos no especial da Fazenda.

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, a contrário 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 conjugadamente 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 submetida 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.

Com essas mesmas considerações, ressaltando que neste processo está claro que o insumo retorna para ser utilizado no processo industrial do exportador, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É o voto.

Júlio César Alves Ramos