



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

Processo nº 11020.002520/2001-24
Recurso nº 238.669 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.258 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2009
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente MASTER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA
Recorrida DRJ - SANTA MARIA/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI INSTITUÍDO PELA LEI 9.363/96.
SISTEMA DE CUSTOS INTEGRADO E COORDENADO. DEFINIÇÃO.

Segundo disposição da Lei 6.404/76, acolhida pela legislação fiscal, inclusive pelas Leis 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 9.363/96.
CÁLCULO ALTERNATIVO PREVISTO NA LEI 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.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


NAYRA BASTOS MANATTA - Presidenta


ALI ZRAIK JÚNIOR - Relator

EDITADO EM 09/10/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio Cesar Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Fernando Luiz da gama D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Por bem analisar a matéria, adoto o relatório da DRJ – Santa Maria/RS como parte integrante do presente.

“O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, depois convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidentes nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, no 3º trimestre de 2001, no montante de R\$ 65.449,70, conforme o Pedido de Ressarcimento constante da folha nº 1.

1.1 A informação Fiscal de folhas 82 a 84 concluiu que o requerente não teria direito ao ressarcimento, no período em referência, porque:

- a) seu sistema de custos não é coordenado e integrado com o restante da escrituração, de forma a habilitar a apuração do benefício fiscal de acordo com o estipulado pela Instrução normativa SRF nº 103, de 30 de dezembro de 1997, e;*
- b) não é possível avaliar os insumos empregados na industrialização de produtos exportados, mensalmente, pelos métodos PEPS.*

1.1 Com base na Informação supra referida, o Delegado da Receita Federal em Caxias do Sul indeferiu o pleito, conforme Despacho Decisório constante da folha 84.

2. regularmente intimado da decisão (AR na folha 90) e com ela inconformado, o requerente apresentou reclamação (fls. 91 a 114), subscrita por procurador devidamente habilitado nos autos (instrumento de mandado nas folhas 116, 117 e 122 a 128), instruída com os documentos da(s) folha(s) 115 e 118 a 121, expondo seu inconformismo nos termos abaixo sintetizados.

2.1 Preliminarmente, reitera seu direito ao crédito presumido de IPI, transcrevendo sua base legal, no intuito de dissociá-lo (o direito) de seu método de apuração, argumentando que não se pode negar o direito ao crédito em virtude de equívocos ou descumprimentos dos formulismos do método de apuração. Em seguida, retomo disposições da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13 de março de 1997, e da IN-SRF nº 103, de 1997, e transcreve excertos do sítio da SRF (<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/IPI/dcp2003/Orientacoes/apuracao.htm>), para protestar para uma via alternativa à da contabilidade de custos e à do sistema PEPS, pela soma da quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas, diminuindo o total das quantidades (1) em estoque no final do mês, (2) saídas mas não aplicadas na industrialização de produtos, e (3) transferidas. Pugna pela preponderância dos aspectos materiais de seu direito sobre questões formais.

2.2 Diz que não há regra ou determinação legal que descaracterize seu sistema de custos como integrado e coordenado com o restante da contabilidade, pela circunstância de demandar segregação manual dos insumos sujeitos à contribuição que o benefício visa a ressarcir, e que tampouco há fundamentação legal para que a SRF desconsidere seu sistema de custos, pelo só-fato de ser necessário descontar do valor das compras para industrialização o valor dos insumos importados. (CFOP 3.11). Insiste no fato de que seu sistema de custos é coordenado e integrado, valendo-se, inclusive do conceito esposado pela legislação do Imposto de Rend, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR) e no de que sua apuração do CP não é incorreta ou danosa ao erário. Transcreve ementas do Conselho de Contribuintes que entende ilustram seus argumentos, articulando-os com os princípios do prejuízo, da insignificância, da razoabilidade e da proporcionalidade.

2.3 A defesa ainda constrói exemplos numéricos para comparar a sistemática de apuração que adota com aquela propugnada na IN-SRF nº 23 e na IN-SRF nº 103, ambas de 1997, ilustrando seu argumento de que não há prejuízo ao erário se se acolher seu método.

2.4 Por fim, sintetiza seus argumentos de defesa e requer:

- a) que se considere seu sistema de custos como integrado e coordenado com o restante da contabilidade;
- b) que se aceite a prevalência do direito material ao crédito sobre questões formais, relacionadas com a sistemática de apuração, ou, alternativa e sucessivamente;
- c) que se admita a sistemática de apuração que o contribuinte vinha adotando;
- d) que se explique por que se considera seu sistema como não integrado, nem coordenado, com a contabilidade, para fins

de apuração do CP, quando, nos termos da legislação do IR, ele efetivamente o é;

- e) a realização de perícia para elucidação de questões de fato e de direito, que demonstrem que seu sistema não causa danos ao erário, nomeando perito, e;*
- f) a declaração de insubsistência do Despacho Decisório ora atacado, com o consequente cancelamento da Carta de Cobrança nº 153/2005-DRF/CXL/Saort."*

Sobreveio a decisão mantendo a inalterado o Despacho Decisório da DRF-Caxias do Sul.

A contribuinte interpôs Recurso Ordinário contra a decisão proferida.

A antiga 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, por voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, entendeu necessária a conversão do julgamento em diligência com a finalidade de apurar por meio de perícia

Voto

Conselheiro ALI ZRAIK JUNIOR, Relator

O recurso atende os requisitos legais de admissibilidade, e dele passo a analisar.

Trata o presente de pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI, instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, depois convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidentes nas aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, no 2º trimestre de 2001

No presente caso discute-se o sistema de custos empregado na contabilidade do contribuinte, conforme se verifica do relatório, pairando dúvida sobre a propriedade do mesmo, foi determinada a realização de perícia para a comprovação dos fatos. Em processo semelhante envolvendo as mesmas partes, com período distinto, contendo idêntico pedido de perícia, está 2ª Turma, da 4ª Câmara, da 3ª Seção, por unanimidade de votos acompanhou as razões de voto do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, o qual tomo a liberdade de reproduzir em razão da profunda análise efetuada.

"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, 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 subseqüentes.

§ 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 **augmenta** 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: (Rt-C)

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;

Rx é o quociente de que trata o inciso I do § 3º do art. 1º.

(*Rt-C*)

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 diverjo 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."

Diante de todo o exposto, considerando o conclusão da perícia colacionada aos autos, voto pelo provimento parcial do apelo, garantindo ao fisco a verificação dos montantes postulados.



ALI ZRAIK JUNIOR