



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

Processo n° 11080.010981/99-90
Recurso n° 240.559 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-002.832 – 3ª Turma
Sessão de 23 de janeiro de 2014
Matéria Crédito Presumido de IPI - Industrialização por encomenda
Recorrente RGS - INDÚSTRIA DE COUROS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

Crédito Presumido de IPI - Industrialização por encomenda

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem industrializados por encomenda, quando utilizados em produtos que vierem a ser exportados pelo industrial, encomendante desses insumos, integram a base de cálculo do crédito presumido e, conseqüentemente, devem ser a ela incorporado o custo do beneficiamento e, também, o da mão-de-obra paga ao executor da encomenda

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente Substituto

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa

Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Relatório

Trata-se de recurso especial apresentado pelo sujeito passivo, onde se pleiteia a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos valores relativos às matérias-primas industrializadas por encomenda do industrial exportador, que foram utilizadas na fabricação de produtos exportados pela recorrente.

O Colegiado recorrido entendeu que *os custos de prestação de serviços de industrialização por encomenda, com remessa dos insumos e retorno do produto com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, porque não são aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

O especial do sujeito passivo foi admitido, nos termos do despacho de fl. 326.

Contrarrazões ao apelo do sujeito passivo vieram às fls. 329 a 338, no sentido de se restabelecer a glosa dos créditos em análise.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a questão trazida a debate gira em torno da questão da inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, dos valores relativos às matérias-primas industrializadas por encomenda, utilizadas na fabricação de produtos exportados pelo encomendante.

Na Antiga Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por diversas vezes, votei no sentido de permitir-se a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do custo de beneficiamento e de mão-de-obra empregada na industrialização efetuada por terceiros (industrialização por encomenda), quando estes fossem utilizados pelo industrial exportador como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagens na fabricação de produtos por ele exportado. Posteriormente, com a mudança na composição do Colegiado aderi à tese contrária, e assim continuei votando até a última sessão de julgamento deste Colegiado. Todavia, essa tese tornou-se minoritária, já que a maioria filia-se à posição do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, que, com argumentos sólidos e consistentes defende o direito ao creditamento referente às matérias-primas industrializadas por encomenda, quando esses insumos são utilizados na produção de mercadorias a serem exportadas pelo encomendante.

De outro lado, pelo princípio da colegialidade, a decisão é do órgão colegiado, e não monocrática. Isso reclama de seus membros parcimônia na hora de manter posições pessoais em oposição à jurisprudência remansosa da Corte. Nesse caso, é

perfeitamente cabível ressaltar-se a posição pessoal e acompanhar-se a da maioria. O que faço aqui.

Assim, ressalvo o entendimento de que, na industrialização por encomenda, na égide da lei 9.363/1996, não há direito a crédito presumido referente as matérias-primas industrializadas por terceiros por encomenda do industrial exportador, mas como essa posição é minoritária, passo a adotar a majoritária, defendida pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos, que, com os agradecimentos de estilo, transcrevo como fundamento deste voto.

.....
Mas se assim o é, entendo eu, impossível afastar o entendimento esposado pelo douto Ministro Luiz Fux no julgamento já aludido. É que lá deixou ele assentado:

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 conseqüente.

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 infreqüente, 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.

Essa situação é, precisamente, a dos autos, adotando-se pois a posição acima transcrita, deve-se negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres