



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.007318/2008-51
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.354 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DANA INDÚSTRIAS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. 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 finais a serem 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 nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira, que votaram pelo provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão n.º 3302-007.249, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para dar direito ao crédito presumido referente à industrialização por encomenda, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM DE PESSOA FÍSICA. POSSIBILIDADE.

A finalidade do crédito presumido de IPI é desonerar as exportações quanto ao PIS e a COFINS incidentes em toda cadeia produtiva das mercadorias industrializadas exportadas, sendo possível apenas a percepção do referido crédito quanto às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem.

CRÉDITO PRESUMIDO IPI. ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO PELA LEI N.º 9.363/96. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido apurável quanto à aquisição da energia elétrica como insumo para produção dos produtos destinados à exportação apenas se tornou possível com o advento da Lei n.º 10.276/01 que criou um regime alternativo para apuração do crédito. Se a apuração for feita com base na lei antiga não será possível a contabilização da energia elétrica.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. 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 finais a serem 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 nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96.

OPÇÃO DEFINITIVA. RETIFICAÇÃO PARA TROCA DE REGIME. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime de apuração do crédito presumido do IPI é definitiva para cada ano-calendário, não se admitindo, em nenhuma hipótese, retificação, com o intuito de trocar de regime, da declaração em que tenha sido formalizada a opção.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência para a discussão acerca da exclusão dos custos de industrialização por encomenda no crédito presumido do IPI, trazendo, entre outros, que:

- É falacioso o argumento segundo o qual se os produtos industrializados por encomenda são utilizados como insumos na fabricação de outros produtos, restaria justificada a sua inclusão no cálculo do crédito presumido, porquanto, à época da aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem para remessa ao industrializador, estes valores já foram computados no custo de produção, sendo que a operação de industrialização por encomenda, em si, não enseja a agregação de tais insumos, como já dito.
- o próprio regulamento do imposto ressalta que o valor cobrado pela operação de industrialização é destacado do valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem enviados pelo encomendante, razão pela qual devem ser acrescidos ao momento da remessa do produto encomendado.
- Assim, o industrializador cobra tão-somente pelos serviços prestados, de forma tal que não sendo este serviço uma espécie de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, sua admissão no cálculo do crédito

presumido não pode ser aceita, sob pena de desvirtuamento do benefício fiscal.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente à ilegitimidade passiva do agente marítimo.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que o recurso não deve ser conhecido e o beneficiamento da matéria-prima pela encomendada esteve sujeito ao pagamento de PIS/COFINS e IPI, influenciando no custo do produto adquirido pela encomendante produtora/exportadora a ser exportado, de modo que tal custo deve ser obviamente considerado na base de cálculo do crédito presumido do IPI, justamente para desonerar a empresa produtora/exportadora das ditas contribuições.

Em despacho às fls. 1551 a 1556, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a discussão do entendimento do acórdão recorrido de que a industrialização efetuada por terceiros, visando a aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a serem exportados pelo encomendante, agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI na modalidade original instituída pela Lei 9.363, de 1996.

Em despacho às fls. 1557 a 1563, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Agravo contra o despacho que negou seguimento ao Recurso Especial do sujeito passivo foi interposto pelo sujeito passivo; mas, em despacho, o agravo foi rejeitado e confirmado a negativa de seguimento ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que o recurso deva ser conhecido, eis que atendidos os requisitos do art. 67 do RICARF/2015. O que concordo com o exame de admissibilidade constante do despacho que entendeu haver a divergência nos seguintes termos:

“Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

E o dissídio interpretativo do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, emerge quando se constata que, enquanto a decisão recorrida admitiu o cálculo do CP-IPI, na modalidade original instituída pela referida Lei, sobre o valor dos serviços de industrialização por encomenda, os paradigmas rechaçaram tal possibilidade, pugnando pela interpretação literal do dispositivo.”

No que tange à discussão acerca da inclusão da industrialização por encomenda na apuração do crédito presumido, vê-se que nossa turma já apreciou essa questão - o que trago o entendimento exposto no acórdão 9303-005.425:

“CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. 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 finais a serem 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 à COFINS previstos nos arts. 1º e 2º, ambos da Lei 9.363/96.”

Tenho que o beneficiamento/industrialização da matéria-prima por terceiro não tem natureza de prestação de serviços, mas de efetiva industrialização por encomenda.

Trata-se de industrialização efetuada por terceiros, visando aperfeiçoar a matéria-prima que, por sua vez, deve integrar o custo do produto industrializado antes de ser exportado. Por isso, o valor cobrado por esta industrialização por encomenda deve integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei 9.363/96.

Ora, quando da instituição do benefício fiscal previsto na Lei 9.363/96, a intenção do legislador foi o de incrementar as exportações brasileiras, expurgando a carga tributária contida nos insumos necessários à fabricação dos produtos exportados.

Vê-se que à época da edição dessa Lei, dentre os tributos incidentes sobre o faturamento das empresas os únicos que tinham a incidência com característica cumulativa eram o PIS e a Cofins, já os demais, notadamente o IPI e ICMS eram calculados de forma não cumulativa.

Sendo assim, o legislador com o intuito de desonerar os insumos utilizados na industrialização dos produtos exportados criou um crédito presumido para ressarcir o fabricante exportador os valores do PIS e da Cofins que compunham o preço dos referidos insumos. Considerou, para tanto, a cadeia produtiva.

A Lei 9.363/96 autorizou o direito ao crédito sobre todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo.

Por óbvio, não havendo obstáculo legal, todos os gastos empregados na matéria-prima, ainda que originados por industrialização por encomenda, devem ser considerados na determinação do crédito presumido pelo encomendante.

Sendo assim, manifesto minha concordância com o entendimento exarado no acórdão recorrido. O que peço vênia para transcrever parte:

“[...]

Consoante o art. 4º do Regulamento do IPI, o Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, a industrialização se caracteriza por qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a

finalidade do produto, ou, ainda, o aperfeiçoe para consumo. Isto se dá através de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento e renovação.

Assim, quando a ora Recorrente adquire insumo e posteriormente remete-o para terceiro (pessoa jurídica - contribuinte de PIS/COFINS), nada mais está fazendo do que contratar um fabricante para que, através do processo fabril, beneficie esse insumo transformado-o em sua matéria-prima principal, a fim de possibilitar-lhe a industrialização e exportação.

A ora Recorrente adquire o insumo e remete o mesmo para pessoa jurídica contribuinte de PIS/COFINS a fim de beneficia-lo. A pessoa jurídica beneficiadora do insumo onera o mesmo com o valor que irá pagar de PIS/COFINS. O insumo industrializado (matéria-prima) é recebido pela empresa que o industrializará mais uma vez, cortando, colando, montando e fazendo o acabamento.

O insumo industrializado (após o beneficiamento) agrega o produto a ser exportado como matéria-prima do mesmo, devendo, portanto, ser incluído no somatório das aquisições de matéria-prima que dão direito ao crédito presumido de IPI, como ressarcimento de PIS e COFINS incidentes nas etapas anteriores.

Adianta-se que a ora Recorrente utiliza-se da industrialização sob encomenda para a consecução de seu objetivo final, qual seja, a produção de um bem ao menor custo possível.

A existência de crédito presumido de IPI oriundo das industrializações por encomenda impede a oneração do adquirente da mercadoria final, vez que, a aquisição e utilização, no processo industrial, de insumo previamente transformado (entenda-se aquele adquirido após sofrer alguma espécie de industrialização), acarretaria o encarecimento do bem produzido pela ora Recorrente. Isto vale dizer, que o custo agregado ao produto final pela aquisição e utilização de insumo já industrializado é, notoriamente, maior.

Por conseguinte, se para consecução de seus objetivos (produção) a ora Recorrente se vê obrigada a contratar terceiros para a transformação da matéria- prima, recebendo destes nova espécie que utilizará na produção da

mercadoria, depreende-se que é impossível desvincular a industrialização sob encomenda do processo produtivo normal da empresa.

Destarte, a industrialização por encomenda (beneficiamento), que tem por finalidade a transformação do insumo, nada mais faz do que propiciar à ora Recorrente o retorno de nova espécie de insumo a ser utilizado no processo produtivo. Neste caso, a prova da caracterização como insumo se denota da integração do mesmo ao produto final.

Ademais, cabe lembrar que a operação de industrialização sob encomenda encontra-se dentro do campo de incidência do PIS/COFINS, o que, por si só, justifica a recuperação do valor tributado através do benefício fiscal do crédito presumido do IPI, o instituto legal pertinente ao caso. [...]”

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama