



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

**Processo nº** 11020.002240/2002-05  
**Recurso nº** 138.671 Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-00.208 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2009  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Recorrente** MASTER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.  
**Recorrida** DRJ-SANTA MARIA/RS

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI INSTITUÍDO PELA LEI Nº 9.363/96. SISTEMA DE CUSTOS INTEGRADO E COORDENADO. DEFINIÇÃO.**

Segundo disposição da Lei nº 6.404/76, acolhida pela legislação fiscal, inclusive pelas Leis nºs 9.363/96 e 10.276/2001, sistema de custos integrado e coordenado com o restante da contabilidade é aquele que permite a determinação das quantidades e valores dos itens componentes do custo de produção, item por item. Não há obrigatoriedade, todavia, de segregação, na contabilidade, daqueles que são sujeitos à incidência das contribuições PIS/PASEP e COFINS. Essa segregação é necessária apenas para a determinação do benefício fiscal em comento e pode, por isso, ser feita a partir dos registros fiscais, desde que, conferidos com os registros contábeis individualizados, resulte na exclusão do total de aquisições dos itens que não são sujeitos às ditas contribuições.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI INSTITUÍDO PELA LEI Nº 9.363/96. CÁLCULO ALTERNATIVO PREVISTO NA LEI Nº 10.276. EXCLUSÃO DE INSUMOS IMPORTADOS.**

O valor integral de aquisição dos insumos adquiridos no mercado externo, ou de outra forma não sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, deve ser excluído do total das aquisições do período da aquisição, tanto na determinação da base de cálculo como do fator criado por aquela lei. A restrição de incluir a parcela efetivamente empregada na produção dos produtos exportados atinge apenas os insumos sujeitos às contribuições.

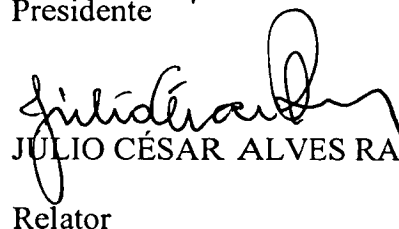
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para considerar que o sistema de custos da empresa é integrado e coordenado com o restante da contabilidade. Ressalvando o direito do fisco de conferência dos montantes postulados. Os Conselheiros Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Leonardo Siade Manzan votaram pelas conclusões.

  
NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS

Relator

## Relatório

A empresa teve negado ressarcimento de crédito presumido de IPI postulado para compensar débitos de outros tributos sob o argumento de que não cumpria os requisitos para sua apuração previstos em atos normativos. O pedido se refere ao benefício instituído pela Lei 9.363/96, para ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre os insumos empregados em produtos exportados. Ele foi apurado segundo a forma alternativa prevista na Lei nº 10.276/2001.

Concretamente, a fiscalização afirmou que a empresa nem dispunha de sistema de custos coordenado e integrado com a contabilidade, nem conseguia apurar os estoques de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo método conhecido como PEPS. Descumpria, por isso, o disposto nas IINN SRF 103/97 e 69/2001. Para elas, um sistema de custos integrado deve permitir a identificação dos insumos sujeitos e dos não sujeitos às contribuições PIS/PASEP e COFINS.

Segundo o fisco (fl. 89):

*"...apesar de o sistema utilizado pelo contribuinte permitir a geração de relatórios que indiquem os insumos sujeitos e os não sujeitos a essas contribuições utilizados na produção no mês (linha 11 da pasta crédito presumido da DCTF) é necessário descontar o valor das compras de insumos para industrialização adquiridos no mercado externo (CFOP 3.11).*

*Ressalte-se que o contribuinte informou não ter condições de avaliar as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem utilizados na produção, durante o mês, pelo método PEPS".*

Não há qualquer explicação do porquê de ser necessário descontar o valor dos insumos importados nem prova de que a empresa tenha afirmado não conseguir apurar os estoques pelo método PEPS. Quanto ao último ponto, a empresa também não afirmou o contrário, isto é, que poderia, nem na manifestação de inconformidade apresentada à DRJ, nem no recurso contra a decisão ali proferida que manteve o indeferimento.

Em ambas as peças de defesa, insurge-se contra a acusação fiscal de que o seu sistema de custos não seja integrado com o restante da contabilidade e afirma que o método que utiliza para apurar o benefício não se encontra obstado por nenhum ato legal nem normativo. Postula ainda que ele não acarreta qualquer prejuízo ao erário, elaborando exemplo hipotético que busca demonstrar tal afirmação.

Pelo exemplo (e apenas por ele) se pode entender que o óbice apontado pelo fisco – ao menos como foi percebido pela empresa – seria a prática desta de abater o total das aquisições de insumos não sujeitos às contribuições no próprio mês em que elas ocorrem. Para a autoridade fiscal, portanto, do total das aquisições de insumos do mês devem ser abatidos aqueles que não foram efetivamente empregados na produção. E isso vale mesmo para os insumos que não se sujeitam às contribuições.

O processo veio a julgamento pela primeira vez em sessão de junho de 2007 sob relatoria do Conselheiro Adelar Hack que propôs na ocasião a realização de diligência para que “a autoridade preparadora, nos termos do § 1º do artigo 18 do Decreto 70.235/72, determine a realização de perícia para responder aos seguintes quesitos:

1. se o sistema de apuração de custos da base de cálculo do crédito presumido de IPI da recorrente é integrado e não resulta em prejuízo ao Fisco;
2. se o sistema de apuração de custos da base de cálculo do crédito presumido de IPI é integrado e coordenado de acordo com as normas legais;
3. se com o sistema de apuração de custos da base de cálculo do crédito presumido de IPI, especialmente no tocante à exclusão dos insumos importados, efetuado pela recorrente, permite-se verificar que a totalidade dos itens importados são excluídos da base de cálculo do crédito presumido de IPI.
4. se a escrituração contábil-fiscal utilizada pela recorrente permite apurar, com segurança, o total do crédito presumido a que ela faria jus em razão das mercadorias exportadas;
5. caso a resposta ao quesito anterior seja afirmativa, qual o montante correto do crédito presumido pertinente ao período de apuração relativo a estes autos”.

Determinou ainda o relator:



*“Após concluída a perícia, dê-se vista dos laudos à fiscalização para que esta faça os esclarecimentos que considere úteis ao deslinde da presente contenda. Em seguida, seja dado conhecimento à recorrente, para que, querendo, manifeste-se no prazo de 30 dias. Por fim retornem os autos a esta Câmara, para julgamento”.*

Em cumprimento da requisição da Casa, a DRF em Caxias do Sul intimou a empresa a indicar perito para elaborar laudo pericial em resposta aos quesitos formulados pelo relator. Às fls. 209/224 consta o Laudo Pericial que foi elaborado pelo contador Cláudio Antônio Giglio da Silva, indicado pela empresa. Em resposta aos quesitos, afirmou o especialista que o sistema de custos da empresa é integrado e coordenado com o restante da contabilidade, na forma exigida pela legislação fiscal e comercial, e permite a correta apuração do montante do crédito presumido de IPI, não havendo prejuízo ao erário pelo fato de a totalidade dos insumos importados ser excluída da base de cálculo.

Essas conclusões foram contestadas pela fiscalização, chamada a se pronunciar conforme determinado pela Câmara. Em suas considerações, procurou a autoridade fiscal demonstrar que há, sim, prejuízo ao erário em face do procedimento adotado pela empresa. Para tanto, justifica, em síntese, que o direito fora postulado com base nas disposições da Lei 10.276 e que nesta sistemática não basta apontar que a base de cálculo seria a mesma, mas também se precisaria levar em conta os efeitos desse procedimento sobre o fator criado pela referida lei. Somente aí assume explicitamente a fiscalização que postula que os insumos importados somente devem ser excluídos na parcela que não tenha sido utilizada no processo produtivo. Assim, defende que mesmo os insumos importados, na parcela efetivamente empregada, geram direito ao crédito presumido.

A empresa, por fim, pronuncia-se pela correção do que foi apontado pela perícia e postula o deferimento do seu direito.

Em virtude do encerramento do mandato do Conselheiro Adelar Hack o processo foi a mim redistribuído.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Devo começar por reiterar que a afirmação fiscal de que a empresa “informou não ter condições de avaliar as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem utilizados na produção durante o mês pelo método PEPS” não se encontra provada nos autos. Com efeito, a resposta da empresa à intimação fiscal para esclarecer se possuía sistema de custos integrado (fls. 67/70) nada registra a respeito.

Aí ela declara-se possuidora de tal sistema de custos, sendo provável que utilize o sistema de média móvel, mais favorável e admitido pela legislação fiscal para quem possui registro permanente de estoque.

Daí que o primeiro ponto a dirimir é se a empresa realmente possui sistema de custos integrado ou não.



Quanto a isso, parece-me que a não **aceitação** do sistema utilizado pela empresa por parte das autoridades da Secretaria da Receita Federal que intervieram até aqui no processo baseia-se numa compreensão errada do que **seja** um sistema de custos coordenado com o restante da contabilidade.

É que ele, existindo muito antes da figura do **crédito** presumido de IPI criado em 1995, não tem **por escopo** a determinação das **matérias primas**, produtos intermediários e material de embalagem sujeitos ou não às contribuições **PIS/PASEP** e **COFINS**. O que ele deve ser capaz de demonstrar são as quantidades e valores **daqueles itens** (e de outros que integram o custo) efetivamente empregados no processo produtivo **num dado** período, de modo a compor o custo de produção desse período. Em outras palavras, **o que ele deve permitir, de forma direta**, é a apuração contábil do custo do período. **Ou, por outra**, ele deve garantir que a contabilidade demonstre o custo do período **diretamente**, **sem** a necessidade de contagens físicas ao final do período. Para tanto, esses registros **contábeis** devem estar lastreados em relatórios (fichas, planilhas etc) que especifiquem, **por item adquirido**, as quantidades e valores entrados no estabelecimento, saídos para produção e mantidos em estoque.

Assim, me parece que o requisito **para que** o sistema de custos seja considerado integrado é que haja registros individualizados **para todos** os itens componentes do custo, de sorte que seja possível checar, nesses registros individualizados, os valores registrados como custo na contabilidade.

Isso, o sistema do contribuinte permite, **como é** expressamente admitido pela autoridade fiscal (fl. 89) e confirmado nos relatórios **anexados por** amostragem. Aí se vê, com efeito, que **também para os insumos adquiridos no exterior há** registro individualizado do que foi comprado e do que foi transferido para a produção. **Pela** leitura da sucinta peça que lastreou o Despacho Decisório da DRF, parece que aquela autoridade denegou o pedido porque **para a apuração do crédito presumido** é necessário **descontar** o valor das compras de insumos para industrialização adquiridos no mercado externo.

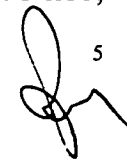
Ora, parece-me, qualquer sistema integrado e coordenado isso demandará, na medida em que nenhum, em princípio, discriminará os **itens componentes** de seu custo segundo a origem da compra - mercado interno ou externo. Isto **é, ele não** demonstrará, como parece querer a fiscalização, qual é o custo decorrente de utilização de insumos sujeitos à contribuição e qual é o custo decorrente dos demais itens. E isso porque, **como já dito**, não é para isso que ele é criado.

Assim, se o sistema permite, como diz a autoridade fiscal, a emissão de relatórios que discriminam, por item adquirido, as quantidades **entradas**, movimentadas para produção e mantidas em estoque no final do período, **temos sim** um sistema integrado e coordenado com o restante da contabilidade.

Isso, como não poderia deixar de ser, é **o único** que exige expressamente a Portaria MF 38/1997, esta sim baixada com base na **autorização** contida no art. 6º da Lei 9.363/96 e que se aplica ao crédito presumido calculado **com base na** Lei 10.276 por força do § 5º do art. 1º desta última.

Por isso mesmo é que disse que a **interpretação** fiscal baseia-se em interpretação equivocada das instruções normativas citadas. **É que, de fato**, tanto a de nº 103/97 como a de nº 69/2001 definiram um sistema de custos integrado e coordenado como aquele que permite a apuração dos insumos sujeitos ou não às contribuições **que se busca** ressarcir. Nisso,

5



porém, nada mais fizeram, em meu entender, do que aplicar o que já exige a contabilidade e estava previsto na Portaria Ministerial. Isso porque, se ele permite a identificação de cada item, por certo que permite também a **identificação** (quantidades e valores) dos itens importados. O que ele não está obrigado a fazer, e nisso consiste o erro de interpretação, é a segregar contabilmente (por conta contábil de custo) aqueles itens que foram comprados no mercado interno e os que foram importados. Até **pode** fazê-lo, mas **não pode** ser descaracterizado por não tê-lo feito.

Assim, entendo que o sistema do contribuinte, na medida em que permite a identificação dos itens empregados no processo produtivo, atende sim ao que determinam tanto a Portaria MF 38/97 como as IINN SRF 103/97 e 69/2001. E para tanto desnecessária qualquer diligência ou perícia.

Ela foi útil, entretanto, para revelar que em verdade o motivo para que a fiscalização houvesse denegado o direito fora que a empresa excluía da base de cálculo do incentivo a totalidade das aquisições efetuadas no exterior. O que a fiscalização entende é que essas aquisições somente devem ser excluídas na parcela que não foi empregada, devendo ser adicionada quando efetivamente o for.

É daí que nasce a necessidade de utilizar-se dos registros individualizados para a exclusão dos itens não sujeitos às contribuições. Com efeito, se as aquisições não sujeitas às contribuições tiverem de ser excluídas pelo total, não importa qual seja a fonte dos dados, basta que a exclusão seja checada nos registros das compras efetuadas.

E entendo que é exatamente essa exclusão do total que deve ser feita.

Assim penso porque o crédito presumido visa ao ressarcimento (ainda que por presunção) das contribuições que incidiram sobre os itens adquiridos. Nesses termos, confira-se o que dispõe o art. 1º da Lei 10.276, em discussão:

*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.*

§ 2º O crédito presumido será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida no § 1º, do fator calculado pela fórmula constante do Anexo.

§ 3º Na determinação do fator (F), indicado no Anexo, serão observadas as seguintes limitações:

I - o quociente será reduzido a cinco, quando resultar superior;

II - o valor dos custos previstos no § 1º será apropriado até o limite de oitenta por cento da receita bruta operacional.

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.

§ 6º Relativamente ao período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2004, a renúncia anual de receita, decorrente da modalidade de cálculo do ressarcimento instituída neste artigo, será apurada, pelo Poder Executivo, mediante projeção da renúncia efetiva verificada no primeiro semestre.

§ 7º Para os fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o montante anual da renúncia, apurado, na forma do § 6º, nos meses de setembro de cada ano, será custeado à conta de fontes financiadoras da reserva de contingência, salvo se verificado excesso de arrecadação, apurado também na forma do § 6º, em relação à previsão de receitas, para o mesmo período, deduzido o valor da renúncia.

Ou seja, primeiro se excluem todas as aquisições no exterior (e eventualmente outras não sujeitas às contribuições); somente depois é que se vai apurar do sub-total resultante aquelas que foram **efetivamente empregadas** no processo produtivo. E é nessa segunda apuração que é relevante a existência do sistema de custos integrado e coordenado.

É importante deixar claro que não estou advogando que se exclua o total adquirido diretamente do custo registrado na contabilidade. Ao fazê-lo se estaria reduzindo indevidamente o benefício, como um simples exemplo numérico demonstra: admitamos que o total de aquisições de insumos no mês tenha sido de um R\$ 1 milhão, divididos igualmente entre nacionais e importados. Dos nacionais R\$ 200.000 foram efetivamente empregados e se usaram ainda R\$ 400.000 de insumos importados. O total do custo do mês que estará registrado contabilmente será de R\$ 600.000. Está errado diminuir R\$ 500.000 desse custo; disso resultaria apenas R\$ 100.000, que não é o total a que faz jus o contribuinte.



Mas o que advogo é que do total adquirido (R\$ 1.000.000), primeiro se excluam R\$ 500.000 e somente depois, identificados os itens comprados no mercado interno, se apure no sistema de custos quanto foi empregado efetivamente. Facilmente se chegará ao montante correto: R\$ 200.000.

Esse resultado só seria alcançado excluindo a parcela efetivamente empregada dos importados se a exclusão partisse do custo total registrado (R\$ 600.000). Até se pode fazer isso, pois dá o mesmo resultado, mas não é a esse montante que se refere a lei. Ela fala do total das aquisições.

Por isso, pretender que se excluam apenas os insumos importados efetivamente empregados no processo produtivo, de fato **aumenta** o crédito presumido, ao contrário do que afirma o fisco. No exemplo dado, isso implicaria excluir de R\$ 1.000.000, inicialmente apenas R\$ 400.000.

Nas considerações que expendeu em cumprimento da diligência requerida pela Câmara a autoridade fiscal deu a entender que somente considera válida a afirmação acima na vigência da Lei 9.363/96. E isso porque após aquela determinação, os custos não mais importariam para a determinação do benefício, passando-se então à determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita total para multiplicar o sub-total acima. A esse resultado (base de cálculo) se aplicaria um percentual fixo de 5,37%.

Já na fórmula empregada com o advento da Lei 10.276, o custo volta a aparecer, agora no denominador do fator criado para determinar o montante do crédito. Desse modo, sobre a base de cálculo (total das aquisições, energia, combustíveis e industrialização por encomenda) se aplica um fator para determinar o montante do incentivo. E nesse fator entra novamente o custo das aquisições. De fato, assim define o anexo à lei em comento

$F = 0,0365 \cdot \frac{Rx}{(Rt-C)}$ , onde:

F é o fator;

Rx é a receita de exportação;

Rt é a receita operacional bruta;

C é o custo de produção determinado na forma do § 1º do art. 1º;

$\frac{Rx}{(Rt-C)}$  é o quociente de que trata o inciso I do § 3º do art. 1º.

Como claramente se vê, o custo influi diretamente no montante do benefício. De fato, tudo o mais constante, quanto maior o valor do custo, maior o do benefício. Assim, a proposição fiscal para que se exclua do total das aquisições apenas a parcela efetivamente empregada majora o benefício de duas formas. Primeiro, aumenta sua base de cálculo; segundo, aumenta o fator acima ao aumentar igualmente o custo incluído na sua fórmula.

Destarte, embora concorde com sua afirmação, no resultado da diligência, de que a análise dos efeitos dessa exclusão não deva ficar restrita à base de cálculo, entendo também que o efeito sobre o fator é o mesmo.

É claro que não é pelo fato de o benefício ser maior ou menor que se deve deferir ou indeferir um critério. Mas o que a fiscalização advoga termina por conceder o benefício sobre uma parcela de aquisições que não está sujeita àquelas contribuições. De fato, ele apenas a distende no tempo, mas quando os insumos forem empregados, entrarão no cálculo do benefício. E não me parece que tenha sido este o objetivo do legislador.

Concordo inteiramente que o critério deve ser único. Isto é, ou se excluem integralmente os insumos importados tanto para o somatório das aquisições (base de cálculo) como para determinação do custo presente na fórmula do fator, ou se excluem, em ambos,



apenas os montantes efetivamente empregados no processo produtivo. Assim o determina a explicação sobre o fator presente no Anexo da Lei 10.276/2001.

Mas dirijo do entendimento fiscal por entender que tanto lá como aqui o que tem de ser excluído é mesmo o total das aquisições de insumos importados e não apenas a parcela efetivamente empregada no processo industrial. Note-se que a observação acima não menciona que deve ser deduzido o custo de produção retratado na contabilidade de custos integrada, mas sim aquele determinado na forma do §1º do art. 1º.

Com essas considerações, entendo que o contribuinte atende sim ao que exige a legislação de regência para fruição do benefício instituído pela Lei 9.363 na forma alternativa criada pela Lei 10.276, devendo ser dado provimento ao seu recurso.

Esse provimento é parcial apenas para salvaguardar o direito da fiscalização à conferência dos montantes postulados.

Assim, é o meu voto pelo provimento parcial do recurso.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2009

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS