



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 20 / 05 / 2003
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.000120/99-55
Recurso nº : 117.239
Acórdão nº : 201-76.472

Recorrente : CALÇADOS MAIDE LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL
Nº RP/201-117239

IPI. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. LEI Nº 9.363/96. PORTARIA MF Nº 38/97. CUSTOS REFERENTES À INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO. Geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, e os custos a estes agregados, não se podendo negar que um custo a que se submete a matéria-prima não integre o valor das aquisições incentivadas.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CALÇADOS MAIDE LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso**. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Josefa Maria Coelho Marques. Fez sustentação oral pela recorrente, Dr. Celso Luiz Bernardon.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques

Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Gilberto Cassuli

Gilberto Cassuli
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Mário de Abreu Pinto, José Roberto Vieira, Márcia Rosana Pinto Martins Tuma (Suplente), Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.

Imp/cf/ja



Processo nº : 11065.000120/99-55
Recurso nº : 117.239
Acórdão nº : 201-76.472

Recorrente : CALÇADOS MAIDE LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, protocolado em 25/01/1999, motivada a contribuinte pelo "*Crédito presumido de que trata a Portaria MF nº 38/97*", no valor de R\$264.656,07, referente ao período de apuração do quarto trimestre de 1998. Protocolou, posteriormente, pedidos de compensação.

Após a juntada de documentos, no Relatório de Verificação Fiscal de fls. 42/44 afirmou-se que a contribuinte somente faria jus a R\$200.672,29 de crédito presumido de IPI, porque teria utilizado, para chegar ao valor pleiteado, custos referentes a *beneficiamento e mão-de-obra realizados por terceiros*, fundamentando-se em orientação emanada pelo Boletim Central nº 147/98.

Assim, a Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo - RS, à fl. 45, decidiu pelo parcial deferimento do pedido, conforme a seguinte ementa:

"RESSARCIMENTO DE IPI

Deferido, em parte, o Crédito Presumido de IPI relativo a PIS e a COFINS, cujo ressarcimento foi solicitado através do processo acima (IN 21/97)."

Concluiu pela legitimidade de parte do valor pleiteado, importando em R\$200.672,29, conforme o relatório de verificação fiscal.

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 60/65, aduzindo estar incluído entre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, o *beneficiamento da matéria-prima, remetida pelo encomendante do serviço, sobre cujo faturamento incidem as contribuições PIS/Pasep e COFINS*.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, às fls. 71/75, indeferir a solicitação, segundo a seguinte ementa:

"Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI:

Inaceitável, por falta de previsão legal, a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, dos valores referentes ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, com suspensão do imposto na remessa e no retorno do encomendante.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".

Entendeu que o ressarcimento está previsto somente nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, e não se fala em momento algum em serviços de beneficiamento prestados por terceiros. Refere-se à orientação divulgada no Boletim Central nº 147, de 4/8/1998. Afirma que, sendo incorporados os serviços ao beneficiamento encomendado e não estando os serviços compreendidos no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, que são os componentes básicos para o cálculo do crédito presumido, não pode ser incluído o seu valor.



Processo nº : 11065.000120/99-55
Recurso nº : 117.239
Acórdão nº : 201-76.472

Em Recurso Voluntário de fls. 76/82, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões sob os fundamentos já referidos.

Então, esta Câmara, pela Resolução nº 201-00.177, de fls. 85/90, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência para que a repartição de origem promovesse as investigações necessárias, junto ao estabelecimento da contribuinte, com a devida ciência a ela, de forma a trazer ao processo, com o detalhamento necessário, as informações acerca da chamada industrialização por encomenda, para instruir convenientemente o presente processo administrativo, permitindo a sua justa e legal decisão.

Em cumprimento à Resolução, foram juntados os Documentos de fls. 94/98, consistindo em cópias de notas fiscais. Às fls. 99/100 há o Termo de Constatação em que se descrevem as constatações após a realização da diligência. Assim, retornaram os autos a esta Câmara.

É o relatório.



Processo nº : 11065.000120/99-55
Recurso nº : 117.239
Acórdão nº : 201-76.472

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é **tempestivo**. Dele conheço.

A empresa contribuinte, ora recorrente, pretendeu o ressarcimento, e posteriormente a compensação, do crédito presumido de IPI a que se refere a Portaria MF nº 38/97. Trata-se do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Nestes autos a questão cinge-se à inclusão, pela contribuinte, dos custos com a industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, porque o competente órgão da Receita Federal concluiu pela legitimidade de somente parte do crédito pleiteado pela contribuinte, dele excluindo o valor referente ao beneficiamento de insumos efetuado por terceiros.

A ora recorrente chegou ao valor de R\$264.656,07, enquanto foi decidido pelo Fisco ser legítimo apenas o valor de R\$200.672,29. Essa diferença deveu-se, exatamente, ao entendimento adotado nas decisões das autoridades julgadoras, pelo qual não aceitaram a inclusão, como já referido, dos valores referentes à industrialização por encomenda.

Esta Câmara, por unanimidade de votos, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência, com o fito de que fosse esclarecido como ocorre a “industrialização por encomenda”. Em cumprimento à Resolução, foram juntados os Documentos de fls. 94/98, consistindo em cópias de notas fiscais. Às fls. 99/100 há o Termo de Constatação em que se descreve as constatações após a realização da diligência. Assim, retornaram os autos a esta Câmara.

Entendemos suficientemente esclarecido o processo através do qual a contribuinte remete para industrialização por terceiros seus insumos, possibilitando o julgamento do recurso, eis que cumprida a diligência determinada.

A questão imprecinde de algumas digressões. Da doutrina transcrevemos:

“O crédito presumido do IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social – COFINS, não é um crédito fiscal que resulta, diretamente, da aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade do IPI. Muito pelo contrário, ele é gerado por operações sobre as quais o Princípio da Não-Cumulatividade não tem aplicação, porque se tratam de operações imunes à incidência do imposto. Referimo-nos à exportação de produtos industrializados.

(...)

Portanto, o crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, tem a natureza jurídica de incentivo à exportação de produtos industrializados.”¹

¹ REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. *O IPI Ao Alcance de Todos: Doutrina – Jurisprudência – Legislação – Pareceres Normativos*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 463.

4



Processo nº : 11065.000120/99-55
Recurso nº : 117.239
Acórdão nº : 201-76.472

A contribuinte aduz que, dentre seu processo produtivo, remete para beneficiamento o couro no estado *wet-blue*.

Assim, a inclusão de custos com industrialização por conta de terceiros na base de cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, *in casu*, diz respeito aos valores referentes, basicamente, à mão-de-obra empregada na industrialização ou beneficiamento de alguns insumos utilizados na produção efetuada pela contribuinte.

É dizer, a contribuinte incluiu os valores referentes à industrialização efetuada por outras empresas em sua base de cálculo do crédito presumido de IPI relativo ao incentivo à exportação. E esses valores foram excluídos pela autoridade tributária.

Com efeito, estabelece a Lei nº 9.363, de 13/12/1996:

"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." (grifamos)

Estão estabelecidos na lei os aspectos do crédito presumido em exame. E assim, a interpretação que a autoridade julgadora lhe deu não pode prosperar, porque, ao afirmar não poderem compor a base de cálculo, referida no art. 2º da Lei nº 9.363/96, os custos com a industrialização efetuada por outras empresas, diz que somente geram direito ao crédito as aquisições em sentido estrito, o que é uma exegese demasiadamente literal do texto legal.

Devemos, inicialmente, perquirir acerca da *mens legis*, ou seja, a vontade, o desejo da lei. Bem sabemos que pretende, com este crédito presumido, desonerar a carga tributária das exportações.

Agora, com relação às aquisições que dão direito ao crédito presumido, devemos entender o que abrangem. Evidentemente, devem às aquisições ser somados os custos nelas contidos, ou seja, geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, e os custos a estes agregados.

Com efeito, trata-se o crédito presumido de IPI em comento, como estabelecido no texto legal, de ressarcimento do PIS e da COFINS recolhidos nas etapas anteriores (e não somente na imediatamente anterior), incidentes sobre os insumos. No dizer do ilustre

5



Processo nº : 11065.000120/99-55
Recurso nº : 117.239
Acórdão nº : 201-76.472

Conselheiro Osvaldo Tancredo de Oliveira, da Segunda Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, é:

"... incentivo financeiro à exportação quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneram os insumos empregados, bem como, ainda, as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial." 2 (grifamos)

Trata-se, inclusive, de questão de igualdade tributária, de isonomia. Porque se os custos inseridos, por exemplo, no beneficiamento de matéria-prima não gerarem direito ao crédito presumido aos contribuintes que optam por trabalhar com algumas industrializações por encomenda, estar-se-á tratando este contribuinte de maneira diferente daquele que adquire o insumo semi-acabado (produto intermediário), onde já estarão inseridos os custos com a industrialização efetuada.

De fato, caso o produtor adquirisse o produto intermediário já com os beneficiamentos necessários, em vez de adquirir a matéria-prima em estado produtivo inicial e remetê-la à industrialização em outra empresa (por encomenda), incluiria na base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor total deste custo.

De outra banda, adquirindo a matéria-prima em estado inicial e remetendo-a à industrialização por conta de terceiros, conforme o entendimento adotado na decisão objurgada, não pode inserir este custo na base de cálculo do crédito presumido. Há aqui manifesta afronta à juridicidade deste instituto e ofensa ao princípio da igualdade tributária, porque a situação, na ótica do contribuinte, é a mesma. Lembremo-nos, inclusive, que, muitas vezes, este procedimento diminui o valor do ressarcimento, porque o custo total é menor.

A Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no julgamento do Processo nº 10920.000521/97-62, Recurso nº 110.144, Acórdão nº 201-74.349, Relator o eminente Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, em Sessão no dia 21/03/2001, decidiu:

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - Os valores correspondentes à industrialização por encomenda integrarão o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.363/96. **ENERGIA ELÉTRICA** - A energia elétrica, embora não integre o produto final, é produto intermediário consumido durante a produção e indispensável à mesma. Sendo assim, deve integrar a base de cálculo a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.363/96 (...).

Recurso parcialmente provido." (grifamos)

Destarte, não se pode negar que um custo a que se submete a matéria-prima não integre o valor das aquisições incentivadas. Entendemos, na esteira do entendimento esposado pelo culto Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, em Declaração de voto no processo acima referido, que o termo aquisições não se limita à compra e ao seu preço.

² Acórdão nº 202-09.865, Relator Osvaldo Tancredo de Oliveira, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Sessão em 17/02/1998, ao julgar o Recurso nº 102.571.



Processo nº : 11065.000120/99-55
Recurso nº : 117.239
Acórdão nº : 201-76.472

Ademais, devemos ressaltar que o presente crédito presumido refere-se a incentivo que autoriza o ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes nas aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo. *In casu*, a industrialização efetuada por conta de terceiros foi tributada pelas referidas contribuições, não havendo motivo que impeça seu ressarcimento, já que se trata de incentivo que visa exatamente isto. Entretanto, ainda que não houvesse tributação das contribuições nas referidas aquisições, haveria direito ao crédito, tendo em conta não haver essa restrição legal.

DO RESSARCIMENTO - DA COMPENSAÇÃO

Assim, entendo procedente a pretensão da contribuinte de compensar os valores referentes ao crédito presumido, no valor apurado, incluídos na base de cálculo os custos com a industrialização por encomenda, nos termos do § 3º do art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.363/96, que estabelecem:

"Art. 2º (...).

§ 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. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente."

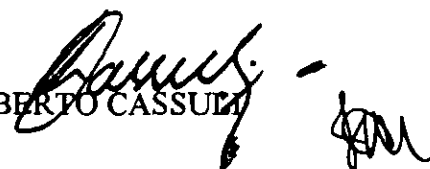
Subsidiariamente, defiro o ressarcimento em espécie dos valores apurados de crédito presumido de IPI, na impossibilidade de sua compensação, com fulcro nos arts. 3º, II, e 8º, da Instrução Normativa SRF nº 21/97.

Curvando-nos ao entendimento adotado por esta Câmara, entendemos que deve o valor ser atualizado e corrigido pela Taxa SELIC, nos termos da Norma de Execução nº 08/97.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO para assegurar à contribuinte seu direito à compensação do crédito presumido de IPI, ou seu ressarcimento em espécie, tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar os cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002.


GILBERTO CASSULA