



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

Processo nº 11080.008753/98-41
Recurso nº 219.007 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-01.388 – 3ª Turma**
Sessão de 04 de abril de 2011
Matéria Crédito Presumido de IPI
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
RGS. IND. COM. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/1998

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

O crédito presumido do IPI diz respeito, unicamente, ao custo de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, não podendo ser incluídos, em sua base de cálculo, os valores dos serviços de industrialização por encomenda.

BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUENTES. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. Antecedentes desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recursos Especiais do Procurador e do Contribuinte Providos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (Relatora), Rodrigo Cardozo Miranda, Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, nesta parte, o Conselheiro Antonio Carlos Atulim; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto

Nanci Gama - Relatora

Antonio Carlos Atulim - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda Gilson Macedo Rosenberg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas, Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, com fulcro no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria 55/98, em face ao acórdão de n.º 202-6.229, o qual entendeu, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto à industrialização por encomenda; por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento quanto à revenda de mercadorias e aquisição de insumos como empresas comerciais e exportadoras e, por maioria de votos, em negar-lhe provimento quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas e de cooperativas, nos termos da ementa a seguir:

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E DE PESSOAS FÍSICAS.

Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da Cofins no fornecimento de insumos ao produtor/exportador.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 9.363/96.

O benefício deve ser calculado incluindo-se os valores referentes à operação de beneficiamento do couro semi-acabado – industrialização por encomenda.

PRODUTOS ADQUIRIDOS COMO EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

A legitimidade para pleitear o crédito presumido relativo a estas parcelas pertence às empresas que industrializam produtos e os destinam a empresas comerciais exportadoras, e não às empresas comerciais propriamente ditas.

REVENDA DE INSUMOS NO MERCADO INTERNO.

Se de um lado o valor relativo à receita decorrente de revenda de insumos no mercado interno deve ser incluído do total de receita bruta, para efeito do cômputo do percentual entre esta e a receita de exportação, o seu valor não deve ser incluído na

base de cálculo do crédito, por não se tratar de insumos destinados a produtos posteriormente exportados.

Recurso provido em parte.”

Inconformada com o entendimento do acórdão recorrido de que os valores pagos pela produtora exportadora à encomendada seriam à título de insumos e que por isso estariam enquadrados na “aquisição de matérias primas” a que o artigo 1º da Lei 9.363/96 faz referência, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial por contrariedade à lei, alegando que os valores teriam sido, na verdade, referentes à “prestação de serviços” de industrialização por encomenda, os quais não encontram-se abrangidos na base de cálculo do crédito presumido de IPI prevista em referido diploma legal.

Para sustentar suas assertivas, a Fazenda Nacional transcreveu acórdão, proferido no julgamento do recurso voluntário nº 119.195, o qual manifestou entendimento contrário ao proferido no acórdão recorrido.

Em despacho de fls. 433/435, o i. presidente da Segunda Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes admitiu o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Regularmente intimado do acórdão e do despacho que admitiu o recurso da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contra-razões às fls. 439/451, requerendo a manutenção do acórdão recorrido no que se refere à industrialização por encomenda, bem como interpôs Recurso Especial de Divergência, requerendo a alteração do acórdão recorrido para que fossem incluídas, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas.

O contribuinte sustentou, para tanto, que existiriam diversos acórdãos, utilizados como paradigmas, os quais entenderiam que o artigo 1º, da Lei 9.363/96, ao falar em “valor total das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem”, não prevê qualquer exclusão para esse “valor total”, estando incluídas, na base de cálculo do benefício fiscal, os valores referentes à aquisição de insumos de não-contribuintes do PIS/PASEP e da Cofins.

Restou-se definitiva, portanto, a questão referente à simples revenda de mercadorias.

Em despacho de fls. 466/467, o i. presidente da Segunda Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes admitiu o Recurso Especial do contribuinte.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões às fls. 471/481, requerendo seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Nanci Gama, Relatora

Conheço dos recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte eis que tempestivos e, a meu ver, encontram-se reunidos todos os requisitos de admissibilidade previstos, respectivamente, no § 1º e §2º, ambos do artigo 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A controvérsia trazida à esta sede superior de julgamento, pela Fazenda Nacional, cinge-se em determinar se os valores pagos pelo contribuinte, encomendante, correspondentes a beneficiamentos de matérias primas por outra empresa encomendada, devem ser computados como “aquisição de matérias primas”, como entendeu o acórdão recorrido, ou como “prestação de serviços” de industrialização por encomenda, como aduz a Fazenda Nacional.

De fato, o artigo 2º, da Lei 9.363/96, ao determinar que “*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 e exportador*”, é categórico ao não incluir a “prestação de serviços” na base de cálculo do benefício fiscal.

Entretanto, em que pesem os argumentos da Fazenda Nacional focados para determinar que os valores pagos pela Recorrida seriam referentes à “prestação de serviços”, entendo que os mesmos não mereçam prosperar.

Isso porque, o produto industrializado por encomenda, que retorna ao estabelecimento do contribuinte, não se transmuda em função dessa industrialização, para descaracterizar-se como insumo.

Ora, evidente é que as matérias primas beneficiadas por outrem, as quais serão utilizadas como insumo no processo de industrialização do produto a ser exportado, continuam a ser consideradas como matérias primas e, evidentemente, estão abrangidas pela expressão “*aquisições de matérias primas*” a que o artigo 2º, da Lei 9.363/96 faz referência.

Ademais, considerando o sedimentado ensinamento de José Pacheco da Silva de que “*na lei não existem palavras inúteis. Todas elas têm um sentido próprio e adequado*”¹, e, também, as lições de Carlos Maximiliano de que “*presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas, devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva*”², resta-se evidente que o legislador, ao utilizar o vocábulo “*aquisições*”, ao invés de algum referente à “compra e venda”, demonstra que o relevante, para compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI, é o valor de aquisição e não o valor de compra.

Dessa forma, resta-se indiferente o fato de a matéria prima inicial ter ou não sido fornecida pelo encomendante, ao encomendado, para fins de beneficiamento, desde que seja evidente, como o é, que o que foi adquirido (não comprado) pelo encomendante foi a matéria prima beneficiada que irá compor fisicamente e intrinsecamente o produto final a ser exportado.

Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pela maioria da jurisprudência desta corte administrativa, a saber:

¹ DA SILVA, José Pacheco in “Tratado das Locações, Ações de Despejo e Outras”, São Paulo, 9ª ed., RT, 1994, p. 405.

² MAXIMILIANO, Carlos in “Hermenêutica e Aplicação do Direito”, 16ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1996, p.

1-) “IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. DIREITO A CRÉDITO. LEI No- 9.363/96. O benefício deve ser calculado incluindo-se os valores referentes à operação de beneficiamento de insumo semi-acabado - industrialização por encomenda. (...)”³

2-)“(…) 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.”⁴

3-) “IPI - CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - Caracterizado na nota fiscal emitida pelo executor da encomenda (contribuinte em face das contribuições sociais - PIS/PASEP e COFINS) que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), fica demonstrado o direito desse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, conseqüentemente, de ser a ele incorporado o custo do beneficiamento e, também, o da mão-de-obra do executor da encomenda. Recurso especial negado.” o da mão-de-obra do executor da encomenda. Recurso especial negado.”⁵

Assim, entendo por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo os efeitos do acórdão recorrido no que tange à industrialização por encomenda.

A controvérsia trazida à esta sede superior de julgamento, pelo contribuinte, cinge-se em determinar se as aquisições de insumos de pessoas físicas ou de cooperativas podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Na verdade, aludida controvérsia existe por conta da publicação das Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal de nºs 23/97 e 103/97, as quais limitam os artigos 1º e 2º da Lei 9.363/96, impondo que o direito ao crédito presumido de IPI somente pode ser configurado para aquisições de pessoas jurídicas, sendo excluídas, ainda, as aquisições de cooperativas.

Em ambos os casos, o fundamento para essas Instruções Normativas é o mesmo, qual seja, o de que o benefício do crédito presumido de IPI, para ressarcimento de

³ Acórdão nº 202-16.676; 2ª Câmara do extinto 2º Conselho de Contribuintes; Relator Gustavo Kelly Alencar; DOU de 12/07/2007.

⁴ Acórdão nº 203-11.016; 3ª Câmara do extinto 2º Conselho de Contribuintes; Relator Odassi Guerzoni Filho; DOU de 12/03/2007.

⁵ Acórdão nº 02-02.087; Segunda Turma da CSRF; Relator Henrique Pinheiro Torres; DOU de 16/07/2007.

PIS/PASEP e Cofins, somente será cabível quando nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo produtor exportador, houver incidência dessas contribuições sociais. Eis as suas transcrições:

IN SRF nº 23/97:

“Art. 2º (...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.”

IN SRF nº 103/97:

“Art. 2º as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido.”

A matéria já foi objeto de diversos julgados nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo pertinente trazer à tona as conclusões do doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira⁶, mencionado no voto da ilustre conselheira Maria Teresa Martínez López, quando do julgamento do Recurso Especial nº 215.839:

“VII - CONCLUSÃO: AS AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS INTEGRAM O CÁLCULO DO INCENTIVO, SENDO ILEGAIS AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS FAZENDÁRIAS EM CONTRÁRIO De tudo se conclui que as aquisições de insumos que não tenham sofrido a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS também integram a determinação da base de cálculo do crédito presumido a que alude a Lei n. 9363.

Isto porque, e em síntese:

- a expressão legal “contribuições incidentes” não pode ser vinculada a cada operação de aquisição de insumos, pois tal vinculação não faz qualquer sentido lógico, além de impor condição - a incidência sobre cada aquisição, isoladamente considerada - de realização impossível, porque as contribuições não incidem na base de 5,37%, que é a porcentagem para cálculo do crédito presumido segundo a respectiva fórmula legal;

- seja pela literalidade da norma do art. 1º da Lei n. 9363, seja por sua consideração em conjunto com os demais dispositivos dessa mesma lei, especialmente com os que estatuem a fórmula de cálculo do crédito presumido, verifica-se que a alusão ao ressarcimento das contribuições incidentes somente pode ser referida a todas as incidências que possivelmente tenham ocorrido em qualquer anterior etapa do ciclo econômico do produto exportado e dos seus insumos;

⁶ DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz in “Crédito Presumido de IPI para ressarcimento de PIS e COFINS – direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas”, Assinado digitalmente em 13/10/2011 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 20/10/2011 por Nanci Gama, Assinado digitalmente em 28/10/2011 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Emitido em 01/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

- o incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção “juris et de jure”, não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte;

- a fórmula legal de cálculo do incentivo manda considerar o valor total das aquisições de insumos, sem distinção entre as tributadas e as não tributadas;

- o crédito presumido é uma subvenção que visa incrementar as exportações brasileiras, e não se confunde com restituição de contribuições, não havendo, assim, razão para exigir a incidência de contribuições para que uma aquisição de insumos seja integrada ao respectivo cálculo;

- o ressarcimento do crédito presumido, em moeda corrente, é uma forma alternativa de pagamento da subvenção, sendo que ressarcimento significa provimento do incentivo, em cobertura de parte das despesas de custeio, e não restituição de contribuições, também por isto sendo irrelevante ter ou não ter havido incidência sobre cada aquisição de insumos, isoladamente considerada;

- a prova da incidência e dos recolhimentos sobre cada aquisição de insumos era exigida pela legislação anterior, mas foi tacitamente revogada, não, podendo, pois, ser feita na vigência da nova lei, revogadora da anterior;

- o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado;

- tudo isto é confirmado pelas regras de hermenêutica, que excluem a interpretação pela literalidade da norma legal e a consideração de apenas um dispositivo isolado das demais normas da mesma lei e do ordenamento jurídico, que exigem resultado derivado da interpretação que seja coerente com os objetivos da lei, que excluem resultado ilógico e de realização impossível, e que requerem o emprego de todos os métodos de exegese, notadamente o sistemático, o teleológico e o histórico;

- não obstante, mesmo a letra da lei comporta perfeitamente a interpretação no sentido de que não é necessária a incidência sobre a aquisição de insumos, propriamente dita, referindo-se, antes, às possíveis incidências em quaisquer outras operações que tenham onerado as aquisições dos insumos e o custo do produto exportado.

Em vista disso tudo, conclui-se de modo inarredável que carecem de base legal o parágrafo 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº. 23/97 (que limita o crédito às aquisições feitas à pessoas jurídicas e que tenham sido tributadas) e o art.

2o da Instrução Normativa SRF nº. 103/97 (que exclui as aquisições feitas à cooperativas)."

E, como muito bem dito em referido voto proferido pela ilustre conselheira Maria Teresa Martínéz López, “na verdade, o crédito presumido de IPI, por ser presumido, independe do valor que efetivamente tenha sido recolhido a título daquelas contribuições sobre as diversas fases de elaboração do produto vendido. Mesmo o inexpressivo pagamento de PIS/PASEP e COFINS em etapas anteriores não obstará o direito ao crédito. Isto porque a lei, ao estabelecer a base de cálculo e o percentual, criou uma presunção absoluta, juris et de jure. A dimensão real da cadeia produtiva é irrelevante para o cálculo do benefício”.

Inclusive é esse o entendimento consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a saber:

1-)“(…) mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.(…)”⁷

2-)“TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO JULGADO A QUO – ART. 1º DA LEI N. 9.363/96 – RESTRIÇÃO PELA IN 23/97 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – ILEGALIDADE.

1. A controvérsia restringe-se à limitação da incidência do art. 1º da Lei n. 9.363/96, imposta pelo art. 2º, § 2º da IN 23/97, da Secretaria da Receita Federal, que determina que o benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente será cabível em relação às aquisições de pessoa jurídicas.

2. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do julgado a quo.

3. Ora, uma norma subalterna, qual seja, instrução normativa, não tem a faculdade de limitar o alcance de um texto de lei. A jurisprudência do STJ posiciona-se no sentido da ilegalidade do art. 2º, §2º da IN 23/97.

Recurso especial improvido.”⁸ (grifou-se)

3-)“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. LEI Nº 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIAL-EXPORTADOR. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE. DESCABIMENTO DE DISTINÇÃO ENTRE FORNECEDOR DE INSUMOS PESSOA JURÍDICA OU PESSOA FÍSICA. ILEGALIDADE DE IN –SRF 23/97. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO-PROVIDO.

⁷ REsp 529.758-SC, STJ, Ministra Eliana Calmon.

⁸ REsp 719.433-CE, STJ, Ministro Humberto Martins. Assinado digitalmente em 13/10/2011 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 20/10/2011 por Nanci Gama, Assinado digitalmente em 28/10/2011 por Henrique Pinheiro Torres
Emitido em 01/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

1. O apelo especial da Fazenda Nacional prende-se à alegativa de que a utilização do incentivo fiscal do art. 1º da Lei 9.363/96 deve observar as limitações impostas pela IN - SRF 23/97, tese rechaçada pelo acórdão recorrido, que negou provimento à apelação movida pelo órgão fazendário.

2. Contudo, o inconformismo não merece acolhida, na medida em que o entendimento aplicado pelo julgado atacado está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, não havendo a Lei 9.363/96 feito distinção entre fornecedores de insumos pessoas físicas (não contribuintes do PIS/PASEP) e fornecedores pessoas jurídicas, não poderia tê-lo feito a IN - SRF 23/97, que é de todo ilegal e descaracteriza o favor fiscal em tela. Nesse sentido o julgado:

De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação.

Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI ” (REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

3. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

4. Precedentes: Resp 627.941/CE, DJ 07/03/2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha; Resp 644.789/CE, DJ 04/12/2006, Rel. Min. Denise Arruda; Resp 617.733/CE, DJ 24/08/2006, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; REsp nº 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005; Resp 813.280/SC, DJ 02/05/2006, de minha relatoria; Resp 529.758/SC, DJ 20/02/2006, Rel. Min. Eliana Calmon; Resp 586.392/RN, DJ 06/12/2004, Rel. Min. Eliana Calmon.

5. Recurso especial não-provido. ”⁹ (grifou-se)

Assim, conheço do Recurso Especial do contribuinte, para, no mérito, dar-lhe provimento.

Face ao exposto, conheço dos recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, para, no mérito, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo os efeitos do acórdão recorrido no que se refere à industrialização

por encomenda e, dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte para incluir, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores referentes a aquisições de insumos de cooperativas e pessoas físicas, sendo, nesse ponto, alterado o acórdão recorrido.

É como voto.

Nanci Gama

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator Designado

Divirjo da ilustre Conselheira Nanci Gama quanto à solução dada ao recurso da Fazenda Nacional.

A questão diz respeito à inclusão, na base de cálculo do incentivo, do valor pago pela Interessada pelos serviços de industrialização prestados em regime de encomenda.

A matéria-prima, na remessa para industrialização, não sofre alteração de valor. No processo de industrialização, o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima.

Embora se possa alegar que sobre o serviço incidem as contribuições que deram origem ao incentivo, não se trata de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, cujos valores são os únicos a integrarem a base de cálculo do crédito presumido, por expressa disposição legal.

Textualmente, a Lei se refere a “matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem”, que têm um conceito jurídico preciso, e não a insumos em sentido genérico.

Não se trata de matéria a ser resolvida por interpretação extensiva, uma vez que a lei é claríssima ao definir as aquisições que dão direito ao incentivo. Nem, tampouco, é admissível a integração por aplicação de analogia, uma vez que a questão está claramente regulada por lei, que definiu de forma clara e inequívoca a inexistência de direito ao crédito nessa hipótese.

Veja-se que o raciocínio de que “*se houvesse adquirido diretamente as matérias-primas, haveria o direito*”, não é premissa suficiente para concluir pela existência do direito de crédito. Se assim fosse, em relação a qualquer direito poder-se-ia efetuar o mesmo raciocínio.

Para concluir pela existência do direito, haveria que se considerar uma outra premissa, que é a de que as situações seriam equivalentes, raciocínio típico da analogia, que não é forma de interpretação, mas de integração do direito.

Portanto, considerar que se outra hipótese houvesse ocorrido, em vez da que realmente ocorreu, para concluir que se trata de situações equivalentes representa regulação positiva do direito, para estender o benefício a situação claramente não contemplada na lei, o que é completamente inadmissível.

Processo nº 11080.008753/98-41
Acórdão n.º **9303-01.388**

CSRF-T3
Fl. 492

Inexistindo previsão legal no sentido de autorizar a inclusão do valor dos serviços de industrialização por encomenda no cálculo do crédito presumido, divirjo do ilustre relator, e voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Antonio Carlos Atulim