



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10380906886/2008-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-001.628 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2012
Matéria IPI
Recorrente PAQUETA CALÇADOS LTDA
Recorrida DRJ BELÉM (PA)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – BASE DE CÁLCULO – PERCENTUAL DE APURAÇÃO - RECEITA DE EXPORTAÇÃO – VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS – EXCLUSÃO - IMPOSSIBILIDADE - ART. 9º DA LEI N. 9.718/98 – INAPLICABILIDADE - PRECEDENTES STJ.

As variações cambiais ativas integram as receitas de exportação, para fins de determinação do percentual a ser aplicado sobre o total das aquisições, na apuração da base de cálculo do benefício instituído pela Lei 9.363/96, eis que o contrato de câmbio realizado entre a empresa exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil, do qual podem decorrer variações cambiais positivas ou negativas, não constitui negócio dissociado da operação de venda ou prestação de serviços ao exterior, mas mecanismo indispensável à sua efetivação, pelo que não pode ser tributado na forma do disposto no art. 9º da Lei nº 9.718/98. Jurisprudência consolidada no E. STJ.

IPI – CREDITO PRESUMIDO - LEI Nº 9.363/96 – PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS - PROCESSO INDUSTRIAL DE CALÇADOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO - FORMAS, NAVALHAS E MATRIZES – DIREITO DE CRÉDITO .

Embora não se integrando nos produtos industrializados (calçados), as formas, navalhas e matrizes não ativados utilizados na produção de calçados, que são consumidos pelo desgaste ou obsolescência em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre os produtos em fabricação, ou por estes diretamente sofrida, caracterizam-se como produtos intermediários (Parecer Normativo CST nº 65/79), cujas aquisições fazem jus ao crédito presumido do IPI, nos termos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363 de 13/12/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos deu-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho que dava provimento apenas aos custos referentes às navalhas e a Conselheira Nayra Bastos Manatta que negava o aproveitamento dos custos com as formas e matrizes. Designado o Conselheiro Fernando Lobo Luiz da Gama Lobo d'Eça para redigir o voto vencedor.

NAYRA BASTOS MANATTA - Presidente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA - Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eça, Helder Masaaki Kanamaru (Suplente).

Relatório

Para elucidar os fatos ocorridos até a interposição do Recurso Voluntário, transcrevo o relatório da DRJ, *in verbis*:

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI referente ao primeiro trimestre de 2004, no valor de R\$ 205.245,35, cujo PER/DCOMP nº 18844.61308.070604.1.3.01-6068 está listado às fls. 75/101.

A delegacia de origem deferiu parcialmente o pleito, no valor de R\$192.661,05, informando que às fls. 25/28 consta Informação Fiscal do Serviço de Fiscalização da DRF/Fortaleza, concluindo pelo reconhecimento parcial do crédito pleiteado, em razão da glosa dos valores referentes à aquisição de utilitários (formas, navalhas e matizes, assim como pela desconsideração tanto da Receita de Exportação quanto da Receita Operacional Bruta dos valores correspondentes a "AJUSTE CAMBIAL ATÉ EMBARQUE".

Cientificada do deferimento parcial em 19/02/2009 (fl. 124), a interessada apresentou em 18/03/2009 a Manifestação de Inconformidade (fls. 125/135), alegando que:

a) A autoridade preparadora deverá abster-se de proceder a cobrança, bem como tomar os procedimentos necessários para a suspensão de exigibilidade, estipulados no art. 151, III do CTN e na própria IN SRF 900/2008 em seu art. 66, § 5º;

b) Não se deve questionar a integração de formas, matrizes e navalhas no processo industrial de calçados, tendo em vista ser tema pacificado pelas instâncias administrativas desta Receita Federal;

c) Deve-se notar que a empresa para fim de determinação da base de cálculo do imposto e de sua efetiva apuração de crédito presumido de IPI, levou em consideração os valores vinculados aos insumos que efetivamente integraram os produtos fabricados, tudo em conformidade com o contido na lei federal nº 9.363/96 e nas diversas orientações da SRFB;

d) No que se refere às empresas fabricantes de calçados e mais especificamente daqueles calçados que serão dirigidos ao mercado externo não pode ser obstado o direito de considerar para fins de estabelecimento da base de cálculo de seu imposto, deixando tais custos produtivos de integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores decorrentes de formas, navalhas e moldes, os vinculados aos serviços prestados por terceiros e os oriundos do consumo de energia elétrica;

e) Há primeiramente o contato com o cliente externo que encomenda pedido prévio com a quantidade determinada e com modelos definidos de calçados e seus respectivos tamanhos. Daí providencia a compra de fôrmas e moldes para a fabricação dos calçados, sendo considerados os usos e costumes locais do cliente que solicitou a encomenda e inclusive a época do ano (coleção primavera/verão, outono/inverno), bem como poder aquisitivo do mercado consumidor que se está satisfazendo, bem como seu poder aquisitivo e nível de exigência do próprio mercado;

f) Deve-se salientar a impossibilidade de reaproveitamento dos moldes e formas para outros tipos de calçados, onde os materiais utilizados no calçado "A" não podem ser utilizados no calçado "B", podendo ser utilizados apenas para o lote da encomenda prevista;

g) Sendo então considerados os custos e sendo tais materiais como insumos consumidos no processo fabril, os custos dos mesmos são incorporados ao produto final, devendo então ser considerados para fins de compensação;

h) O mesmo argumento deverá ser considerado para considerar o custo de seus insumos em relação ao insumo "navalhas" utilizado para cortar os moldes na fabricação do calçado, pois, como vimos, utilização de insumos para consideração da base de cálculo do crédito do IPI presumido interfere na compensação de forma favorável ao contribuinte, conforme a própria administração em suas reiteradas decisões;

i) Não se pode de maneira alguma se proceder com a desconsideração de tais argumentos, mesmo porque estará incorrendo em atitude que contraria os desejos do próprio legislador que estabeleceu a regra da não cumulatividade, forçando a empresa requerente nesta manifestação a acumular um prejuízo de grandes proporções em seu caixa;

j) Tal ato contraria inclusive os preceitos estabelecidos na Lei Federal 9.363/96, onde toda a matéria prima deverá ser considerada para fins de cálculo da presunção do tributo, não importando, fazemos questão de repetir, de maneira alguma se tais insumos e matérias primas farão parte do produto final acabado;

k) Como reforço a esse nosso entendimento, nos reportamos ao tratamento contábil/fiscal que é determinado para esses encargos, no âmbito do imposto de renda, pela instrução Normativa SRF nº 104, de 29 de julho de 1987, cuja orientação é no sentido de que deve ser "integrante do custo de produção da indústria calçadista, o valor de aquisição de fôrmas para calçados e o de facas e matrizes (moldes) estas últimas utilizadas para confecção de partes de calçados";

l) Não há razão de se exigir que o contribuinte prove que os insumos são plenamente utilizados no processo, pois o tema já é decidido, tendo em vista a presunção de desgaste dos materiais;

m) Quanto ao ajuste cambial argumenta que, conforme Portaria MF nº 356, de 1988, a qual define critérios de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais, a variação cambial ativa integra a receita bruta;

Em sua defesa, cita decisões administrativas e judiciais.

Isto posto, requer:

a) Seja recebida a presente Manifestação de Inconformidade, à forma do art. 66 da IN SRF 900/2009, art. 74, § 9º da Lei 9.430/96;

b) Seja reconhecida, em função da interposição da Manifestação de Inconformidade, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários compensados, nos termos do § 11 do art. 74 da Lei 9.430/96, art. 66 da IN 900/2008, e no art. 151, III do CTN;

c) Sejam os documentos avaliados, com reforma da decisão de forma a reconhecer o direito ao crédito fiscal tal como solicitado e demonstrado, tendo em vista a suficiência da prova.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento em Belém julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferiu o Acórdão nº 01-17252, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.

Período de apuração: 01 /01 /2004 a 31 /03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. FORMAS, NAVALHAS E MATRIZES. FABRICAÇÃO DE CALÇADOS.

As formas, navalhas e matrizes utilizadas na fabricação de calçados, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, decorrendo sua obsolescência devido ao fato de não poderem ser reaproveitados quando da mudança dos modelos de calçados, motivo pelo qual não integram o cálculo do crédito presumido do IPI.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário no qual argumenta, em síntese, que:

- a) A Lei nº 9.363/96 objetiva incentivar a atividade de exportação, gerando condições favoráveis para concorrência no mercado internacional, em vista da desoneração tributária;
- b) O produtor exportador, como é o caso da Requerente, tem o direito de se ressarcir de todo o PIS e COFINS que incidiram em etapas anteriores, sobre os insumos utilizados no seu processo de industrialização, mesmo que estes não integrem fisicamente o bem;
- c) As fôrmas e moldes perdem a sua função e utilidade no exato momento em que é encerrada a fabricação do lote encomendado. Portanto, fica evidente que são consumidas no processo de industrialização dos calçados, devendo integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI;
- d) As navalhas sofrem um enorme desgaste ao serem utilizadas no corte das peças que compõem os calçados fabricados com o fim de exportação, logo, são consumidos no processo produtivo dos mesmos;
- e) O fato de as fôrmas, os moldes e as navalhas não integrarem fisicamente o bem produzido não significa dizer que tais dispêndios não se constituem parte integrante da planilha de custo para definição do preço de venda de cada unidade produzida;

- f) O procedimento da recorrente, que consistiu na inclusão da base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos custos relacionados às fôrmas, matrizes e navalhas, está respaldado não apenas pela legislação de regência, como também pela aceitação reiterada da administração.
- g) A prática reiterada está configurada pelo fato de diversas Delegacias de Julgamento estarem decidindo, de forma reiterada, no sentido de reconhecer que os dispêndios com a aquisição desses insumos integram a planilha de custos de fabricação do calçado exportado, fazendo gerar, para o exportador, o direito de ressarcimento do PIS e da Cofins, na forma de crédito presumido do IPI; e
- h) A variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal e a do embarque das mercadorias integra o valor das receitas de exportação, para fins de cálculo do percentual a ser aplicado para obtenção do valor do crédito presumido do IPI.

Termina sua petição recursal, requerendo que seja deferido o pedido de ressarcimento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

INCLUSÃO DOS VALORES REFERENTES ÀS VARIAÇÕES CAMBIAIS NA CONTA DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

A recorrente pleiteia que integre no montante do numerador (receita de exportação) a parcela da variação cambial que fora glosada pela fiscalização, para fins de estabelecimento da relação percentual que será aplicada sobre o montante dos insumos e determinará a base de cálculo do crédito presumido do IPI

Observe-se que estamos diante da variação monetária ocorrida no preço a ser recebido por conta de uma exportação para o exterior, variação essa, que, nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, recebe o tratamento de receitas/despesas financeiras, senão vejamos:

“Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do

imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso”.

O art. 3º da Lei nº 9.363/96 definiu de modo expresso o conceito de receita de exportação e de receita operacional bruta, in verbis:

“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”.

Portanto, na linha do raciocínio acima desenvolvido, a variação cambial decorrente das vendas de produtos para o exterior, não deve ser incluída no cálculo do percentual que definirá o valor da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Quanto aos demais materiais de pesca, passo a analisar a possibilidade de creditamento com fulcro na legislação regente.

O crédito presumido é uma forma de desoneração fiscal. São créditos que não estão relacionados com a operação direta do contribuinte. É uma ficção jurídica utilizada pelo legislador, cujo intuito é ressarcir o contribuinte do ônus arcado em operações anteriores.

O crédito presumido como ressarcimento do PIS e da Cofins foi regulamentado pela Lei nº 9.363/96. Tal benefício tinha como objetivo o fomento das atividades industriais relacionadas às exportações.

Trata-se de um crédito correspondente ao ressarcimento das ditas contribuições incidentes na aquisição, no mercado interno, dos principais insumos do contribuinte do IPI, a saber: matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Observe que os insumos tinham que ser utilizados no processo industrial das empresas relacionadas às atividades de exportação. Foi, então, estabelecido um percentual (que resulta da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta) a incidir sobre os custos com matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no produto exportado, para a obtenção da base de cálculo do benefício. O crédito fiscal resultará da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo acima descrita.

Como dito alhures, a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante aplicação de um percentual sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Ressalto que os insumos admitidos no cálculo do crédito presumido são os **conceituados pela legislação do IPI.**

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 – RIPI/98 (art. 147, I), esclarece que se incluem no conceito de MP e PI os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU de 6/11/79), norma complementar da legislação tributária, por força do inciso I do artigo 100 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN, esclarece a expressão: “consumidos no processo de industrialização”, condição para que os bens sejam considerados insumos.

(...)

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

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 os 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.’

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - *Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.*

6.1 - *Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.*

6.2 - *Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a im procedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.*

7 - *Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em*

função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - *Tal opção, todavia, equivaleria a por de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.*

8 - *No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários 'stricto sensu', geram ou não direito*

ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o

direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediata e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

O aludido Parecer orienta no sentido de que se deve considerar no conceito de MP e PI, em sentido lato, os bens que se consumirem em decorrência de um contato físico, ou de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida.

Após essa breve digressão, retornando aos autos, o recorrente colima aproveitar os custos com diversos materiais de pesca para cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96. Com efeito, o valor correspondente aos custos com a atividade de armação, captura, comercialização, bem como, com a aquisição de cabos de aço, correntes e manilhas, devem ser considerados como gastos gerais de fabricação, ou custos indiretos incorridos na produção. Desse modo, tais custos devem ser considerados quando da apuração

dos valores dos estoques finais dos produtos industrializados, mas não como sendo matéria-prima ou produto intermediário empregado nestes.

Do exposto, fica claro que os gastos acima relatados não podem ser computados no cálculo desse benefício fiscal porque não revestem a condição de matéria-prima ou produto intermediário (MP e PI), conceituados pela legislação do IPI, como explicado no item anterior, sendo equivocada portanto a interpretação de que, todos os insumos sujeitos à incidência das contribuições para o PIS e a Cofins poderiam ser considerados no cálculo do crédito em referência.

Ex positis, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2012.

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator
Designado

Impetro vênua ao ínclito Relator, para dissentir de seu brilhante voto, e votar pelo provimento integral do recurso.

No que toca à inclusão dos valores referentes às variações cambiais na conta da receita de exportação, consoante esclarece o ínclito Cons. Gilson Macedo Rosenberg Filho, “a recorrente pleiteia que integre no montante do numerador (receita de exportação) a parcela da variação cambial que fora glosada pela fiscalização, para fins de estabelecimento da relação percentual que será aplicada sobre o montante dos insumos e determinará a base de cálculo do crédito presumido do IPI” glosa esta mantida pela r. decisão recorrida.

Nesse particular, entendo procedente o pleito da Recorrente, não podendo subsistir a exclusão das variações cambiais do montante da receita de exportação (para fins de estabelecimento da relação percentual que será aplicada sobre o montante dos insumos e determinará a base de cálculo do crédito presumido do IPI), eis que ao contrário do que entende a r. decisão recorrida, verifica-se que ao interpretar a mesma legislação por ela invocada, a Jurisprudência indiscrepante do E. STJ, já repeliu a pretendida distinção entre receita financeira e receita de exportação, proclamando que “o contrato de câmbio realizado entre a empresa exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil, do qual podem decorrer variações cambiais positivas ou negativas, não constitui negócio dissociado da operação de venda ou prestação de serviços ao exterior, mas mecanismo

indispensável à sua efetivação, pelo que não pode ser tributado na forma do disposto no art. 9º da Lei nº 9.718/98”, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

““RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXPORTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS. NÃO-INCIDÊNCIA. REGRAS DE ISENÇÃO E DE IMUNIDADE.

1. A isenção da contribuição ao PIS e da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior, prevista no artigo 14 da Lei nº 10.637/2002, também alcança a variação cambial positiva destes valores.

2. O contrato de câmbio realizado entre a empresa exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil, do qual podem decorrer variações cambiais positivas ou negativas, não constitui negócio dissociado da operação de venda ou prestação de serviços ao exterior, mas mecanismo indispensável à sua efetivação, pelo que não pode ser tributado na forma do disposto no art. 9º da Lei nº 9.718/98.

3. Ainda que se possa conferir interpretação restritiva à regra de isenção prevista no art. 14 da Lei nº 10.637/2002, deve ser afastada a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada extensivamente.

4. Precedentes da Segunda Turma.

5. Recurso especial não provido. (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no REsp 1059041/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, em sessão de 07/08/2008, publ. in DJU de 04/09/2008)

“TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. NORMAS DE ISENÇÃO E IMUNIDADE. INCIDÊNCIA.

1. No contrato de câmbio, com variação cambial positiva, não pode haver tributação na forma do art. 9º da Lei 9.718/98.

2. A regra de imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal estimula a exportação e deve ser interpretada extensivamente.

3. A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em um caso análogo, decidiu que: "Ainda que se possa conferir interpretação restritiva à regra de isenção prevista no art. 14 da Lei nº 10.637/2002, deve ser afastada a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da

deve ser interpretada extensivamente." (REsp 1.059.041/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 4.9.2008).

4. Recurso especial desprovido. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp 1064722/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, em sessão de 16/04/2009, publ. in DJU de 06/05/2009)

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. RECEITA DECORRENTE DA EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PARA O EXTERIOR. ISENÇÃO. LEI N. 10.637/02 E MP N. 2.158-35/01. ALCANCE. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. ART. 9º DA LEI N. 9.718/98. OFENSA À CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. ATRIBUIÇÃO DO STF.

1. A jurisprudência desta Corte Superior está consolidada no sentido de que a isenção da contribuição ao PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior também alcança a variação cambial positiva desses valores.

2. Esse entendimento não ofende a cláusula de reserva de plenário, pois não existiu declaração de inconstitucionalidade de lei a ensejar a aplicação do art. 97 da Constituição da República, nem mesmo de forma velada, mas mera interpretação de regra jurídica.

3. Esta Corte não se presta à análise de afronta a dispositivo constitucional, nem mesmo para fins de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. Agravo regimental não provido.” (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no AgRg no REsp 969.194/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, em sessão de 16/12/2010, publ. in DJU de 10/02/2011)

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EXPORTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS. ISENÇÃO.

1. A isenção do PIS e da COFINS das receitas decorrentes da exportação de mercadorias, estabelecida no art. 14 da Lei 10.637/2002, abrange a variação cambial positiva desses valores. Precedentes da Segunda Turma do STJ.

2. Agravo Regimental não provido.

(cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no AgRg no REsp 981.757/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, em sessão de 18/12/2008, publ. in DJU de 24/03/2009)

Da mesma forma, no que toca à glosa dos demais produtos (formas, navalhas e matrizes não ativados utilizados na produção de calçados), a r. decisão comporta reforma.

De fato, expressamente dispõem os arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 9.363 de 13/12/96 (DOU 17/12/1996) que:

“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 ns. 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.

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (o percentual referido neste parágrafo foi alterado para 4,04%, por força da Lei nº 10.637, de 30/12/2002 - DOU de 31/12/2002 - em vigor desde a publicação, produzindo efeitos a partir de 01/12/2002).

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)”

“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.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de

receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.”

Dos dispositivos retro transcritos verifica-se, como aliás já assentou o E. STJ, que “o motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no R.Esp. 813280-SC, Reg. nº 2006/0017398-9, em sessão de 06/04/06, REl. Min. JOSÉ DELGADO, publ. in DJU de 02/05/06 pág. 271), sendo certo que “o benefício outorgado (...) pela Lei 9.363/96, atinge diretamente as empresas produtoras e exportadoras, consideradas dentro desse contexto também as suas filiais, sob pena de inviabilizar os efeitos pretendidos pelo aludido benefício, na medida em que apenas uma empresa pode ser diretamente responsável pela operação de exportação, sem a necessidade de que cada uma de suas filiais seja igualmente responsável na referida operação” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no R.Esp. nº 499935-RS, Reg. nº 2003/0014621-1, em sessão de 03/03/05, rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, publ. in DJU de 28/03/05 pág. 188).

Dos mesmos preceitos resulta claro que a base de cálculo do crédito presumido do IPI, - através do qual se efetua o ressarcimento do PIS e da COFINS incidente sobre as operações do ciclo de comercialização dos insumos integrantes dos produtos industrializados destinados à exportação -, é o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, integrados no processo de produção do produto final destinado à exportação, donde decorre a necessidade de se utilizar subsidiariamente, a legislação do IPI para o enquadramento das referidas aquisições nos conceitos de material de embalagem, matéria-prima e produtos intermediários, estes últimos definidos pela referida legislação vigente à época, como sendo “aqueles que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente” (art. 66, inc. I do RIPI/79 - Decreto nº 83.263/79; artigo 147 do RIPI/1998).

Por seu turno, ao explicitar o conceito de produtos intermediários utilizado na legislação para concessão do crédito presumido, o Parecer Normativo CST nº 65/79, esclarece que:

“(…)

10. Resume-se,(…), o problema, na determinação do que se deva entender como produtos “que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1. Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários”, é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias primas e os produtos intermediários “stricto sensu”, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediatamente e integralmente” constantes

do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do sub item 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida). (negritos acrescentados)

(...)

Como se verifica o Parecer Normativo CST nº 65/79, expressamente reconheceu que a expressão “consumidos”, “há de ser entendida em sentido amplo abrangendo exemplificativamente o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida” donde fazem jus ao crédito, “as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas independentemente de suas qualificações tecnológicas”, se enquadrem no conceito de “produtos consumidos”.

Em suma, a própria Administração Tributária expressamente reconhece que **fazem jus ao crédito presumido** do IPI, as aquisições de quaisquer bens que, não sendo bens de ativo permanente, nem partes ou peças destes, **“embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”**, seja em decorrência **“de um contato físico, ou (...), de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”**.

Na interpretação aplicação desses preceitos este E. Conselho também já assentou que “para que seja caracterizado como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação diretamente pelo produto em industrialização”, (cf. Decisão da 2ª Câm. do 2º CC nos Ac. nº 202-10702 de 11/11/98 in DOU de 23/06/99), tal como ocorre, por exemplo com os óleos solúveis para refrigeração, os óleos de corte ou de retífica que se consomem na usinagem dos produtos, os óleos secantes ou protetivos aplicados aos produtos em processo de fabricação, cujo direito ao creditamento (do IPI e do ICMS) tem sido reiteradamente reconhecido pelo Poder Judiciário (cf. in RTJ 121/164 in "RJTJSP"/Lex vol. 80/114 e RT 566/64).

No caso concreto, a Recorrente comprovou satisfatoriamente, que as formas, navalhas e matrizes utilizados no processo de produção de calçados são consumidos pelo desgaste ou obsolescência em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre os produtos em fabricação, ou por estes diretamente sofrida, caracterizam-se como produtos intermediários indispensáveis ao referido processo industrial, eis que são consumidas em decorrência de **“uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”**.

Tratando-se de produtos que se consomem integralmente, se desgastam e se alteram em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, os referidos produtos qualificam-se como produtos intermediários no expressos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79 e conseqüentemente fazem jus ao crédito, conforme o inciso I, do 164 do RIPI/02.

Releva finalmente notar que, perdendo sua utilidade específica, por desgaste ou obsolescência, em curto período de tempo que não permite sua ativação, o custo dessas formas, navalhas e matrizes é diluído em cada calçado confeccionado, tal como corrobora a Instrução Normativa SRF nº 104, de 29 de julho de 1987, que expressamente reconhece, como integrante do custo de produção da indústria calçadista, o valor de aquisição de formas, facas e matrizes (moldes) para calçados.

Isto posto, impetro vênha ao ínclito Relator e voto no sentido de DAR INTEGRAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário para reformar a r. decisão recorrida, para assegurar exclusão das variações cambiais do montante da receita de exportação, e proclamar a legitimidade dos créditos presumidos de IPI relativos às aquisições de formas, navalhas e matrizes utilizados no processo de produção de calçados “nos termos do o Parecer Normativo CST nº 65/79.

É como voto

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2012

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA