



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

CC02/C02
Fls. 1

Processo nº 13854.000036/2001-83

Recurso nº 135.560 Voluntário

Matéria IPI - CRÉDITO PRESUMIDO

Acórdão nº 202-17.645

Sessão de 24 de janeiro de 2007

Recorrente COINBRA FRUTESP S/A

Recorrida DRJ em Ribeirão Preto - SP

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 16/10/2007
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados -
IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO.

A mens legis do incentivo teve por finalidade a desoneração tributária dos produtos exportados. O valor das matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários mandados industrializar por encomenda que integraram o produto final exportado compõe a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

INSUMOS. PESSOA FÍSICA

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEL.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com energia elétrica e combustível.

BASE DE CÁLCULO. PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA.

Não se incluem no cálculo do crédito presumido, a título de receita de exportação, os valores relativos aos produtos exportados adquiridos para revenda,

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10/05/07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10, 05, 07
Ivana Cláudia-Silva Castro
Mat. Siape 92136

devendo estes integrar a receita bruta operacional nos termos da legislação do Imposto de Renda.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

É vedada a atualização de créditos meramente escriturais por absoluta falta de previsão legal.

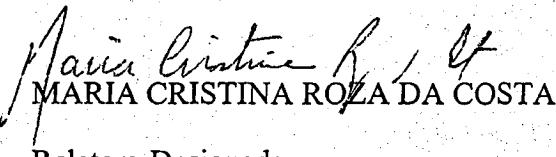
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, em dar provimento para reconhecer o direito de inclusão do custo com a industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido. Vencida a Conselheira Nadja Rodrigues Romero (Relatora). Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor, nesta parte; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das aquisições de pessoas físicas e quanto a taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Simone Dias Musa (Suplente), Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López; e III) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à energia elétrica, aos combustíveis e produtos adquiridos para revenda.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relatora-Designada

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Antonio Zomer.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10/05/07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

CC02/C02
Fls. 3

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, fl.01, a título de crédito presumido (Portaria MF nº 38/97), relativo ao quarto trimestre do ano de 2000, cumulado com pedido de compensação, os quais foram convertidos em declarações de compensação, conforme § 4º do art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto - SP indeferiu o pedido de ressarcimento de IPI por meio do Despacho Decisório, fls. 97/101, pelas razões dispostas na Informação Fiscal de fls. 91/96, em que se relata as seguintes correções no cálculo do crédito presumido:

- *Exclusão do valor de insumos adquiridos diretamente de pessoas físicas e dos valores das aquisições de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes;*
- *Inclusão, no total da receita operacional bruta das receitas referentes às exportações de mercadorias adquiridas e ou adquiridas de terceiros para revenda;*
- *Exclusão, do total de MP, PI e ME considerados pela empresa na apuração do crédito presumido, dos valores da mão-de-obra referentes à industrialização efetuada por terceiros.*
- *Exclusão, da base de cálculo do crédito presumido, do valor correspondente às matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e de produtos acabados e não vendidos, existentes no último trimestre do ano.*
- *Dedução do saldo negativo de crédito presumido apurado em período anterior (4º trimestre de 1998) e não deduzido integralmente no 1º trimestre de 1999, no valor remanescente de R\$ 3.790.685,82 (negativo), decorrente de ação fiscal efetuada (Processo Administrativo nº 13854.000252/99-71).*

Como resultado das correções efetuadas no cálculo, foi apurado um valor negativo (...) a ser deduzido dos créditos presumidos relativos aos períodos seguintes.

Inconformada com a recusa do seu pedido a contribuinte apresentou impugnação às fls. 113/123, na qual alegou, em resumo, o seguinte:

- *Quanto às aquisições de pessoas físicas, ao benefício do crédito presumido não importam quantas incidências de PIS e de Cofins ocorreram na cadeia produtiva que culminou com a elaboração da matéria prima vendida, pois, por ser o crédito "presumido" e não efetivo, "presume-se" que houve incidência destas contribuições nas operações anteriores, independentemente de quantas vezes tenha realmente ocorrido. A presunção é de duas ocorrências e sendo assim, todos os insumos utilizados pelo produtor rural na atividade agrícola*

sofreram a incidência desses tributos, embora não tenha havido nenhuma incidência diretamente sobre o valor da última operação. Tal entendimento estaria pacificado pelo Conselho de Contribuintes;

- Quanto à energia elétrica e combustíveis, também não pode subsistir à exclusão patrocinada pela fiscalização, em razão dos arts. 147 e 488 do regulamento do IPI, conforme, inclusive jurisprudência do Conselho de Contribuintes;
- No que tange à receita de exportação de produtos adquiridos de terceiros, que esta foi acrescida indevidamente pela Fiscalização à receita operacional bruta, não sendo considerada, entretanto, no total da receita de exportação. Acrescentou que para fins de cálculo do crédito presumido, referido valor não deve integrar nem a receita de exportação nem a receita operacional bruta, a fim de não contaminar o valor a ser resarcido;

- Na consecução de seu objeto social, a empresa utiliza, também, serviços de industrialização em estabelecimentos de terceiros. Nesses casos, os serviços cobrados pelo estabelecimento industrializador por encomenda incluem, evidentemente, o valor da mão-de-obra e o valor dos insumos aplicados no processo de produção, em atendimento à legislação do Imposto de Renda, cujo regulamento dispõe em seu art. 290, que o custo de produção dos bens e serviços vendidos compreenderá obrigatoriamente o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção. Também citou jurisprudência administrativa.

Por fim requer o acolhimento de suas razões, para fins de recálculo do crédito presumido de IPI, com a inclusão dos valores pleiteados."

A DRJ em Ribeirão Preto - SP apreciou as razões de defesa apresentadas pela contribuinte e o que mais consta dos autos, decidindo pelo indeferimento da solicitação por intermédio do Acórdão nº 8.414, de 22 de junho de 2005, assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS. PESSOA FÍSICA

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEL.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com energia elétrica e combustível.

BASE DE CÁLCULO. PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA.

Não se incluem no cálculo do crédito presumido, a título de receita de exportação, os valores relativos aos produtos exportados adquiridos

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10/05/01
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

CC02/C02
Fls. 5

para revenda, devendo estes integrar a receita bruta operacional nos termos da legislação do Imposto de Renda.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. MÃO-DE-OBRA.

A parcela de mão-de-obra destacada na nota fiscal de retorno de industrialização por encomenda, com suspensão de IPI e sem a incorporação de insumos adquiridos ou importados pelo executor da encomenda, constitui mera cobrança a título de prestação de serviços, não abrangida pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e é excluída do cálculo do benefício fiscal.

Solicitação Indeferida".

As fls. 205/224, a contribuinte interpôs recurso a este Segundo Conselho de Contribuintes com os mesmos argumentos trazidos na peça impugnatória, acrescendo que ao valor do pedido de ressarcimento sejam somados juros calculados com base na taxa Selic.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Relatora

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Segundo o relato, a matéria submetida a esta instância recursal refere-se a resarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo a vários itens incluídos no pedido e glosados pela Fiscalização. Por isso, passo ao exame de cada um desses itens, separadamente.

a) matérias-primas adquiridas de pessoas físicas e cooperativas de produtores, em que igualmente não há incidência do PIS e da Cofins;

A recorrente busca amparo ao seu pleito na Lei nº 9.363/96, que teria instituído o crédito presumido do IPI através de uma ficção jurídica *juris et de jure*.

Diferentemente do entendimento da recorrente, a Lei nº 9.363/96, em seu art. 1º, é muita clara ao dispor: “com o resarcimento 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.” (negrito)

Como se vê da leitura do comando legal citado, só há o resarcimento quando houver incidência da contribuição para o PIS e da Cofins nas aquisições, de forma que pouco importa se incidiu em etapas anteriores, se nas aquisições efetuadas pela empresa produtora e exportadora, estas não incidiram.

A respeito deste assunto, destaco o Parecer PGFN nº 3.092, de 27 de dezembro de 2002, aprovado pelo Ministro da Fazenda:

“21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não “incidiram” sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão resarcidas as contribuições “incidentes” sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

22. Ao contrário, para admitir que o legislador teria previsto o crédito presumido como um resarcimento dos tributos que oneraram toda a cadeia produtiva, seria necessária uma interpretação extensiva da norma legal, inadmitida, nessa específica hipótese, pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional”.

E não é só a partir do art. 1º da Lei nº 9.363/96 que se pode vislumbrar este entendimento, porque nos demais artigos da lei também se verifica tal posicionamento, como muito bem elucida o mencionado parecer, que transcrevo:

"24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

'Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente.'

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um resarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos incidentes sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser resarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

'Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador' (Grifos não constantes do original).

29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?

30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o resarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.

31. *Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.*

Logo, ao contrário do que aduz a recorrente, a IN SRF nº 23/97 encontra, sim, paradigma na Lei nº 9.363/96.

Também não lhe socorre a jurisprudência administrativa ou judicial colacionada aos autos, porque não possuem qualquer força vinculante sobre o que ora se decide; a letra do art. 100, inciso II, do CTN diz respeito às decisões que a lei atribui eficácia normativa, o que não ocorreu nestas hipóteses.

Nem mesmo o disposto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, tem aplicação, porque traz vedação aos entes tributantes, e não aos órgãos julgadores, que possuem liberdade de convicção. Aliás, já existe jurisprudência administrativa e judicial a respeito do assunto, manifestando-se frontalmente contrária ao defendido pela recorrente, conforme se pode verificar das ementas a seguir transcritas:

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - I) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E PESSOAS FÍSICAS - Ao determinar a forma de apuração do incentivo, a lei excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS, no fornecimento de insumos ao produtor exportador."
(Acórdão nº 202-12.303)

"TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP/PASEP - E - DA COFINS EM PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU RURAIS QUE NÃO SUPORTARAM O PAGAMENTO DAQUELAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI IURES AO CREDITAMENTO.

1. *Tratando-se de ressarcimento de exações suportadas por empresa exportadora, tal como se dá com o benefício instituído pelo art. 1º da Lei 9.363/96, somente poderá haver o crédito respectivo se o encargo houver sido efetivamente suportado pelo contribuinte.*
2. *Sendo as exações PIS/PASEP/PASEP e COFINS incidentes apenas sobre as operações com pessoas jurídicas, a aquisição de produtos primários de pessoas físicas não resulta onerada pela sua cobrança, daí porque impraticável o crédito dos seus valores, sob a forma de ressarcimento, por não ter havido a prévia incidência.*
3. *Tutela liminar deferida.*" (TRF 5^a, AI nº 32.877, DJ de 2/2/2001, p. 337).

Assim, é verdade que o objetivo da lei, como um todo, foi o de estimular a exportação, contudo, sem dúvidas, há limitações para o gozo deste benefício, sendo descabido falar na inclusão, para efeito de custo acumulado dos insumos, no cômputo do crédito presumido, dos valores relativos às aquisições de matérias-primas, quer adquiridas de pessoas físicas, quer adquiridas de sociedades cooperativas, posto que não são contribuintes do PIS e da Cofins.

b) produtos destinados à comercialização, não tendo sido, portanto, utilizados no processo produtivo.

Em relação a este item, o pedido da contribuinte não encontra qualquer respaldo legal, vez que o benefício se refere a crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e, no caso, os produtos adquiridos se destinavam a revenda, como comprovado pela Fiscalização.

c) glosas de insumos não admissíveis no cômputo do benefício, por não se enquadrarem no conceito legalmente admitido de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, das aquisições com energia elétrica e combustível.

A respeito do denominado “material secundário”, cumpre destacar que o art. 147 do RIPI/98, ao dispor que se inclui no conceito de matéria-prima e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao produto novo, sejam consumidos no processo produtivo, salvo se tratar-se de ativo permanente, na verdade está admitindo como tal apenas aqueles produtos que, ou se integram ao novo, ou são consumidos no processo produtivo, o que não significa dizer que basta não ser ativo permanente para poder ser incluído nesta concepção, porque, de pronto, já se deve excluir aqueles que não se integram e nem são consumidos na operação de industrialização.

Além disto, este artigo corresponde ao art. 66 do RIPI/79, que, por sua vez, foi interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, segundo o qual:

“... geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (materias-primas e produtos intermediários, ‘stricto-sensu’, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.”

Portanto, adotando o entendimento do referido parecer, que aliás é pacífico na jurisprudência deste Colegiado, não vislumbro que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, possam ser considerados matéria-prima ou produtos intermediários, porque não exercem qualquer ação direta sobre o produto final, o frango.

d) custos dos serviços aplicados na industrialização por encomenda

Em relação à glosa da base de cálculo do ressarcimento do IPI deste item, entendo não assistir razão à recorrente.

No presente caso, trata o litígio da inclusão nos custos dos insumos adquiridos pela recorrente e mandados para beneficiamento externo aos estabelecimentos da empresa, para posterior aproveitamento pela mesma.

Como bem assentou a decisão recorrida, a parcela de mão-de-obra destacada nas notas fiscais de retorno dos insumos enviados pelo encomendante de industrialização, realizada por terceiros, emitidas com suspensão de IPI, não pode ser considerada como insumo do

processo produtivo de produto a ser exportado, pois se refere a valor meramente cobrado a título de prestação de serviços. O conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (insumos) é determinado pela legislação do IPI, que atribui estas características somente àqueles insumos que fazem jus a crédito de IPI, além dos que se integram ao produto final, aqueles insumos que, embora não compondo o produto, sejam consumidos no processo de fabricação.

A Lei nº 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu em seu art. 1º que o crédito presumido de IPI, como resarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins sejam incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, transcrevo:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento 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." (grifei)

Em respeito ao comando legal acima citado, que estabeleceu condições a serem observadas no cálculo do crédito presumido, deve se entender que os insumos utilizados no cômputo do benefício devem 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.

No caso de mero beneficiamento, por terceiros, de produtos adquiridos pelo recorrente e não de 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", e 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 nº 312, de 3 de agosto de 1998.

"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, trata-se de mera prestação de serviços e não de aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário. 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." (destaques do original)

Nesta mesma linha, para orientação da atividade fiscal na órbita da Secretaria da Receita Federal, incluído o serviço de atendimento às consultas verbais formuladas por contribuintes, pode ser suscitada a questão nº 723 inserida na publicação denominada Perguntas e Respostas do Programa de Imposto de Renda - PIR 2001, *verbis*:

"723) No caso de industrialização encomendada a outra empresa, de produtos intermediários (ou seja, de produtos que sofrerão ainda algum processo de industrialização no estabelecimento encomendante), com remessa de todos os insumos pelo encomendante (produtor exportador), o valor correspondente à mão-de-obra, destacado na nota fiscal do industrializador, poderá integrar o total das aquisições?

R) Não. O valor a ser considerado, neste caso, para efeito de cálculo do crédito presumido é o exato custo de aquisição dos insumos constante do documento fiscal, emitido pelo fornecedor destes insumos. No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no 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. Trata-se de mera prestação de serviços e não de aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário." (destaques do original)

Dessa forma, se a operação não sofre tributação do IPI é porque não há incorporação de insumo ou insumos pelo realizador da industrialização durante o beneficiamento encomendado, mas apenas serviços prestados pelo executante que não estão abrangidos pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, vez que estes são os componentes básicos para o cálculo do crédito presumido, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, art. 1º.

Por outro lado, se o autor da encomenda remete os insumos com tributação ou o executante da industrialização por encomenda utiliza insumos de sua fabricação ou importação

e, após a industrialização, remete os produtos resultantes do beneficiamento com lançamento de IPI ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido (2ª parte da resposta ao item 2.7 do mencionado Boletim Central), em conformidade com o precitado art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996.

Acrescente-se ainda, que o ressarcimento pretendido pela recorrente constitui renúncia fiscal, onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, que neste aspecto descebe interpretação que alargue o contido no texto legal. É nesse sentido o escólio de Carlos Maximiliano (*In Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 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 abri 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.

Ressalte-se, por oportuno, que os valores dos serviços industrializados por encomenda passaram a ser computados na base de cálculo do ressarcimento do IPI, somente com o advento da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, que em convalidação dos atos praticados com supedâneo na Medida Provisória nº 2.202-1, de 26 de julho de 2001, no art. 1º, § 1º, inciso II, introduziu quais os valores dos serviços de industrialização por encomenda estivessem incluídos na base de cálculo do benefício previsto pela Lei nº 9.363/96, não havendo 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, *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).

Quanto à questão de justiça da legislação tributária não cabe ao julgador administrativo pronunciar-se se a norma é justa. 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.

Por todas as razões expostas, em relação a este item, deve ser mantida a exclusão dos valores agregados correspondentes ao beneficiamento/acabamento da base de cálculo do crédito o presumido do IPI.

e) acréscimo da taxa Selic

Em relação ao pedido da contribuinte de que os créditos fossem atualizados com juros pela taxa Selic, a matéria não foi objeto da manifestação de inconformidade apresentada em instância anterior, portanto, deve ser considerada preclusa, pois, não tendo sido abordada no primeiro grau do processo administrativo, não pode ser conhecida nesta etapa recursal.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:¹

"... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

- i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;
- ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;
- iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade."

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela, ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar do pedido de juros, na manifestação de inconformidade. Ultrapassada aquela etapa, extingue-se o direito de levantá-la agora, nesta fase recursal.

¹ MARIANI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione", in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto pela interessada.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2007.

Nadja
NADJA RODRIGUES ROMERO

MF - SEÇÃO DE CÁLCULO DE CONTRIBUÍNTES
CONFIRA COM O ORIGINAL
Brasília, 40/05/01
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

Voto Vencedor

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora-Designada

Reporto-me ao relatório e voto da lavra da ilustre Conselheira Nadja Rodrigues Romero.

O objeto da presente lide refere-se ao pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI, decorrente da exportação de produtos nacionais para o exterior, consoante permissivo contido na Lei nº 9.363/96.

A ilustre relatora, enfrentando as alegações da recorrente considerou-as improcedente, votando pelo improviso do recurso voluntário, neste quesito.

Entretanto, discordando dos fundamentos e da conclusão a que chegou a e. relatora, e traduzindo a posição majoritária desta Câmara, entendo ser procedente a pretensão da recorrente pelas razões e fundamentos de direito a seguir aduzidos.

A pretensão refere-se à inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI dos valores referentes a industrialização por encomenda.

O art. 1º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, assim dispõe:

“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 07, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 03 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.”

O art. 2º, por sua vez, determina:

“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.”

O art. 1º identifica a finalidade do incentivo à exportação: ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições no mercado interno de matérias-primas, material de embalagem e produto intermediário.

O art. 2º identifica a base de cálculo do ressarcimento: as aquisições no mercado interno de matérias-primas, material de embalagem e produto intermediário.

Na conjugação dos dois artigos verifica-se que o legislador ordinário delimitou com clareza o universo de produtos adquiridos que compõem a base de cálculo do incentivo. Reporta-se ao valor total de aquisições específicas, quais sejam, aquelas que além de terem como finalidade a utilização no processo produtivo, sofreram incidência das contribuições.

Em seguida, o parágrafo único do art. 3º determina o uso dos conceitos de matéria-prima - MP, produto intermediário - PI e material de embalagem - ME existente na legislação do IPI para determinação daquela base de cálculo.

Destarte, verifica-se que no Regulamento do IPI - RIPI, os conceitos de MP, PI e ME estão especificados como segue:

"Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;"

O processo de industrialização, por sua vez, é composto de uma série de atos e procedimentos destinados à obtenção de produto novo pela aplicação de diversos componentes, parte, peças, enfim, matérias-primas e produtos intermediários. Faz parte desse processo produtivo a utilização de tais produtos necessários à obtenção do produto novo pretendido que a ele não se integram, porém são consumidos, se desgastam, para que esse produto novo surja. Esse tipo de produto também é aceito como produto intermediário, ou produto interveniente no processo produtivo ou ainda, produto que interage com aqueles que compõem o produto novo para que este possa ser obtido.

O produto fabricado por encomenda que se destina a compor produto novo, comporta inserção no rol de MP e PI, posto que é exatamente isso que é: produto semi-elaborado ou fração do produto final que, mesmo industrializado(a) por terceiros, tem a finalidade de compor o produto novo obtido pelo industrial encomendante.

Efetivamente a criação do incentivo teve por finalidade a desoneração tributária dos produtos exportados.

A presunção do crédito vincula-se à alíquota aplicável e não à base de cálculo. Esta corresponde exatamente àquelas MP, PI e ME que sofreram incidência das contribuições. A alíquota, por presunção, foi estipulada como sendo o produto da multiplicação da alíquota aplicável em cada uma das exações, à época de edição das normas, por ela mesma. Tanto a alíquota é presuntiva que, mesmo sendo majorada a alíquota da Cofins, não foi modificada a aplicada sobre a base de cálculo para apuração do incentivo.

Cabe destacar que os produtos industrializados por encomenda compõem o universo de produtos controlados pela legislação do IPI e o encomendante tem status de industrial, o qual deverá oferecer tal produto à tributação do IPI quando de sua saída, se ele se encontrar no campo de incidência do tributo.

Processo n.º 13854.000036/2001-83
Acórdão n.º 202-17.645

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10/05/07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

CC02/C02
Fls. 17

Com essas considerações, votou a Câmara por dar provimento parcial ao recurso para acolher a inclusão dos valores relativos aos produtos industrializados por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2007.

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA