



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

C'SRF/T02
Fls. 523

Processo nº 13976.000232/00-83
Recurso nº 202-128.544 Especial do Procurador
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 02-03.534
Sessão de 02 de setembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CERAMARTE LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. 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 aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez Lopez, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan e Manoel Coelho Arruda Junior que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheira Antonio Praga.

Antonio Praga - Presidente e Redator Designado

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez Lopez, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gilson Macedo Rosenberg Filho e Manoel Coelho Arruda Junior e Antonio Praga.

Ausentes justificada e momentaneamente os Conselheiros Júlio César Vieira Gomes e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

CERAMARTE LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, apresentou Pedido de Ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, instituído pela Medida Provisória nº 725/1995 e alterações, convertida na Lei nº 9.363/1996, em relação ao período de 01/01/1999 a 31/03/1999, conforme Petição Inicial, às fls. 01/02, 78 e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra Decisão da DRJ em Porto Alegre/RS, consubstanciada no Acórdão nº 4.493/2004, às fls. 442/449, que manteve o Despacho Decisório, às fls. 358, o qual deferiu parcialmente o Pedido em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 08/11/2005, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 202-16.675, sintetizados na seguinte ementa:

“IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 9.363/96. O benefício deve ser calculado incluindo-se os valores referentes à operação de beneficiamento de insumo semi-acabado – industrialização por encomenda.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA. A Lei nº 9.636, de 13/12/96, enumera taxativamente as espécies de insumos, cuja aquisições dá direito ao crédito presumido de IPI, são elas: as matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. Para a legislação da exação em questão somente se caracterizam como tais espécies os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação. A energia elétrica não sofre essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

VARIAÇÃO CAMBIAL. Integra o valor das exportações a ser utilizado no cálculo do incentivo a variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal e o fechamento do contrato de Câmbio, quando a variação cambial engloba o preço do produto exportado, sendo, inclusive, emitida nota fiscal complementar.

Recurso provido em parte.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 481/490, com arrimo no artigo 32, inciso I, do então Regimento Interno dos Conselhos

de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado de forma flagrante a legislação que regulamenta a matéria (Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI), mais precisamente o artigo 1º, *caput*, da Lei nº 9.363/96.

Assevera que o ressarcimento de crédito presumido de IPI, na condição de incentivo a exportação, concedido por mera liberalidade do Estado, não pode ser interpretado extensivamente, cabendo ao legislador delinear os contornos desse incentivo, sob pena de ofensa ao princípio de legalidade.

Contrapõe-se ao *decisum* guerreado, aduzindo para tanto que o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 incluiu na base de cálculo de referido benefício fiscal tão somente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando os serviços de beneficiamento prestado por terceiros.

Sustenta que o beneficiamento de insumos, em que pese tratar-se de industrialização por terceiros, é hipótese de prestação de serviço e não de aquisição de matéria-prima, na forma que entendeu a Câmara recorrida.

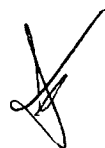
Alega que ao prevalecer o Acórdão recorrido, estar-se-ia computando os gastos gerais na fabricação como se matéria-prima fossem, não se cogitando em aquisição de matéria-prima, malferindo o disposto no artigo 1º, *caput*, da Lei nº 9.363/96, extrapolando o alcance da hipótese prevista em lei.

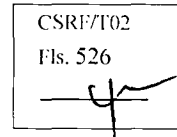
Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido, ao incluir a industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de IPI, contrariou, *a priori*, os preceitos contidos no comando legal que impõe interpretação literal e restritiva no caso de renúncia fiscal, conforme Despacho nº 202-259, às fls. 492/493.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contra-razões, às fls. 497/508, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, trazendo à colação jurisprudência administrativa a respeito da matéria, oferecendo guarida à sua pretensão.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA.

Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da 2ª Câmara do 2º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Pretende a Fazenda Nacional a reforma do Acórdão recorrido, o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, determinando a inclusão dos valores utilizados na industrialização por encomenda na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI, sob o argumento de que o entendimento levado a efeito pela Câmara recorrida afronta de forma flagrante o disposto no artigo 1º, *caput*, da Lei nº 9.363/96, bem como o princípio da legalidade, impondo a interpretação restritiva da legislação que regulamenta a matéria, sobretudo quando referido benefício fiscal, na condição de incentivo à exportação, é concedido por mera liberalidade do Estado.

A fazer prevalecer seu entendimento, infere que o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 incluiu na base de cálculo do Crédito Presumido de IPI exclusivamente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, o que não se vislumbra na hipótese vertente (serviços de beneficiamento prestado por terceiros).

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Antes mesmo de se adentrar às questões controvertidas a propósito da matéria, cumpre trazer à baila a legislação tributária que instituiu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, notadamente a Medida Provisória nº 725 e reedições, convertida na Lei nº 9.363/96, *in verbis*:

“Lei nº 9.363/1996

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.

[...]”

Conforme se extrai das normas legais retromencionadas, o benefício fiscal em comento tem o escopo de desonerar as exportações brasileiras de produtos manufaturados, a partir do crédito presumido do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, como ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre os insumos adquiridos para aplicação na industrialização de produtos nacionais destinados ao mercado externo, como muito bem sedimentado no bojo do voto vencido constante do Acórdão recorrido.

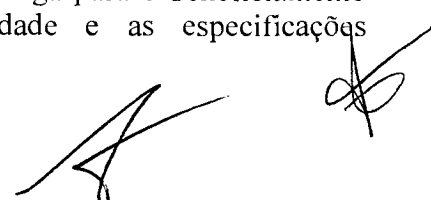
A teor dessa conclusão, somente a título de reflexão, cumpre inferir que o simples fato de o fisco, acompanhado por alguns dignos julgadores administrativos, não entender estarem incluídas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores concernentes aos serviços de beneficiamento do insumo executados por terceiros e sob encomenda, além de coarctar os ditames da Lei nº 9.363/1996, fere mortalmente o fim precípua de benefício fiscal *sub examine*, explicitado acima.

Na hipótese dos autos, tratando-se de beneficiamento de matéria-prima destinada à fabricação de mercadorias destinadas ao exterior, o exame da matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações em relação ao procedimento adotado na aquisição da matéria-prima, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, citando a título exemplificativo a indústria calçadista, a qual reflete muito bem o processo produtivo em comento.

Como é do conhecimento daqueles que lidam com referido tema, em virtude da quantidade e dos valores mais acessíveis, o exportador adquire o couro praticamente em uma única época do ano (“safra”), como matéria-prima inacabada (couro semi acabado ou “wet blue”), vindo a estocá-la. Na medida em que os pedidos são concretizados, o exportador encaminha o couro semi acabado para beneficiamento executado por terceiros e sob encomenda.

Observe-se, que a conduta da contribuinte obedece princípio de economia na produção do bem a ser exportado, visando o maior faturamento da empresa com a diminuição de custos na produção. Ora, antes de efetuado o pedido, a empresa exportadora não tem conhecimento de qual será a demanda, tanto em relação à quantidade quanto às cores dos calçados a serem exportados.

Dessa forma, além da economia em adquirir grande quantidade de couro de uma só vez, a conduta da contribuinte encontra sustentáculo, ainda, na própria lógica comercial, ou seja, adquire o produto (couro) semi acabado e entrega para o beneficiamento somente quando houver necessidade, observando a quantidade e as especificações (especialmente cores) a serem adotadas por ocasião da exportação.



Diante desse raciocínio, é de fácil conclusão que somente poderá ser admitida como matéria-prima propriamente dita o couro acabado, após o respectivo beneficiamento, que deverá obrigatoriamente ser considerado como custo na aquisição da matéria-prima.

Verifica-se, que o couro inacabado, denominado de “wet blue”, isoladamente, não oferece condições de industrialização do produto final a ser exportado, qual seja, o calçado. Nesse sentido, não pode ser considerado como efetiva matéria-prima. A rigor, o beneficiamento (operação industrial) procedido por terceiros ou sob encomenda é condição essencial à caracterização da matéria-prima em comento, couro acabado.

Assim, nada mais justo/correto que os custos do beneficiamento do couro inacabado serem incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI, ainda que procedido por terceiros.

Impende esclarecer, ainda, que na hipótese de o exportador adquirir a matéria-prima já submetida a processo de beneficiamento (couro acabado), o valor total de referida aquisição seria admitido para cálculo do crédito presumido de IPI, inclusive a importância relativa a mão-de-obra utilizada nessa operação industrial.

Destarte, a não ser no aspecto comercial da empresa como já relatado acima, no entendimento deste conselheiro, inexistente diferença entre a aquisição do couro acabado (efetiva matéria-prima) ou o “wet blue” a ser submetido a posterior processo de beneficiamento. Em ambos os casos, o custo do beneficiamento do couro inacabado será suportado pelo exportador, devendo referida importância ser agregada ao valor final da aquisição da matéria-prima – couro acabado.

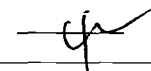
Mais a mais, somente a título elucidativo, constata-se que a operação de industrialização (beneficiamento) sob responsabilidade de terceiros sofre incidência da COFINS e do PIS, o que justifica ainda mais o acolhimento do pleito da contribuinte, eis que o benefício fiscal em comento tem como fim precípuo justamente a desoneração de referidos tributos na exportação de produtos nacionais.

Nessa toada, é de se admitir o valor relativo aos serviços de beneficiamento da matéria-prima executados por terceiros na base de cálculo do crédito presumido de IPI. Aliás, essa Colenda Câmara Superior já se manifestou por diversas vezes a respeito do tema, oferecendo proteção ao pleito da contribuinte, conforme se extrai dos Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas:

“[...]”

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 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 na Lei nº 9.363/96. [...]” (2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Acórdão nº CRSF/02-02.175 – Sessão de 23/01/2006)

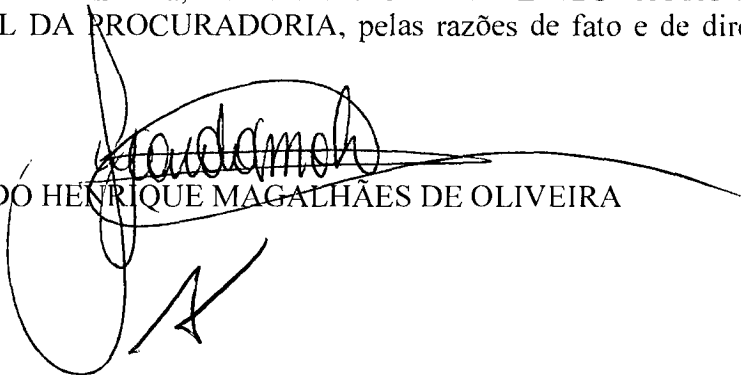
“IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Os custos referentes à matéria prima



beneficiada por terceiros e utilizada no produto final exportado deve ser incluído na base de cálculo do incentivo criado pela Lei nº 9.363/96. Recurso negado.” (2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Acórdão nº CRSF/02-01.857 – Sessão de 11/04/2005)

Assim, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO PRAGA - Redator Designado.

Tendo em vista que a Conselheira Jose Maria Coelho Marques - redatora designada originalmente - deixou de compor o CARF, passo ao voto que exprime a decisão aprovada pelo colegiado, no julgamento deste processo.

Recurso preenche condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A argumentação expendida no Especial é procedente.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Acerca dessa matéria, sigo a jurisprudência atual desta Turma, no sentido de desconsiderar da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores agregados correspondentes ao beneficiamento/acabamento e elaborações efetuados por terceiros, por absoluta falta de previsão legal. Para tanto, adoto os fundamentos e a conclusão do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, relator original no Acórdão nº CSRF/02-02.776, de 03 de julho de 2007:

“A contenda prende-se a existência ou não de previsão legal que suporte a inclusão concedida pelo Acórdão recorrido em relação aos valores dos insumos adquiridos pelo contribuinte, com os respectivos custos de seus beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da empresa para posteriores reaproveitamentos pela mesma, na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

O ponto central da análise pode 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.

*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 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?

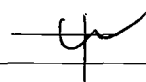
*Vê-se que se levanta uma hipótese contrafactual, o que só pela natureza do argumento já se vê que não é um fato. Mas, vamos conceder um crédito a essa hipótese. Sim, nessa hipótese o pleiteante teria direito ao crédito, pois nesse caso a situação se amoldaria aos precisos termos da norma, como aliás 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 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 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”.

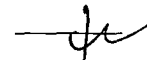
Vê-se que a boa hermenêutica, baseada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita.

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 n.º 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).

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).

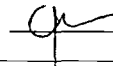
*Note-se, por importante, que a aplicação do novel regramento, conforme disciplinado na Lei n.º 10.267, de 2001, se dá **alternativamente** ao estabelecido na Lei n.º 9.363, de 1996, quando da determinação do crédito presumido.*

Nesse aspecto, é importante notar que uma lei nova sempre inova o ordenamento jurídico, apresentando algo novo e destinado à vigência apenas a partir da sua entrada em vigor, mas também projetando luzes sobre o passado, no sentido de que identifica um comando novo e distinto do comando que vigorava anteriormente a ela, ajudando assim a melhor compreender e interpretar as duas.

*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.*

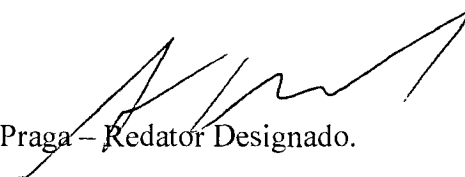
Por todo o exposto, voto no sentido de que sejam desconsiderados da base de cálculo do crédito presumido de IPI, os valores agregados correspondentes ao beneficiamento/acabamento e elaborações referidas anteriormente, para efeitos de operar-se o ressarcimento/compensação pleiteado nesses autos. “





Dessa forma, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão dos custos de beneficiamentos realizados externamente aos estabelecimentos da empresa no cômputo da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional .



Antonio Praga – Redator Designado.

