



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

Processo nº 11080.008497/98-83
Recurso nº 218.049 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-00.514 – 3ª Turma
Sessão de 19 de novembro de 2009
Matéria IPI - industrialização por encomenda
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CALÇADOS RACKET LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998

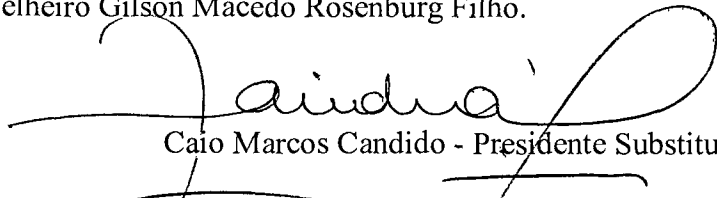
IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

O incentivo denominado “crédito presumido de IPI” somente pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda.

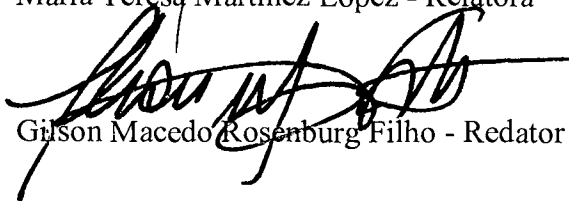
Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Susy Gomes Hoffmann, Rodrigo Cardozo Miranda, Maria Teresa Martínez López (Relatora) e Leonardo Siade Manzan, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.


Caio Marcos Candido - Presidente Substituto


Maria Teresa Martínez López - Relatora


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Rodrigo Cardozo Miranda, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional (fls. 330/344), apresentado contra o acórdão 202-16.346, de 18/05/2005, da então 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes.

A ementa do acórdão recorrido possui a seguinte redação:

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. LEI Nº 9.363/96. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Na apuração do valor relativo à aquisição de insumos deverão ser incluídos todos os valores relativos àqueles que serão utilizados em produtos industrializados destinados ao exterior, incluindo os valores relativos às parcelas referentes à industrialização por encomenda, à aquisição de insumos através do sistema de Drawback, à aquisição de insumos para industrialização, e o valor da aquisição de insumos não tributados pelo IPI, inclusive, devendo ser mantido o valor do IPI, quando incidente. Deverão, entretanto, ser glosados os valores relativos às devoluções de compras.

RECEITA OPERACIONAL BRUTA. O valor das devoluções de vendas deverá ser excluído da sua apuração, mas a revenda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros a engloba.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. Os valores relativos à devolução de produtos exportados devem ser excluídos do total da receita de exportação.

Recurso provido em parte.

Por meio do Despacho nº 202-603 (fls. 355 e 356), a admissibilidade do recurso depois de verificado o atendimento aos requisitos formais para a sua admissibilidade, apenas foi aceita quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI – dos valores pagos a título de industrialização por encomenda (beneficiamento do couro e peles). Rejeitado quanto “ à inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos valores pagos do imposto na aquisição dos insumos” por ausência de comprovação de divergência.

Alega a recorrente (fl. 332) em apertada síntese inexistir previsão legal para (Sic) “ a inclusão na base de cálculo do crédito presumido, dos valores referentes ao beneficiamento dos insumos efetuados por terceiros.”

A contribuinte em suas contra-razões, traz jurisprudência da CSRF favorável à inclusão na base de cálculo do crédito presumido de IPI – dos valores pagos a título de industrialização por encomenda (beneficiamento do couro semi-acabado).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

O recurso especial da Fazenda Nacional em relação aos custos de industrialização por encomenda atende aos requisitos formais e, portanto, dele tomo conhecimento.

A matéria discutida no presente feito refere-se a pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI relativamente a exportações realizadas entre janeiro e dezembro de 1997.

Conforme relatado, o recurso interposto apenas foi admitido em relação a discussão da inclusão ou não, na apuração do crédito presumido, dos valores referentes ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros (couro e peles) decorrente da industrialização por encomenda.

Consta do voto do acórdão recorrido o que a seguir transcrevo:

A empresa adquire o couro semi-acabado e o envia para beneficiamento por terceiros, o que o torna compatível com o processo de produção dos calçados que fabrica.

Controvérsias não há que se a empresa adquirisse o couro beneficiado, todo o valor por ele pago deveria fazer parte da base de cálculo do crédito presumido, como custo para aquisição de matéria-prima.

Nesse ponto, tomo de empréstimo os argumentos expendidos pelo então Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no Acórdão nº 202-12.301, quando, tratando de matéria idêntica à que aqui se discute, afirma que, se a empresa adquirisse o produto beneficiado, o valor que constaria na nota fiscal do fornecedor representaria o custo do insumo utilizado mais o custo dos serviços de beneficiamento. Não haveria, assim, dúvida de que o valor total da aquisição comporia a base de cálculo do incentivo, posto que o insumo beneficiado foi transformado nos produtos finais exportados.

Pois bem, in casu, se a empresa fornecedora emitisse duas notas fiscais, uma referente ao couro semi-acabado, e outra pelo beneficiamento, não existiria qualquer diferença ao tratamento a ser dado ao custo da matéria-prima adquirida, que haveria de ser composto pelo somatório dos valores constantes das duas notas fiscais, sendo tal fato irrelevante para o cálculo do benefício.



Na espécie, a empresa fabricante dos calçados adquire o couro semi-acabado de um fornecedor enquanto o realizador do beneficiamento é um terceiro estabelecimento.

Isto significa que as duas notas antes cogitadas são emitidas por estabelecimentos diferentes, embora para o adquirente não se modifique o fato de que o custo da matéria-prima será composto pelas duas parcelas: o preço pago pelo couro semi-acabado e aquele equivalente ao beneficiamento do couro, vez que tal etapa é essencial para que o produto tenha condições de ser transformado em calçados a serem exportados. Ressalte-se que o objeto do benefício não é o aperfeiçoamento do couro, pois não se exporta o couro, e sim calçados, que foram fabricados com o couro beneficiado. Assim, o couro, mesmo depois de beneficiado é matéria prima para o processo de fabricação dos calçados.

Destarte, por ser o beneficiamento operação necessária à utilização do couro na fabricação dos calçados, deve o seu custo ser considerado como custo da matéria-prima, e não vislumbro como se fazer oposição à sua inclusão na base de cálculo do benefício fiscal pleiteado.

Tal pensamento se reforça se considerarmos que o valor recebido pelo terceiro que realiza o beneficiamento do couro deverá fazer parte da base de cálculo das contribuições que o favor fiscal visa ressarcir.

Assim, afasto a glosa neste aspecto, reconhecendo o direito de a contribuinte ver incluído na base de cálculo do benefício o valor decorrente da industrialização por encomenda, como, inclusive, já reconhecido para esta mesma contribuinte em outro recurso, de nº 123.910, desta mesma Relatoria, procedente por unanimidade. Entretanto, volto novamente a ressaltar que, tratando-se de prestação de serviços, não podem os valores serem incluídos no cálculo do incentivo, que deve ser apurado nos estritos limites legais.

Concluo da mesma forma com i. Relator. A matéria já é bastante conhecida desta Eg. Turma julgadora que vinha julgando 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.

Com todo o respeito àqueles que divergem da interpretação desta Conselheira, penso que as decisões anteriores levavam 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***

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 instituíra 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. Confira-se:

"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).

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.



Com essas considerações, VOTO no sentido de NEGAR provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.


Maria Teresa Martínez López

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator Designado

A discordância em relação ao voto da ilustre relatora diz respeito à possibilidade de utilização dos valores referentes aos serviços prestados por terceiros no cômputo da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sobre esse tema, perecuente é a lição do conselheiro Antonio Bezerra Neto, que peço vênica para transcrever e utilizar como fundamento de meu voto:

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 das disposições legais que compõem o arcabouço normativo do IPI.

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.

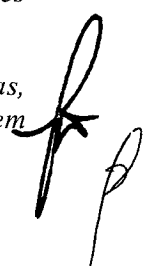
Aliás, ainda com relação à terceira premissa, costuma ser encontrada nos textos que discorrem sobre Hermenêutica Jurídica a afirmação de que “a lei não contém palavras inúteis”, a qual, segundo se diz, vem a ser princípio basilar da disciplina. É dizer, as palavras devem ser compreendidas como tendo, 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. 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;

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.).

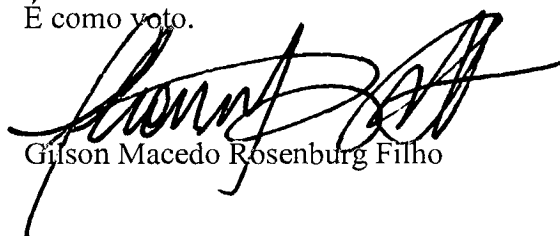
Ora, in casu, fosse verdadeira a afirmação de que os valores correspondentes ao serviço de beneficiamento, na industrialização por encomenda, deveriam ser incluídos no cômputo do crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, não haveria razão para que o legislador inequivocamente inserisse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

Pelos fundamentos jurídicos e legais expostos, nego o aproveitamento dos custos com beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da sociedade para fins de cálculo do crédito presumido de IPI.

Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional para glosar os valores referentes à industrialização por encomenda do cálculo do crédito presumido do IPI.

É como voto.



Gilson Macedo Rosenburg Filho