



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

Processo nº 13964.000135/2002-07
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.261 – 3ª Turma
Sessão de 20 de junho de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS- IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA DE MOLDURAS CATARINENSE LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS.

A industrialização efetuada por terceiros aplicada sobre insumo (a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem)adquirido pelo exportador, visando seu aperfeiçoamento, para posterior emprego nos produtos finais exportados pelo encomendante, compõe o custo de produção da matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, devendo compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e da COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n.º 3402-002.001, de 31 de janeiro de 2013 (fls. 523 a 530 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento de IPI no valor de R\$300.751,16, sendo R\$102.288,34 correspondente ao saldo credor da diferença entre o IPI pago na aquisição de insumos e o IPI debitado na saída dos produtos do estabelecimento e R\$198.462,82 de crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre os insumos utilizados no processo produtivo de produtos exportados (Lei nº 9.363/96).

A DRF houve deferiu parcialmente o direito creditório no valor de R\$268.603,84, glosando R\$916,42 referente aos créditos básicos e R\$31.230,90 do crédito presumido, pela exclusão das aquisições de energia elétrica e gastos com industrialização por encomenda do cálculo do benefício do período de janeiro a setembro de 2001.

O Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando em síntese: I- que o Decreto n.º 2.637/98, em seu artigo 147, serve como fundamentação para a inclusão dos gastos com aquisições de energia elétrica na base de cálculo do crédito presumido, justificando que apesar de não integrar o produto final, esta é consumida no processo de industrialização, incluindo-se no custo do produto exportado; II-mque a Lei 9.363/96 em seu artigo 3º, parágrafo único estabelece que os conceitos admitidos pela

legislação do IPI e do Imposto de Renda serão utilizados para a interpretação da lei de forma subsidiária e reitera que a energia elétrica é um insumo utilizado para movimentar as máquinas e equipamentos absolutamente necessários para industrializar os produtos a serem exportados; e III- utiliza-se de jurisprudência do CARF favorável e solicita inclusão na base de cálculo do crédito presumido, os valores pagos a título de energia elétrica no valor de R\$ 223.846,52.

A 2ª Turma da DRJ de em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso, para conceder os créditos referentes à industrialização por encomenda, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. LEI Nº. 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA. SÚMULA Nº. 19, DO CARF. DESCABIMENTO.

Assentou-se nesse Tribunal que por não se desgastar ou se consumir no contato direto com o produto em fabricação, a energia elétrica e o combustível não compõe a base de cálculo crédito presumido da Lei nº. 9.363/96, nos termos da Súmula nº. 19, do CARF.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. LEI Nº. 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS. COMPOSIÇÃO DO CUSTO DO INSUMO. CABIMENTO.

A industrialização efetuada por terceiros aplicada sobre insumo adquirido pelo exportador, visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina, para posterior emprego nos produtos exportados pelo encomendante, compõe o custo de produção da matéria prima, produto intermediário ou material de

embalagem, devendo compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e da COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.

Recurso Parcialmente Provido.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 532 a 540) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso do Contribuinte, a divergência suscitada da Fazenda Nacional diz respeito à inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, previsto na Lei n.º 9.363, de 1996, dos valores referentes à industrialização por encomenda.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma os acórdãos nºs. 201-78.510 e CRSF 02-02.814. A comprovação dos julgados firmou-se pela transcrição integral das ementas no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 542 a 544, sob o argumento que a divergência jurisprudencial ficou comprovada, pois as ementas dos acórdãos paradigma e recorrido evidenciam a divergência suscitada: no paradigma, entendeu-se que os valores referentes à industrialização por encomenda não podem ser incluídos no crédito presumido de IPI; no recorrido, entendeu-se que a industrialização por encomenda deve compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e da COFINS, previsto na Lei n.º 9.363/96.

O Contribuinte foi cientificado para apresentar recurso e/ou contrarrazões, conforme se verifica às fls. 559 a 572 e 575 e não se manifestou.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que observados os pressupostos para a admissibilidade do r. recurso.

O processo se refere à inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI, previsto na Lei n.º 9.363, de 1996, dos valores referentes à industrialização por encomenda.

Analisando os autos, verifica-se que o Contribuinte comprovou que uma das fases do seu processo produtivo é a remessa de toras em estado bruto para serem objeto de beneficiamento por terceiros, que após lhe retornam devidamente aperfeiçoadas para que sejam utilizadas como Matéria-prima de seus produtos finais (molduras), que por sua vez são exportados ao exterior.

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.

Esta opção está ligada, à uma racionalidade econômica, pois 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 infrequente, seja porque é mais barato realizá-la fora.

Verifica-se que a tora de madeira só assume a condição de matéria-prima para o postulante do benefício (fabricante de moldura) após ter sido submetida a essa industrialização parcial.

Antes disso, matéria-prima não é utilizada no processo produtivo e nem é integral e imediatamente consumido ou incorporada fisicamente ao item fabricado pelo exportado.

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 diz o texto normativo nos arts. 1º e 2º da Lei 9.363/96:

Art. 1º** A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 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.

No presente caso o Contribuinte pagou a outra empresa para transformar/beneficiar a tora de madeira para depois a própria empresa transformá-la em moldura e, o que requer o emprego de equipamentos específicos e pessoal especializado, para realizar essa transformação. Não vejo motivos então para que se exclua a parcela do beneficiamento realizado.

Despiciendo dizer, sobre o valor pago incidiram integralmente as contribuições que se quer ressarcir.

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.

Caracterizado, pois, que a industrialização se deu sobre insumo que vem a ser, depois, efetivamente empregado no processo produtivo do bem exportado, cabe, em meu entender, incluir o valor pago no cálculo do incentivo.

Por fim, exponho que filio-me ao entendimento retratado pela Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais (abaixo reproduzido), no sentido de que os dispêndios decorrentes da industrialização por encomenda que venham a ser aplicados sobre ou na obtenção de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, por sua vez aplicados no processo produtivo do produto exportado, seu valor integra o custo deste insumo, e, conseqüentemente, deve integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Recentemente essa matéria foi tratada nessa Câmara Superior, os motivos encontram-se bem delineados no voto condutor do Acórdão 9303004.694, de 12 de março de

2017, da lavra do il. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, razão pela qual passamos a adotá-lo como razão de decidir:

Imaginem-se as seguintes situações: uma primeira, em que a matéria-prima sai do estabelecimento vendedor já definitivamente acabado e pronto para aplicação no processo produtivo do adquirente, ou seja, quando nela já se encontra aplicado aquele serviço que, se assim não fosse, o adquirente teria de encomendar a um terceiro a sua realização para o posterior emprego no seu processo produtivo. Neste caso, não se questiona que todo o valor do custo de aquisição da matéria-prima gera o direito ao crédito pleiteado.

Agora, uma segunda situação, na qual a matéria--prima é adquirida do estabelecimento vendedor sem que nele tenha sido aplicado o serviço que se afigura necessário à sua utilização no processo produtivo do adquirente, que, por isso mesmo, o encomenda a um terceiro. Embora o gasto assim dispendido seja incorporado ao custo da matéria-prima, a tese vencida o exclui da determinação do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996. Todavia, a Lei nº 9.363, de 1996, autoriza o direito ao crédito sobre todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo.

Não havendo óbice legal, todos os gastos empregados na matéria-prima a fim de permitir a sua utilização devem ser a ela incorporados, ainda que só empregados, por encomenda, por um terceiro, de modo que devem ser considerados na determinação do crédito presumido pelo encomedante.

Adotando o nosso entendimento, confirmam-se os seguintes acórdãos desta mesma Turma e do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a

serem exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96. (Acórdão nº 9303001.721, de 07/11/2011).

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Provado que o bem submetido a industrialização adicional em outro estabelecimento é empregado pelo encomendante em seu processo produtivo na condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para obtenção do produto por ele exportado, o valor pago ao executor integra a base de cálculo do incentivo instituído pela Lei 9.363/96 deferido ao produtor-exportador. (...) (Acórdão nº 930301.623, de 29/09/2011).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA-PRIMA. BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. INCLUSÃO. CUSTOS RELATIVOS A ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. DECRETO 20.910/32. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1.129.971 BA.

1. Ao analisar o artigo 1º da Lei 9.363/96, esta Corte considerou que o benefício fiscal consistente no crédito presumido do IPI é calculado com base nos custos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados no processo de produção da mercadoria final destinada à exportação, não havendo restrição à concessão do crédito pelo fato de o beneficiamento o insumo ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda. Precedentes: REsp 752.888/RS, Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2009; AgRg no REsp 1230702/RS, Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 24/03/2011; AgRg no REsp 1082770/RS, Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/11/2009.

2. A respeito do pleito de cômputo dos valores referentes à energia e ao combustível consumidos no processo de industrialização no cálculo do

crédito presumido do IPI, o recurso especial não foi conhecido em face da ausência de prequestionamento. Nesta feita, a agravante limitou-se a repetir as teses jurídicas apresentadas no recurso especial, deixando de impugnar o fundamento específico da decisão hostilizada quanto ao ponto. Incidência da Súmula n. 182/STJ.

3. Em se tratando de ações que visam o reconhecimento de créditos presumidos de IPI a título de benefício fiscal a ser utilizado na escrita fiscal ou mediante ressarcimento, a prescrição é quinquenal. Orientação fixada pela Primeira Seção, por ocasião do julgamento do recurso especial representativo da controvérsia: REsp. Nº 1.129.971 BA.

4. Agravo regimental da Fazenda Nacional não provido e agravo regimental da contribuinte conhecido em parte e, nessa parte, não provido. (AgRg no REsp 1267805/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 22/11/2011)

Assim, considerando que o Contribuinte em seu processo produtivo comprovou que remete toras em estado bruto para serem objeto de beneficiamento por terceiros, que após lhe retornam devidamente aperfeiçoadas para que sejam utilizadas como matéria-prima de seus produtos finais (molduras), que por sua vez são exportados ao exterior, tenho que, efetivamente, deve essa etapa de industrialização por encomenda ser agregada ao custo da matéria prima por ela adquirida, para fins de cômputo do crédito presumido de IPI veiculado pela Lei nº 9.363/96.

Assim sendo, na esteira das considerações constantes dos autos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Processo nº 13964.000135/2002-07
Acórdão n.º **9303-005.261**

CSRF-T3
Fl. 600
