



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

Processo n° 13971.000852/2001-51
Recurso n° 133.977 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-002.289 – 3ª Turma
Sessão de 18 de junho de 2013
Matéria IPI
Recorrente TEKA TECELAGEM KUEHNRIK S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. MATÉRIA-PRIMA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRECEDENTES DO STJ.

Faz jus ao crédito presumido do IPI o estabelecimento industrial ou comercial que adquire insumos e os repassa a terceiros para beneficiá-los, por encomenda, para posteriormente exportar os produtos.

(REsp 752888/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/09/2009, DJe 25/09/2009)

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO PELA SELIC.

A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de

1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Recurso Especial do Contribuinte Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo da Costa Pôssas, Joel Miyazaki e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que negavam provimento quanto à industrialização por encomenda. O Conselheiro Júlio César Alves Ramos votou pelas conclusões e apresentará declaração de voto.

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS – Presidente Substituto

RODRIGO CARDOZO MIRANDA - Relator

EDITADO EM: 21/11/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto).

Relatório

Cuida-se de recurso especial interposto por Teka Tecelagem Kuehnrich S/A (fls. 206 a 216) contra o v. acórdão proferido pela Colenda Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 189 a 197) que, por maioria de votos, negou provimento quanto à inclusão dos valores da industrialização por encomenda na base de cálculo do benefício; e, pelo voto de qualidade, quanto à inclusão de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes no cálculo do benefício.

A ementa do v. acórdão recorrido, que bem resume os seus fundamentos, é a seguinte:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS — IPI*

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

*IPI. CONCEITO DE MATÉRIA-PRIMA OU PRODUTO
INTERMEDIÁRIO.*

Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização e desde que não correspondam a bens do ativo permanente.

**INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.
IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO CUSTO NO
CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.**

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

TAXA SELIC. POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA.

É de ser computadas a correção monetária e a taxa de juros Selic aos ressarcimentos de crédito presumido do IPI após o protocolo destes.

Recurso voluntário negado. (grifos nossos)

O recurso especial de divergência do contribuinte buscou o reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI quanto aos combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e industrialização sob encomenda.

O recurso especial foi admitido através do r. despacho de fls. 257 a 262 apenas quanto à industrialização por encomenda.

Contrarrrazões da Fazenda Nacional às fls. 266 a 272.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, entendo que o recurso merece ser conhecido.

Conforme se depreende dos autos, a questão a ser dirimida diz respeito (i) à inclusão dos valores dos "serviços de industrialização por encomenda" no cálculo do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96, e (ii) à atualização do ressarcimento de créditos de IPI pela taxa SELIC.

No tocante à possibilidade de se incluir ou não na base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores referentes à industrialização por encomenda, e ao se analisar o artigo 1º da Lei nº 9.363/96, identifica-se que a finalidade do incentivo à exportação é o

ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS incidentes sobre as aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por sua vez, o artigo 2º desta mesma Lei identifica a base de cálculo do ressarcimento, determinando o cálculo do crédito presumido sobre as aquisições totais de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, aplicando-se a essa base de cálculo o percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produto exportado.

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

Efetivamente, a criação do incentivo teve por finalidade a desoneração tributária dos produtos nacionais exportados, proporcionando uma maior competitividade no âmbito internacional.

O processo industrial pode ser todo executado em um só estabelecimento, mas certas etapas desse processo podem ser transferidas a terceiros. Isso gera a necessidade de se transferir a terceiros as etapas que não podem ser desenvolvidas pelo estabelecimento industrial ou comercial autor da encomenda, interpondo-se um industrializador, que exercerá *atividade-meio*, adicionando valor ao produto industrializado e retornando-o ao autor da encomenda. Poderá ainda o estabelecimento autor da encomenda, por sua conta e ordem, remeter diretamente ao industrializador matérias-primas para serem industrializadas. Essa é a inteligência da industrialização por conta e ordem, operação tipificada no artigo 414 e seguintes do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2012 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

A remessa a terceiros de produtos industrializados semi-elaborados ou matérias-primas pelo estabelecimento autor da encomenda são recebidos pelo industrializador que a eles *adicionará valor*. Poderá o industrializador adicionar valor através da incorporação de outras matérias-primas, produtos intermediários, embalagens e *mão-de-obra*, retornando-o novamente semi-elaborado ou pronto para comercialização para o autor da encomenda.

Tanto a Lei nº 9.363/96 quanto o RIPI não fixam definição fiscal para a expressão *matéria-prima*. Segundo a versão eletrônica do Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (<http://houaiss.uol.com.br>), o verbete matéria-prima pode ser colhido nas seguintes acepções: (i) a substância principal que se utiliza no fabrico de alguma coisa; (ii) qualidade do que está em estado bruto, que precisa ser trabalhado, lapidado; base, fundamento.

Ora, se é assim, o produto retornado do industrializador ao encomendante não pode sofrer interpretação restritiva que o ponha fora do campo de incidência do artigo 1º da Lei nº 9.430/96, uma vez que o produto retornado ao encomendante é, na essência, o produto semi-industrializado ou a matéria-prima modificada. Sua essência pode ter-se preservado, retornando aprimorado para nova industrialização ou consumo. Desse modo, o produto semi-industrializado pelo autor da encomenda, remetido para o industrializador, quando retornado ao autor da encomenda, embora semi-elaborado, é matéria-prima para o recebedor, uma vez que passará a nova etapa de industrialização.

Nessa hipótese, a mão-de-obra incorporada ao produto semi-elaborado fará parte de seu custo de produção, percebendo o autor da encomenda o preço do produto semi-industrializado. Tenho que, juridicamente, o autor da encomenda paga preço pelo produto **semi-elaborado, não paga a mão-de-obra, que é custo de produção do industrializador.**

Se é assim, retornando matéria-prima beneficiada ao estabelecimento sob as vestes de produto semi-elaborado e pagando o autor da encomenda o preço desse produto, onde a mão-de-obra é um custo de produção do industrializador, não faz sentido e não se molda ao arranjo do artigo 1º da Lei nº 9.363/96 segregar dele a mão-de-obra, buscando-se assim segregar do preço do produto semi-elaborado a parcela correspondente a mão-de-obra.

Mesmo a formação do preço da matéria-prima em seu estado mais bruto pode ter sido influenciado pelo acréscimo de mão-de-obra (via de regra o é, pois não se tem notícia de matéria-prima que chegue à indústria sem intervenção humana), nem por isso a legislação do IPI, ao permitir o crédito do imposto sobre matéria-prima, determina seja ela expurgada do preço de venda, colhendo apenas a matéria em si, como se isso fosse possível.

Vê-se, assim, que o conceito fiscal de matéria-prima da legislação do IPI convive harmonicamente com a mão-de-obra que lhe foi acrescida, custo de produção para o vendedor e preço para o adquirente, estendendo-se tal conceito, portanto, à industrialização por encomenda.

Resta assim permitida a inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI a mão-de-obra que participe do custo de produção na industrialização efetuada por terceiros (industrialização por encomenda), quando agregada à matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na fabricação de produtos posteriormente exportados pelo autor da encomenda.

No tocante à industrialização por encomenda, por conseguinte, meu entendimento coincide com o do seguinte precedente:

Número do Recurso: [132221](#)
 Câmara: SEGUNDA CÂMARA
 Número do Processo: 11065.001121/00-69
 Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
 Matéria: RESSARCIMENTO DE IPI
 Recorrente: SCHMIDT IRMÃOS CALÇADOS LTDA
 Recorrida/Interessado: DRJ-PORTO ALEGRE/RS
 Data da Sessão: 05/12/2006 09:00:00
 Relator: Nadja Rodrigues Romero
 Decisão: ACÓRDÃO 202-17563
 Resultado: PPM - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA
 Ementa: Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
 Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000
RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS. A industrialização efetuada por terceiros, visando aperfeiçoar, para o uso ao qual se destina, matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante, agrega-se ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à Cofins, previsto na Lei nº 9.363/96. PRECLUSÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. Incabível a apreciação na fase recursal de matéria não questionada na fase impugnatória. Recurso provido em parte. D.O.U. de 16/12/2008, Seção 1, pág. 42 (grifos nossos)

Esse entendimento, a propósito, também já acolhido no Superior Tribunal de Justiça, sendo de se destacar o seguinte precedente, lastreado na jurisprudência consolidada de ambas as Turmas de Direito Público daquele Egrégio Tribunal:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. MATÉRIA-PRIMA.

BENEFICIAMENTO POR TERCEIROS. CRÉDITOS ESCRITURAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.035.847/RS, DJE 03.08.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM

CASOS ANÁLOGOS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE.

1. *Em recurso especial, não se conhece de matéria não prequestionada.*

2. *Faz jus ao crédito presumido do IPI o estabelecimento comercial que adquire insumos e os repassa a terceiros para beneficiá-los, por encomenda, para posteriormente exportar os produtos. Precedentes.*

3. *É devida a correção monetária de créditos escriturais quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco. Precedentes.*

4. *A Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.035.847/PR, Min. Luiz Fux, DJe 03/08/2009, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento, que já adotara em outros precedentes sobre o mesmo tema, no sentido de que ocorrendo oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, postergando o exercício do direito de crédito, exsurge legítima a necessidade de atualização monetária.*

5. *Não é cabível, em recurso especial, examinar a justiça do valor fixado a título de honorários, já que o exame das circunstâncias previstas nas alíneas do § 3º do art. 20 do CPC impõe, necessariamente, incursão à seara fático-probatória dos autos, atraindo a incidência da Súmula 7/STJ e, por analogia, da Súmula 389/STF.*

6. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.*

(REsp 752888/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/09/2009, DJe 25/09/2009) (grifos e destaques nossos)

Já com relação à atualização do ressarcimento de créditos presumidos de IPI pela taxa SELIC, é de se notar que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça já se posicionou quanto à matéria na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, ou seja, através da análise dos chamados “recursos repetitivos”.

O precedente acima aludido tem a seguinte ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA.

INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.

3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.

4. Conseqüentemente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).

5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1035847/RS, Rel. Ministro oLUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/06/2009, DJe 03/08/2009) (grifos nossos)

A decisão acima aludida foi proferida justamente em julgamento relativo a pedido de ressarcimento/compensação de crédito presumido de IPI, de que trata a lei 9.363/1996, em que atos normativos infralegais obstaculizaram a inclusão na base de cálculo do incentivo das compras realizadas junto a pessoas físicas e cooperativas.

Restou consolidado, assim, no âmbito do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, a atualização do ressarcimento de créditos presumidos de IPI pela taxa SELIC.

O Regimento Interno do CARF, por sua vez, na redação dada recentemente pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, tem os seguintes comandos nos seus artigos 62 e 62-A:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo;

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.)

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. (grifos e destaques nossos)

Verifica-se, assim, que a referida decisão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte quanto à inclusão dos valores dos "serviços de industrialização por encomenda" no cálculo do incentivo previsto na Lei nº 9.363/96 e no tocante à incidência da SELIC como critério de atualização no ressarcimento do crédito presumido de IPI.

Rodrigo Cardozo Miranda

Declaração de Voto

Assumi o compromisso de declarar por que acompanhei, pelas conclusões, o n. relator quanto à industrialização por encomenda, única questão que poderia ainda ser objeto de controvérsia, uma vez que não tive até o momento oportunidade de relatar a matéria de modo a expor por completo o meu ponto de vista. São as seguintes as considerações que faço, em grande medida, coincidentes com as expostas pelo dr. Rodrigo Miranda.

Têm sido opostos três fundamentos para que se entenda que o valor pago pelo industrial-exportador a título de industrialização por encomenda não pode ser computado na base de cálculo do benefício fiscal instituído pela Lei 9.363/96.

Em primeiro lugar, porque a interpretação daquela norma haveria de ser restritiva por envolver renúncia de receita fiscal. A base legal para tanto parece ser o artigo 111 do CTN. Ocorre que o que se lê no citado artigo é:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Destarte, necessário se faz enquadrar o benefício em tela como hipótese de suspensão ou de exclusão do crédito tributário, dado que não se trata nem de isenção de tributo nem de autorização para não cumprimento de obrigações acessórias. Não considero, no entanto, que os créditos presumidos em geral, e o da Lei 9.363 em particular, assim se possam definir.

Com efeito, o mesmo CTN que a todos nós vincula, estabelece as hipóteses de exclusão de crédito tributário em seu art. 175:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

E como a isenção já havia sido destacadamente mencionada no art. 111 entendo que os dois dispositivos lidos conjugadamente impõem a interpretação restritiva ou literal apenas à anistia, à suspensão de crédito tributário e à dispensa de obrigações acessórias. Não me parece que o crédito presumido se inclua em qualquer dessas situações.

Assim, ainda que fosse necessário dar uma interpretação “ampliativa” ao comando inserto na Lei 9.363/96 considero que nada o impede. Sequer há tal necessidade, porém.

É que o segundo fundamento utilizado parte da premissa de que o valor aqui discutido não se enquadra como “valor de aquisição”, ou seja, decorrente de uma operação de

compra e venda, como exigido pela Lei, mas sim de um pagamento por uma prestação de serviço. A essa premissa também não adiro.

Em primeiro lugar, porque a própria legislação do IPI, única ao que eu saiba que cuida da figura da industrialização por encomenda mediante a remessa de insumos por parte do encomendante, é clara em caracterizá-la como uma operação de “industrialização parcial” sujeita ao IPI. E dessa imposição não exclui nem mesmo os casos em que o executor da encomenda não agrega nenhum insumo por si adquirido. Isto é, mesmo nesta última hipótese, em que se poderia legitimamente pretender sua equiparação a mera prestação de serviço, a obrigação relativa ao IPI é mantida. E, no meu entender, ainda quando sujeita ao ISS.

Deixemos por enquanto essa hipótese de lado, dado que é mister reconhecer não ser ela a regra. De fato, na maior parte das vezes em que um industrial recorre à industrialização por encomenda o faz por não reunir condições técnicas de realizar internamente tais operações, seja por falta de pessoal capacitado, seja por não possuir o equipamento adequado.

A opção não está, assim, vinculada ao aproveitamento de um possível benefício fiscal. Está ligada, isto sim, à racionalidade econômica. Em outras palavras, ela decorre de uma decisão econômica de não verticalizar o processo produtivo, criando internamente uma linha ou divisão para realizar a operação em tela, seja porque infrequente, seja porque é mais barato realizá-la fora.

Posta essa diferente premissa, o fato é que o item em discussão só assume a condição de matéria prima para o postulante do benefício após ter sido submetido a essa industrialização parcial adicional. Antes, matéria prima ainda não é.

Essa conclusão, a meu ver, se impõe pela própria definição de matéria prima tantas vezes por nós repetida: item que é utilizado no processo produtivo e aí é integral e imediatamente consumido, incorporando-se fisicamente ao item fabricado. Ora, se no estado em que inicialmente adquirido o item não pode ainda participar do processo fabril do postulante, como pode ser, desde logo, considerado matéria prima?

Só o é, a meu sentir, após submetido àquele tratamento adicional. E, como já disse, mesmo a interpretação literal do texto normativo permite sua inclusão nesse caso. Deveras, dispõem os arts. 1º e 2º da Lei 9.363:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador

A meu ver, pois, o “valor total” a que se refere a lei tem de corresponder àquele que a empresa desembolsou para contar em seu estabelecimento com um item que empregará efetivamente na produção do produto a exportar.

Vale repetir que esse acréscimo de valor – correspondente à aqui discutida “industrialização adicional” – inclui, no mais das vezes, não apenas despesas com mão de obra, mas também, e com destaque, depreciação de ativo fixo não existente no estabelecimento do encomendante, e, no mínimo, o lucro daquele que realiza a operação.

A presença dessa última parcela é, por si só, suficiente para não fazer sentido pressupor – ao menos como regra – que um dado estabelecimento capaz de realizá-la internamente “opte” por contratá-la a terceiros e pagar mais por isso.

De todo modo, admitindo que na maior parte das vezes há mesmo outros itens compondo o “preço dos serviços prestados”, a restrição proposta por alguns, parece-me, não os alcançaria. De fato, quanto a eles, a meu sentir, não há como dizer que não ocorra uma operação comercial.

A celeuma, pois, vê-se restrita às despesas com mão-de-obra. De fato, em outros processos ela vem expressa em votos da primeira instância e em relatórios de verificação fiscal elaborados pelas autoridades incumbidas dos trabalhos fiscais. E pode ser resumida assim: se o postulante houvesse internalizado a operação, não haveria crédito presumido sobre essa parcela. Por “analogia” (ou “isonomia”, ou “justiça fiscal”, ou qualquer coisa semelhante) também não deveria haver se ele a “externaliza”.

Como já repeti, a validade do argumento tem como condições necessárias que 1) o postulante ao crédito presumido possa fazer internamente a operação; 2) o valor pago ao executor se resuma ao da mão-de-obra empregada.

Essa segunda condição só seria válida na ausência de qualquer capital. Do contrário, haverá, pelo menos, o “custo do capital” empregado, entendido como a sua depreciação mais lucro. Em outras palavras, apenas se fosse contratado algum(ns) trabalhador(es), sem qualquer equipamento, para “prestar o serviço”.

Admitindo que isso fosse mesmo possível (e valesse a pena, do ponto de vista econômico) o argumento ganharia força pela nossa jurisprudência que limitava o incentivo às “aquisições realizadas a contribuintes dos tributos a ressarcir”. Desnecessário dizer que ela já não mais se sustenta em face das reiteradas decisões do STJ em sentido contrário.

De modo que, aclarados devidamente os contornos da restrição cogitada pelos que negam a inclusão, acredito que a questão somente se coloca se: 1) houver uma contratação apenas de “serviços” de industrialização e 2) ela se der junto a pessoas físicas que não empreguem qualquer insumo ou equipamento nessa prestação.

Não é sequer necessário aqui adentrá-la: no presente processo (e acredito que em todos que venhamos a examinar) muito longe estamos dessa situação. Aqui se pagou a outra empresa para o emprego de equipamentos específicos e pessoal especializado.

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

E, por fim, parece não ter sido sequer questionado pela fiscalização que o material recebido é empregado, como matéria-prima, nos calçados fabricados.

Essa é, em verdade, a única restrição que faço: dado que a lei fala em matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não haveria tal possibilidade de inclusão se os materiais recebidos fossem exportados no mesmo estado.

De fato, já tivemos oportunidade de examinar caso em que uma “fábrica” de calçados, de fábrica não tinha mais nada, “terceirizada” que fora toda a produção. Ela se limitava a exportar o produto pronto, assim recebido dos executores. Nessa hipótese, entendo eu, não há benefício algum.

Mas aqui, ao contrário, a empresa emprega o produto beneficiado na efetiva fabricação daqueles que exporta. Não vejo motivos então para que se exclua a parcela do beneficiamento realizado.

Não muda essa minha conclusão o terceiro argumento contrário. É ele o fato de a Lei 10.276 ter expressamente autorizado a inclusão dessa parcela que não consta explicitamente da Lei 9.363. A conclusão foi: se a partir daí pode, é porque antes não podia.

Com a devida vênia, entendo que as regras de hermenêutica consagradas não permitem essa ilação. De fato, não faz sentido (lógico) deduzir uma proibição em uma lei porque de outra tal proibição não conste. A não ser que a nova lei esteja regulando a mesma matéria.

Como se sabe, a Lei 10.276 institui uma forma alternativa de cálculo do benefício. Assim, dela tudo o que decorre é que na sistemática por ela introduzida, pode; nada se pode inferir quanto à outra modalidade de que ela não trata e cuja legislação cabe interpretar.

É por esses motivos que entendo possível a inclusão sempre que o produto objeto da industrialização por encomenda seja efetivamente empregado pelo postulante ao benefício como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem no seu próprio processo de industrialização.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos