



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13048.000090/99-84
Recurso nº : 130.680
Acórdão nº : 203-10.554



Recorrente : BRASPELCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INCLUSÃO. Por compor o custo dos insumos, o valor da industrialização por encomenda é computado na base de cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, desde que tal industrialização seja realizada por pessoa jurídica contribuinte do PIS e COFINS e o produto beneficiado seja novamente industrializado pelo exportador.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **BRASPELCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator), Leonardo de Andrade Couto e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente). Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005

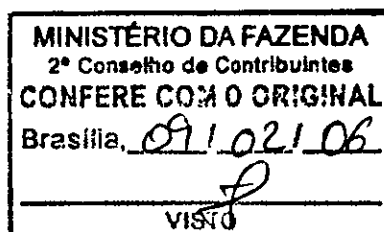
Antonio Bezerra Neto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva.

Eaal/inp





Processo nº : 13048.000090/99-84
Recurso nº : 130.680
Acórdão nº : 203-10.554

Recorrente : BRASPELCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

A empresa acima citada, em 20/08/1999, à fl. 01, requereu o ressarcimento de crédito presumido de IPI, no valor de R\$896.476,35, referente ao valor das contribuições para o PIS e Cofins incidentes nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, nos 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 1997, alegando amparo legal na Medida Provisória nº 948/95, depois convertida na Lei nº 9.363/96.

A verificação fiscal, de fls. 134 a 137, detectou equívoco nos cálculos da interessada e reduziu o valor do crédito tributário para R\$739.595,13, pelos motivos expostos:

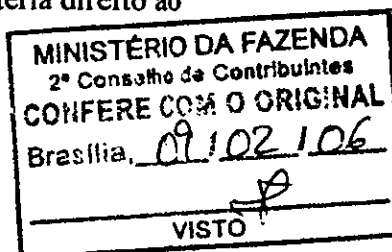
- a) inclusão, na base de cálculo do benefício, do custo dos serviços de beneficiamento e mão-de-obra realizados por terceiros (CFO 1.13 e 2.13), no valor de R\$1.442.795,07;
- b) inclusão, na base de cálculo do benefício, do custo dos insumos adquiridos diretamente à empresa controladora do estabelecimento industrial, no valor de R\$2.272.130,48, de acordo com as explicações abaixo transcritas com grifos (folha 136):

"2) compra de insumos da matriz:

conforme alteração contratual com data de 30/04/94, registrada na junta comercial do estado do Rio Grande do Sul sob o nr. 1721201, com data de 16/07/98, a empresa Nanil Mercantil e Industrial Ltda., controlada co contribuinte, requerente, incorporou a empresa Frizzo Couros e Calçados e Artefatos. Ocorre que entre os fornecedores desta última estava as empresas Calçados Maier, Cadorna, que por sua vez também são empresas controladas de Nanil Merc. e Ind. Ltda. Portanto, sob o código fiscal 2.11 (compras de outro estado), uma incorporada adquiria insumos de outra, e nesta situação não se deve considerar na base de cálculo estas aquisições, pois os insumos já eram da requerente. Deve-se salientar que em momento algum estas aquisições foram tratadas como transferências entre filiais. Em setembro de 1998, o contribuinte incorpora a empresa Nanil, que como acima descrevemos, já havia incorporado Frizzo Couros e Calçados, mas continua vendendo insumos para a empresa Frizzo Couros e Calçados. Nos deparamos com uma situação em que a matriz vende insumos para a filial (código 2.11) e logicamente estes insumos não devem ser incluídos na base de cálculo do crédito pleiteado. Portanto não incluímos o valor R\$2.272.130,48 correspondente as aquisições de empresas controladoras da filial de Nova Esperança do Sul na base de cálculo do crédito presumido."

- c) valoração dos estoques pelo método do custo médio, ao arrepio do disposto no § 8º do artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13 de março de 1997.

Após a exclusão dos valores mencionados em 1.1. "a" e "b" e a revalorização dos estoques pelo método PEPS, a Fiscalização concluiu que o requerente teria direito ao





Processo nº : 13048.000090/99-84

Recurso nº : 130.680

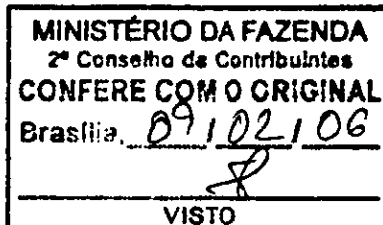
Acórdão nº : 203-10.554

ressarcimento, nos trimestres em referência, de apenas R\$739.595,13. O Interessado foi cientificado do relatório acima referido em 28/11/1999. Finalmente em 26/11/1999, o Sr. Delegado da Receita Federal em Santa Maria exarou o despacho decisório da folha 141, deferindo parcialmente o pedido, nos termos propostos pela Fiscalização. O interessado tomou ciência do referido Despacho Decisório em 07/12/1999.

Inconformada com o deferimento apenas parcial do seu pedido de ressarcimento, conforme relatado acima, a requerente apresentou impugnação (fls.171 a 175), em 27/12/1999 (instrumento de mandato nas folhas 176 a 177). A Defesa, em síntese, esgrima os seguintes argumentos:

- a) de que a Fiscalização não contemplou adequadamente as peculiaridades das etapas da industrialização realizadas por terceiros, sem diferenciar os casos de beneficiamento de couros verdes ou salgados, que resulta no couro industrializado *wet-blue*; dos casos de beneficiamento do couro *wet-blue*, resultante no couro acabado, ou dos casos de beneficiamento de partes e peças de calçados, cujo produto final será, todavia, industrializado no próprio estabelecimento produtor-exportador, com ou sem agregação de material;
- b) alega que, na quase totalidade dos casos, o encomendante remete os insumos com alíquota zero (caso do couro *wet blue*) e recebe em devolução um novo produto intermediário (couro semi-terminado ou acabado), que sofreu a adição de produtos químicos e materiais auxiliares, e que, nessas condições, não se justificam as glosas globais efetuadas pela Fiscalização, sem atentar para as particularidades da indústria;
- c) considerando que não foi propiciado acesso às planilhas que deram origem a essas glosas, requer a abertura do prazo de 15 dias para apresentação de relatório com os documentos correspondentes, que comprovariam suas assertivas;
- d) no mérito, sustenta que o artigo 1º da Lei n.º 9.363, de 1996, não comporta a interpretação restritiva que se lhe deu;
- e) quanto às transferências de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa, transcreve-se as alegações e requerimentos feitos, para melhor esclarecimento (fl. 174).

"1.9 – Quanto às transferências de insumos da Matriz ou de estabelecimentos do mesmo contribuinte, tendo em vista as duas alterações ocorridas, em decorrência de incorporações, o atraso ocorrido nas repartições públicas de São Paulo, relativamente a baixa e fornecimento de novo CNPJ da empresa Nanil. Tendo em vista, igualmente, que o referido processo foi remetido para a Delegacia da Receita Federal de Campinas e devolvido e, ainda, que somente em 28 de julho de 1999, fomos notificados para retificar os lançamentos conforme processo n.ºs 130048.000131/98-89 e 13048.000196/98-24 dessa Delegacia. Considerando especialmente o fato de que as datas de incorporação não coincidiram com o encerramento dos trimestres e que o Fisco somente indicou o valor global a ser excluído, sem discriminá-lo por período, solicitamos também a concessão de prazo de 15 dias para concluir a conferência e aprontar o relatório de documentos."





Processo nº : 13048.000090/99-84
Recurso nº : 130.680
Acórdão nº : 203-10.554

Conclui, pedindo o reconhecimento da importância da exclusão da parcela referente à industrialização de insumos efetuada por terceiros, no montante de R\$1.443.795, 07 e a abertura do prazo de 15 dias para apresentação de documentos comprobatórios de suas assertivas e de cálculos.

Em 11 de janeiro de 2000, o interessado protocolou o expediente da folha 183, requerendo a prorrogação, em 30 dias, do prazo que requereu para apresentar os documentos, cf. item 2.1 do Relatório. Os referidos documentos foram protocolados em 11/02/2000 (folhas 185 a 196).

Para atendimento das solicitações constantes da folha 203, o julgamento do processo foi convertido em diligência, por força da Resolução DRJ/POA n.º 55, de 7 de novembro de 2002. Em 27 de setembro de 2004, a DRF - Santa Maria apresentou o Relatório de Verificação Fiscal da folha 206.

Em decisão de fls. 207 a 214, a DRJ/Porto Alegre - RS, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, para reformar o Despacho Decisório de fl. 141, autorizando assim o ressarcimento adicional de R\$83.436,72, em decisão assim ementada:

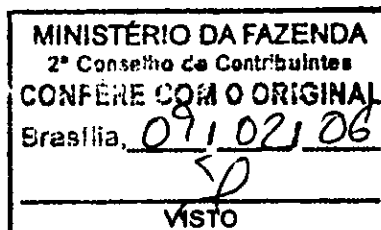
CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – O valor referente ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, com suspensão do imposto na remessa e no retorno ao encomendante, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que se trata de serviços, não estando compreendidos no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

O valor dos insumos adquiridos por outro estabelecimento da mesma sociedade empresarial pode ser computado, na base de cálculo do benefício, apurado descentralizadamente, quando transferidos ao estabelecimento beneficiário.

*- MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a matéria não expressamente contestada pela impugnante.
Solicitação Deferida em Parte"*

Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 200 a 223, interpôs recurso voluntário, onde reafirmou os argumentos citados anteriormente na impugnação em relação à industrialização por encomenda, ressaltando ainda que os produtos são NT – Não Tributados e alíquota zero, por esta razão não poderiam ser remetidos com tributação para assegurar o crédito presumido como alega o Fisco. A interessada expõe ainda, jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes que reafirma o seu entendimento e finaliza pedindo que seja deferido, em sua totalidade, o crédito presumido.

É o relatório.





Processo nº : 13048.000090/99-84
Recurso nº : 130.680
Acórdão nº : 203-10.554

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO BEZERRA NETO

O recurso cumpre as formalidades legais necessárias para o seu conhecimento.

Industrialização por encomenda

A recorrente insurge-se apenas quanto à exclusão do cálculo presumido de insumos adquiridos, com os respectivos custos de seus beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da empresa para posteriores reaproveitamentos pela mesma. Segundo a mesma, as industrializações por encomenda revelariam aquisições de matérias-primas, vez que alguns insumos eram também agregados, além da mão-de-obra, razão pela qual deveriam ser consideradas no cálculo do crédito presumido de IPI.

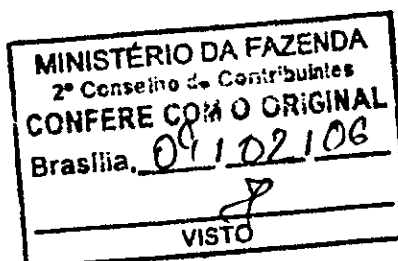
A intenção da contribuinte é que os valores das notas fiscais emitidas pelos beneficiadores e elaboradores de produtos - que no seu dizer seriam insumos - fossem levados em consideração na base de cálculo do crédito presumido de IPI, e não apenas os quantitativos relacionados às aquisições originárias. Acrescenta ainda que "o couro verde é NT - Não tributado e os couros wet-blue, semi-terminado, acabado e calçados estão classificados na alíquota zero. Portanto, constitui equívoco querer que os produtos tivessem sido remetidos com tributação para assegurar o crédito presumido como alega o Fisco.

O argumento principal utilizado pela DRJ para refutar referidas inclusões foi no sentido de declarar que "o cálculo de que trata a Lei nº 9.363/96 diz respeito, tão-somente, às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, e, em momento algum, faz menção a serviços de beneficiamento prestados por terceiros." (grifei)

Desde já, me filio completamente indigitado argumento esposado pela DRJ, ressaltando que o outro argumento utilizado por ela através Nota/MF/SRF/COSIT/DIPEX nº 312, de 03/08/1998, pergunta 2.7, vem se constituir, ao meu sentir, apenas em um argumento secundário, em reforço ao fato de que em primeiro lugar se deve verificar a ocorrência de efetiva "aquisição" de "matérias-primas", "produtos intermediários" ou "material de embalagem".

Das Implicações da Suspensão do IPI

Assim, não merece maior sorte os argumentos aduzidos no sentido de afirmar que a remessa final para o encomendante não envolveria apenas prestação de serviço, mas também a agregação de outros insumos no processo de beneficiamento da matéria-prima original, ou seja, o beneficiamento seria "a própria mercadoria" (matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário), pelo simples fato da matéria-prima enviada pelo encomendante ao industrializador não ser passível de efetiva tributação (NT e alíquota zero).





Processo nº : 13048.000090/99-84
Recurso nº : 130.680
Acórdão nº : 203-10.554

O que a Nota quis deixar assente foi que, o fato de haver remessa e retorno com suspensão do IPI conduz necessariamente a uma presunção contrária, a de que não houve emprego de outros insumos pelo executor do beneficiamento, além daqueles remetidos pelo encomendante, isso se não houver nos autos prova em sentido contrário. Ou a *contrario sensu*, se for efetivamente tributado pelo IPI a remessa do artigo do industrializador para o encomendante, então, nesse caso, por presunção a favor da contribuinte, tratar-se-ia, com muita probabilidade, de uma aquisição de matéria-prima ou produto intermediário.

"Art. 40. Poderão sair com suspensão do imposto:

(omissis)

VII - as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados a industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

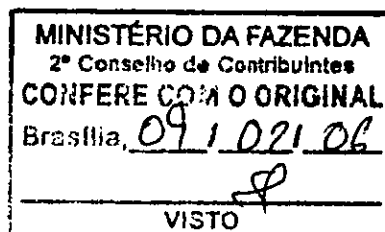
VIII - os produtos que, industrializados na forma do inciso anterior e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio;

b) a emprego, como matéria-prima, produto intermediário ou acondicionamento, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;" (grifei)

O que se quer provar com essa presunção simples, não é, como muitos se equivocam, que a partir de um fato conhecido (a não tributação do IPI) se quer provar um fato não conhecido, qual seja, a inexistência industrialização, e por conseqüência chegar-se na tese de que estar-se-ia defronte de uma mera prestação de serviços. Claro que a intenção não é essa, a figura da operação industrial do beneficiamento existe e está prevista na legislação do IPI e não se quer aqui nem descaracterizá-la, nem muito menos afirmar que seja semelhante a uma mera prestação de serviço. Caso contrário, com o instituto da suspensão, a legislação do IPI estaria propondo algo ilógico: suspender o inexistente.

O fato desconhecido que se quer realmente provar com a indigitada presunção simples, saliento novamente, não é a inexistência da industrialização, mas sim a inexistência da agregação de insumos, tudo isso com o fito apenas de tecer mais um argumento, não o principal, no sentido de reforçar a tese de que não se está a tratar de aquisições de matéria-prima ou de material intermediário, mas da figura distinta da "industrialização por encomenda", em que até mesmo os possíveis insumos que possam ser agregados quando do beneficiamento, é infirmado pela presunção simples implícita na suspensão do IPI perpetrada. Ademais, acrescente-se que muito amiúde quando tais insumos são agregados o que se verifica empiricamente é que o seu peso no cômputo do produto final é baixíssimo.





Processo nº : 13048.000090/99-84
Recurso nº : 130.680
Acórdão nº : 203-10.554

Ponto central da questão

Na verdade, como já colocado alhures, o ponto central da análise deve 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. É de se ver.

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.).

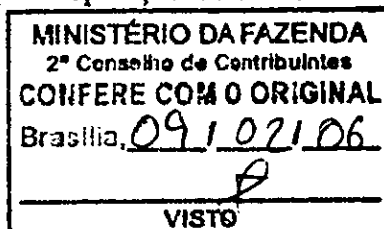
Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 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

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





Processo nº : 13048.000090/99-84

Recurso nº : 130.680

Acórdão nº : 203-10.554

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".

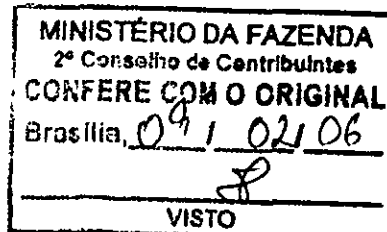
Com efeito, tratar-se-ia de situação no mínimo incongruente, para não dizer injusta, retirando a racionalidade das disposições legais que compõem o arcabouço normativo do IPI. Ora, "Onde há a mesma razão, há de se aplicar o mesmo direito", diz o brocardo romano, assim, se não é possível incluir na base 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





Processo nº : 13048.000090/99-84

Recurso nº : 130.680

Acórdão nº : 203-10.554

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 abrir 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

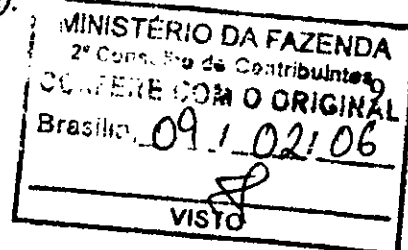
Por último, e quem sabe o mais importante, se o cômputo dos valores dos serviços de industrialização por encomenda estivessem incluídos na base de cálculo do benefício previsto pela Lei nº 9.363/96, não haveria razão para que o legislador expressamente viesse a prever esta alternativa, em lei posterior. 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;

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).





Processo nº : 13048.000090/99-84
Recurso nº : 130.680
Acórdão nº : 203-10.554

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.

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 nº 9.363/96) para 0,0365 (3,65% da base de cálculo, na Lei nº 10.276/2001). **Portanto, não se pode argumentar que a Lei nº 10.276/2001 seja “expressamente interpretativa”, nos termos do art. 106, I, do CTN.**

Das considerações sobre valoração das normas

A não previsão da inclusão, na base de cálculo do benefício, do valor dos serviços de industrialização por encomenda, pode até ser considerada injusta pelo aplicador da lei.

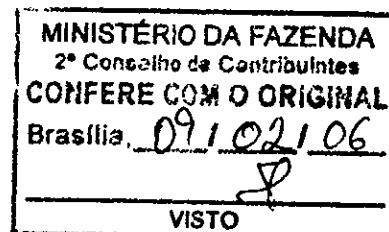
Porém, não compete ao julgador administrativo estabelecer se uma norma é justa ou não, eficaz ou ineficaz. Ao julgador, cabe verificar a validade de uma norma, ou seja, se ela existe como regra jurídica no ordenamento pátrio, independentemente do juízo de valor. Uma norma pode ser, por exemplo, justa sem ser válida, ou ser válida sem ser justa. A correção desta eventual ausência de correlação entre as normas e os valores que regem o nosso ordenamento jurídico, compete aos legisladores ou ao poder judiciário e não à autoridade administrativa.

A possibilidade de distinção destes planos pode-se deduzir do pensamento de Norberto Bobbio, quando afirma:

“...é preciso ter bem claro em mente se quisermos estabelecer uma teoria da norma jurídica com fundamentos sólidos, é que toda norma jurídica pode ser submetida a três valorações distintas, e que estas valorações são independentes umas das outras. De fato, frente a qualquer norma jurídica podemos colocar uma triplice ordem de problemas: 1) se é justa ou injusta; 2) se é válida ou inválida; 3) se é eficaz ou ineficaz.”

...

“O problema da validade é o problema da existência da regra enquanto tal, independentemente do juízo de valor se ela é justa ou não. Enquanto o problema da justiça se resolve com um juízo de valor, o problema da validade se resolve com um juízo





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13048.000090/99-84

Recurso nº : 130.680

Acórdão nº : 203-10.554

de fato, isto é, trata-se de constatar se uma regra jurídica existe ou não, ou melhor, se tal regra assim determinada é uma regra jurídica."

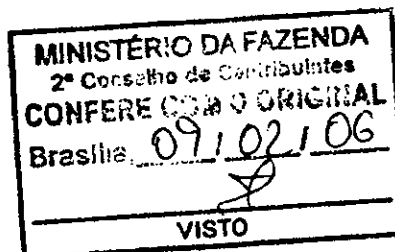
...

"Em particular, para decidir se uma norma é válida (isto é, como regra jurídica pertencente a um determinado sistema), é necessário com frequência realizar três operações: 1) averiguar se a autoridade de quem ela emanou tinha o poder legítimo para emanar normas jurídicas ...; 2) averiguar se não foi ab-rogada...; 3) averiguar se não é incompatível com outras normas do sistema..." (Norberto Bobbio, Teoria da Norma Jurídica, 3a. ed. rev., EDIPRO, 2005, pp. 45-47)

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005.


ANTONIO BEZERRA NETO





Processo nº : 13048.000090/99-84
Recurso nº : 130.680
Acórdão nº : 203-10.554

VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR-DESIGNADO
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Ouso divergir do ilustre relator, no tocante ao valor da industrialização por encomenda, por interpretar que o mesmo é computado na base de cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, desde que tal industrialização seja realizada por pessoa jurídica contribuinte do PIS e COFINS e o produto beneficiado seja novamente industrializado pelo exportador.

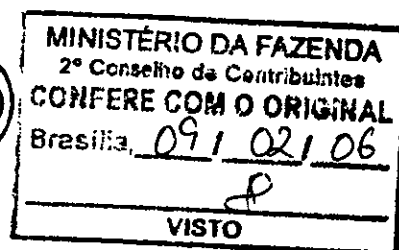
A DRJ aplicou o entendimento da Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX no 312, de 3 de agosto de 1998, divulgada no Boletim Central nº 147/1998, que informa:

2.7) Encontra-se com habitualidade, casos em que a empresa produtora exportadora, remete matérias-primas de seu estoque para efetuar uma etapa produtiva em outra empresa. Por exemplo, o produtor exportador adquire couro semi-acabado e o envia a outra empresa (um curtume) para acabamento. Nesse processo, são agregados a essa matéria-prima diversos outros insumos, como produtos químicos, corantes, etc. O couro retorna modificado para o estabelecimento produtor exportador, acompanhado de nota fiscal indicando operação de beneficiamento. Pergunta-se, se o valor agregado, correspondente ao beneficiamento deve ser computado como aquisição de insumos (período de 1996) e como custos (a partir de 1997)? E, em caso de beneficiamento que não agregue outras matérias primas (exemplo, parte de calçado remetida para costura, colagem ou trançamento, acompanhada de todos os materiais necessários), o tratamento deve ser o mesmo?

R) No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido. Porém, no caso em que o encomendante remete os insumos com tributação, e o industrializador por encomenda utiliza insumos próprios e, após a industrialização, remete os produtos tributados pelo IPI ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido. O entendimento aplica-se tanto ao exercício de 1995, quanto aos posteriores.

Para dar razão à recorrente, destaco dois aspectos: 1) o insumo industrializado por terceiro, após o retorno da empresa que o beneficia, passa por novo processo de industrialização, sendo utilizado pela recorrente como matéria-prima; 2) o beneficiamento é realizado por pessoa jurídica contribuinte do PIS e da COFINS.

Se após o retorno do encomendante (o estabelecimento industrial autuado) a exportação fosse realizada sem qualquer processo de industrialização, o exportador seria mero intermediário, não fazendo jus ao benefício. Assim como na aquisição de mercadorias de terceiros, seguida de exportação sem que sofram qualquer industrialização no estabelecimento exportador, descabe o benefício.





Processo nº : 13048.000090/99-84

Recurso nº : 130.680

Acórdão nº : 203-10.554

Por outro lado, se o beneficiamento fosse realizado por pessoas físicas, não contribuintes do PIS e COFINS, face à não incidência das duas Contribuições não caberia considerar o insumo no cálculo do crédito presumido.

Quanto à circunstância de suspensão (ou não) do IPI, por ocasião da remessa da matéria-prima a ser beneficiada por terceiro, considero-a irrelevante. Tal suspensão existe em função da legislação do imposto, que a permite, e de todo modo não descaracteriza o produto beneficiado como insumo da mercadoria final.

O que importa saber é se o insumo é caracterizado como tal na legislação do IPI, e não se houve incidência do imposto na operação de beneficiamento. Ainda que não tenha havido a tributação efetiva pelo IPI, em função da suspensão, o importante é que a matéria-prima beneficiada foi empregada como insumo na industrialização efetuada pelo exportador, e o beneficiamento foi realizado por pessoa jurídica, com incidência do PIS e COFINS.

Por outro lado, o fato de a matéria-prima, inicialmente em estado bruto, ser remetida a terceiro para beneficiamento e posterior retorno e nova industrialização no estabelecimento requerente, não a descaracteriza como insumo. O que há é um acréscimo no seu valor, correspondente ao custo com a mão-de-obra empregada pela empresa responsável pelo beneficiamento, somado a outras despesas e lucro desta.

Importa observar que a matéria-prima que retorna beneficiada é uma outra, posto que alterada pela industrialização realizada por terceiro e majorada no seu valor. Ainda que o terceiro não tenha incorporado qualquer material novo, mas apenas empregado mão-de-obra própria, mesmo assim não se pode afirmar ser o produto que retorna o mesmo, ou que apenas houve uma prestação de serviços. Não! Houve, sim, industrialização por parte do terceiro, até porque se não tivesse havido desnecessária seria a suspensão do IPI.

Por fim, em consonância com a interpretação aqui esposada menciono os seguintes julgados desta Terceira Câmara:

Número do Recurso: 122920

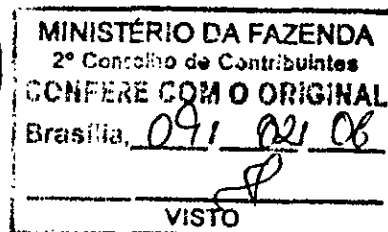
Data da Ocorrência: 17/05/2005

Tipo da Decisão: ACÓRDÃO

Número da Decisão: 203-10135

Sigla da Decisão: DPM - DADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: *Deu-se provimento ao recurso: I) por maioria de votos, quanto à inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI do valor referente ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, com suspensão do imposto. Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto; II) por unanimidade de votos, quanto à inclusão, no cálculo do Crédito Presumido de IPI, da receita de exportação, de valores relativos a vendas a empresas comerciais exportadoras efetuadas antes de 23/11/1996. O Conselheiro Antonio Bezerra Neto apresentará declaração de voto.*





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13048.000090/99-84
Recurso nº : 130.680
Acórdão nº : 203-10.554

Número do Recurso: 123830
Data da Ocorrência: 24/02/2005
Tipo da Decisão: ACÓRDÃO
Número da Decisão: 203-10026
Sigla da Decisão: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR
UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos: rejeitou-se a preliminar de nulidade; no mérito: I) em relação à base de cálculo do crédito presumido do IPI: a) por unanimidade de votos, reconheceu-se o direito ao crédito das despesas com industrialização por encomenda; b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento, quanto às despesas com energia elétrica. Vencidos os Conselheiros César Piantavigna (relator), Maria Teresa Martínez López e Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis; e III) por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso, quanto às demais matérias.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

