



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo : 11065.005348/2002-25
Recurso nº : 204-131989
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 4ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : ROJANA CALÇADOS LTDA
Sessão de : 03 DE JULHO DE 2007
Acórdão nº : CSRF/02-02.776

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.

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 Antonio Bezerra Neto (Relator) e Josefa Maria Coelho Marques que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.

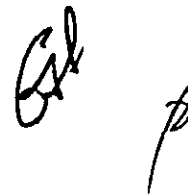
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ
REDATORA DESIGNADO

Processo : 11065.005348/2002-25
Acórdão nº : CSRF/02-02.776

FORMALIZADO EM: 20 MAR 2008

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: GILENO GURJÃO BARRETO, RODRIGO BERNARDES RAIMUNDO DE CARVALHO (Substituto convocado) e JOSÉ CARLOS PASSUELO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA.



Processo : 11065.005348/2002-25
Acórdão nº : CSRF/02-02.776

Recurso nº : 204-131989
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : ROJANA CALÇADOS LTDA

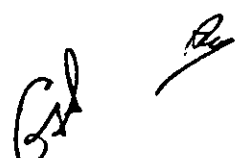
Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 204-01.171, de 29 de março de 2006, proferido pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, para contemplar na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI os custos de prestação de serviços de industrialização por encomenda efetuada por terceiros para posteriores reaproveitamentos pela empresa encomendante.

Às fls. 126 a 134, o representante da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando contrariedade à lei no tocante ao entendimento firmado. Argumenta a PFN, ser o favor fiscal vocacionado para desonerar exclusivamente a cadeia produtiva, não comportando valores relativos a terceiros. Defende que a norma de incentivo fiscal deve ser interpretada restritivamente. E por fim, lembra que se admitido o entendimento proposto pelo acórdão recorrido, a inclusão do crédito seria mais benéfica à empresa que terceiriza do que àquela que realiza internamente todo ciclo produtivo, o que seria um absurdo lógico.

O apelo especial, uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade, foi recebido por despacho da presidência daquela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Gst' and the other 'Rz'.

Processo : 11065.005348/2002-25
Acórdão nº : CSRF/02-02.776

VOTO

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

O recurso especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional pode ser admitido nos termos dos artigos 7, I e 15, §1 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Industrialização por encomenda

A contenda prende-se a existência ou não de previsão legal que suporte a inclusão concedida pelo Acórdão recorrido em relação aos valores dos insumos adquiridos pelo contribuinte, 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.

O ponto central da análise pode ser colocado da seguinte forma: somente a matéria-prima e o produto intermediário comprados diretamente pelo contribuinte é que configuraria insumo para efeito de consideração na base de cálculo do crédito presumido de IPI, ou também assim poderiam ser considerados os produtos beneficiados e elaborados por terceiros com material fornecido pela empresa, transitados com suspensão do 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.).

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.(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; 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.

Da necessidade de aquisição dos insumos 

Processo : 11065.005348/2002-25
Acórdão nº : CSRF/02-02.776

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.

Normalmente se argumenta que se o contribuinte houvesse adquirido de fornecedores o couro beneficiado/acabado, e os itens elaborados que emprega na montagem de calçados, então poderia enquadrar os valores aos mesmos correspondentes no dimensionamento (artigo 2º da Lei 9363/96) do crédito presumido de IPI?

Vê-se que se levanta uma hipótese contrafactual, o que só pela natureza do argumento já se vê que não é um fato. Mas, vamos conceder um crédito a essa hipótese. Sim, nessa hipótese o pleiteante teria direito ao crédito, pois nesse caso a situação se amoldaria aos precisos termos da norma, como aliás deve ocorrer com qualquer direito excepto: **estar-se-ia adquirindo efetivamente matéria-prima ou um produto intermediário**, para efeito de se compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Aliás, a tentativa de coerência buscada naquela hipótese contrafactual levantada, abriria brecha a uma outra incoerência, qual seja: Por que o legislador, seguindo o mesmo raciocínio, e com muito maior razão, não optaria também por conceder esse crédito relativo ao beneficiamento quando efetuado pelo próprio industrializador, e não por terceiro? Por que o legislador iria privilegiar a terceirização em detrimento da industrialização pelo próprio exportador, em uma mesma situação?

Não concedeu, por questão de coerência, pois não se está a tratar de **aquisição de matéria prima ou produto intermediário**, mas de simples custo do beneficiamento que deve ser contabilizado como "Gastos Gerais de Fabricação".

Com efeito, tratar-se-ia de situação no mínimo incongruente, para não dizer injusta, retirando a racionalidade das disposições legais que compõem o arcabouço normativo do IPI. Ora, "Onde há a mesma razão, há de se aplicar o mesmo direito", diz o brocardo romano, assim, se não é possível incluir na base de cálculo do benefício, os custos com beneficiamentos realizados pelo próprio industrial exportador, não devem ser incluídos aqueles incorridos nos beneficiamentos realizados na industrialização por encomenda, nos mesmos produtos.

Do Direito Excepto

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.

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.

A interpretação econômica do fato gerador serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários. Admitir que a industrialização por encomenda seja considerada na base de cálculo do crédito presumido é alargar o rol dos contribuintes beneficiados pela "terceirização" do processo produtivo e estender o benefício a empresas que tem processo produtivo parcial, sem qualquer previsão legal, que, a princípio, dirigiu o crédito apenas aos industriais com processo integrado, excluindo vários outros setores da economia que realizam exportações, por exemplo, de produtos não tributados.

Ademais, sublinhe-se novamente, que se tratando de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o escólio de Carlos Maximiliano (In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 333/334):

"O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abri mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar privada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos".

Vê-se que a boa hermenêutica, baseada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita.

Argumento Empírico – Lei nº 10.276/2001

Por último, e quem sabe o mais importante, se o cômputo dos valores dos serviços de industrialização por encomenda estivessem incluídos na base de cálculo do benefício previsto pela Lei nº 9.363/96, não haveria razão para que o legislador expressamente viesse a prever esta alternativa, em lei posterior. Vejamos como dispôs o art. 1º da Lei nº 10.276, de 2001, *in verbis*:

"Art. 1º 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;

Processo : 11065.005348/2002-25
Acórdão nº : CSRF/02-02.776

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" (grifei).

Costuma ser encontradiço 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).

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, de 1996, quando da determinação do crédito presumido.

Nesse aspecto, é importante notar que uma lei nova sempre inova o ordenamento jurídico, apresentando algo novo e destinado à vigência apenas a partir da sua entrada em vigor, mas também projetando luzes sobre o passado, no sentido de que identifica um comando novo e distinto do comando que vigorava anteriormente a ela, ajudando assim a melhor compreender e interpretar as duas.

Observar, finalmente, que o uso do método alternativo para o cálculo do benefício, tem, como contrapartida à inclusão de novos valores na base de cálculo (aquisição de energia elétrica e combustíveis, e serviços de industrialização por encomenda), a definição de um fator multiplicativo menor: de 0,0537 (5,37% da base de cálculo, na Lei n.º 9.363/96) para 0,0365 (3,65% da base de cálculo, na Lei n.º 10.276/2001). Portanto, não se pode argumentar que a Lei n.º 10.276/2001 seja "expressamente interpretativa", nos termos do art. 106, I, do CTN.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional no sentido de que sejam desconsiderados da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores agregados correspondentes ao beneficiamento/acabamento e elaborações referidas anteriormente, para efeitos de operar-se o ressarcimento/compensação pleiteado nesses autos.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões -DF, em 24 de abril de 2006.


ANTONIO BEZERRA NETO



Processo : 11065.005348/2002-25
Acórdão nº : CSRF/02-02.776

VOTO VENCEDOR

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, Redatora.

Ouso discordar do Ilustre relator. A matéria, diz respeito exclusivamente a inclusão ou não, na apuração do crédito presumido, dos valores referentes ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, (couro) decorrente da industrialização por encomenda.

A exclusão, pela fiscalização, deu-se sob o fundamento de que tais operações, por se tratarem de serviços de beneficiamento prestados por terceiros, não se enquadrariam como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que são objetos do favor fiscal.

A matéria já é bastante conhecida desta Eg. Turma julgadora que tem julgado no sentido de reconhecer para efeito de apuração do crédito presumido, valores agregados ao custo de aquisição relativos aos custos incorridos por industrialização efetuada por terceiros, sobre os produtos adquiridos, visando acabá-los para o seu adequado uso no produto exportado pelo encomendante, produtor e exportador. Nesse sentido, menciono os Acórdãos CSRF/02-01.755 e 02-01.756, do Conselheiro relator Rogério Gustavo Dreyer, Recursos Especiais 203-112272 e 203-112273.

Penso que as decisões deste Colegiado levam em conta a melhor interpretação e aplicação da norma jurídica. Nesse sentido necessário se faz retornar ao passado.

A Exposição de Motivos nº 120 do Ministério da Fazenda, de 23/03/1995, referente à MP nº 948, de 23/03/95, convertida após reedições na Lei nº 9.363, de 16/12/96, revela qual o objetivo do incentivo em tela, quando informa:

"A Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da

Processo : 11065.005348/2002-25
Acórdão nº : CSRF/02-02.776

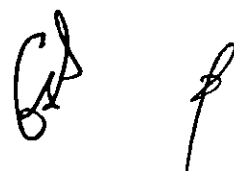
competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos a favor do produtor exportador nacional." (negritos acrescentados).

No excerto acima transcrito há referência à antiga MP nº 905/95, que antes instituía o incentivo como ressarcimento em espécie, em vez de crédito presumido do IPI. Observe-se também a MP nº 905/95, cujos efeitos foram tornados insubsistentes pelo art. 8º da MP nº 948/95.

"Art. 1º Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais 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, que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo." (negritos acrescentados).

Como se sabe, o texto acima não prevaleceu. A partir da MP nº 948/95, o incentivo ganhou feições novas, sendo afinal instituído como crédito presumido do IPI, embora com o mesmo objetivo de antes: **desonerar as exportações do PIS e COFINS incidentes sobre os insumos empregados nos produtos exportados.** Para bem observar as diferenças, não é demais repetir o texto do art. 1º da MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96:

"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, e 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." (negritos acrescentados).



Processo : 11065.005348/2002-25
Acórdão nº : CSRF/02-02.776

Tenho presente, pelo objetivo claro da lei de que a sua pretensão foi a de exonerar, a carga tributária incidente sobre as exportações relativa aos tributos. Penso ser irrelevante o fato de a agregação ser relativa à mão-de-obra com ou sem agregação de outros produtos. Tenho convicção do direito ao ressarcimento pretendido, na linha dos precedentes desta E. CSRF, razão pela qual admito a inclusão na apuração da base de cálculo do crédito presumido.

Conclusão:

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

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


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

