



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.000561/99-11

Recurso nº : 126.703

Acórdão nº : 202-16.109

Recorrente : H. KUNTZLER & CIA. LTDA.

Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União

De 24 / 12 / 05

VISTO

2º CC-MF

Fl.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL

BRASÍLIA, 04 / 05 / 05

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Caracterizado na nota fiscal emitida pelo executor da encomenda (contribuinte em face das contribuições sociais – PIS/PASEP e COFINS) que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), fica demonstrado o direito desse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, conseqüentemente, de ser aferido pelo custo total a ele inerente, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
H. KUNTZLER & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Jorge Freire.

Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 2005


Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Nayra Bastos Manatta, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Antonio Zomer (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 11065.000561/99-11
Recurso nº : 126.703
Acórdão nº : 202-16.109

Recorrente : H. KUNTZLER & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório do Acórdão apresentado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, fls. 137/140:

O interessado solicitou ressarcimento de crédito presumido de IPI, instituído pela Medida Provisória no 948, de 23/03/1995, posteriormente convertida na Lei no 9.363, de 13/12/1996, referente ao 4º trimestre do ano-calendário de 1998, conforme pedido de fl. 1, no valor de R\$ 159.780,98. Posteriormente, solicitou a compensação do crédito pretendido com débitos próprios, conforme pedidos de fls. 47 a 51;

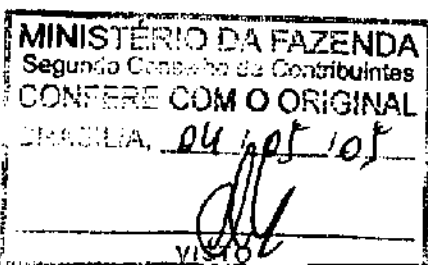
2. A Fiscalização da DRF em Novo Hamburgo efetuou verificação prévia para comprovar a legitimidade dessa pretensão, conforme relatório de fls. 52 e 53, onde foi constatado que o crédito pretendido montava apenas R\$ 120.699,49, tendo em vista que o interessado havia incluído, como componente do custo dos insumos, os valores referentes ao beneficiamento de couro por encomenda, o que não foi aceito, com base na orientação interna divulgada no Boletim Central no 147, de 4/8/1998, pergunta 2.7. Por decorrência o pedido foi parcialmente deferido, nos limites do apurado pela fiscalização, conforme despacho decisório de fls. 55;

3. Tempestivamente, o interessado protocolizou o arrazoado de fls. 79 a 94, onde manifesta sua inconformidade com a redução do ressarcimento pleiteado, alegando, em síntese:

a) a autoridade administrativa, utilizando o método gramatical de interpretação, teria esvaziado e tornado ineficaz a norma de regência aplicável ao caso, reduzindo a desoneração fiscal, prejudicando o impugnante e a política governamental de redução do déficit comercial;

b) o contribuinte utiliza em larga escala a industrialização por encomenda para beneficiamento de couro adquirido semi-acabado (wet blue) e também para a transformação de insumos remetidos aos ateliês em partes de calçados, sendo que nas duas hipóteses tanto a remessa dos insumos como o retorno dos produtos ocorrem sob o amparo de suspensão do IPI, nos termos do art. 36, inc. I e II do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto no 87.981, de 23/12/1982 (art. 40, VII e VIII do RIPI/1998) e sobre o valor agregado pelo industrializador também incidem os dispositivos regulamentares citados, que estabelecem a suspensão do IPI;

c) as operações efetuadas pelos ateliês consistem em industrialização, e não em prestação de serviços, devendo ter o mesmo tratamento que as demais operações sujeitas à incidência do IPI;





Processo nº : 11065.000561/99-11
Recurso nº : 126.703
Acórdão nº : 202-16.109

- d) os valores pagos pelas operações de industrialização realizadas pelos ateliês e pelos curtumes compõem o custo das matérias-primas, uma vez que os produtos resultantes servem de insumos para a fabricação de calçados; sobre a
- e) receita obtida pelos curtumes e ateliês incidem as contribuições para o PIS e Cofins, estando comprovado no caso concreto o seu recolhimento (anexo nº 4 – fls. 109 a 131);
- f) a orientação interna invocada pela fiscalização afrontaria o princípio da legalidade consagrado no art. 150, I, da Constituição Federal, além de ser contrária ao disposto no art. 1º da Lei nº 9.363/1996, que não previu a condição de os insumos serem tributados pelo IPI, sendo que o incentivo visa a neutralizar o custo das contribuições sociais mencionadas, e;
- g) finalizando, solicita o ressarcimento da diferença denegada, acrescida de juros calculados pela taxa SELIC.

Em 18 de fevereiro de 2003, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento manifestou-se por meio do ACÓRDÃO DRJ/POA Nº 2.082, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

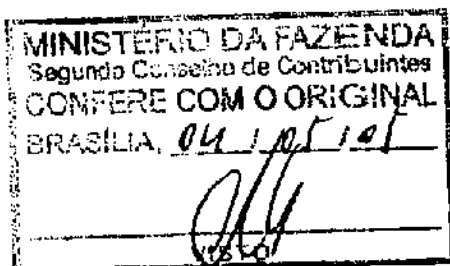
Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI: Inaceitável, por falta de previsão legal, a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, dos valores referentes ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros, com suspensão do imposto na remessa e no retorno do encomendante.

Solicitação Indeferida.

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, fls. 143/161, repetindo as considerações apresentadas na peça impugnatória.

É o relatório.

M





Processo nº : 11065.000561/99-11
Recurso nº : 126.703
Acórdão nº : 202-16.109

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, razão que o leva a ser admitido.

A teor do relatado, a matéria posta em debate cinge-se à inclusão ou não base de cálculo do crédito presumido da mão-de-obra empregada na industrialização efetuada por terceiros.

Essa matéria encontra-se apascentada nesta Câmara que vem decidindo pela inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos valores correspondentes aos insumos industrializados por encomenda. O posicionamento adotado por este Colegiado tem como exemplo o voto do decano Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro, que deu origem ao Acórdão nº 202-14.500 o qual transcrevo e adoto como razão de decidir a questão ora em foco:

De pronto, tenho como inaceitável que eventual direito da recorrente possa ser negado com base em mera presunção, já que para a glosa do benefício incumbe ao Fisco provar a sua desconformidade com a legislação de regência. Ainda mais que no caso a ausência de créditos associados às entradas dos insumos retornados após o beneficiamento, não permite inferir que o executor da encomenda não tenha utilizado na operação insumos outros que não aqueles remetidos pelo autor da encomenda.

A hipótese de suspensão de IPI prevista no art. 36, incisos I e II, do RIPI/82¹ (correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98), deixa claro que, no que se refere a insumos, só a utilização pelo executor da encomenda na operação de produtos tributados de sua industrialização ou importação é que impediria o retorno do produto beneficiado com suspensão de IPI, ou seja, não há perda da faculdade de suspensão na utilização pelo executor da encomenda na operação de MP, PI e ME adquiridos de terceiros.

Dai se conclui que, nos próprios termos do critério implícito adotado na resposta à questão 2.7 das Perguntas e Respostas sobre o Crédito Presumido, aprovada pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX Nº 312, de 03.08.98², é inconsistente afastar o valor cobrado ao encomendante da base de

¹ Art. 36 - Poderão sair com suspensão do imposto:

I - as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

II - os produtos que, industrializados na forma do inciso anterior, forem remetidos ao estabelecimento de origem, desde que por este sejam destinados a comércio, a emprego como matéria-prima ou produto intermediário em nova industrialização, ou a emprego no acondicionamento de produto tributado, e executor da encomenda não tenha utilizado, na respectiva operação, produtos tributados de sua industrialização ou importação.

² 2.7) Encontra-se com habitualidade, casos em que a empresa produtora exportadora, remete matérias-primas de seu estoque para efetuar uma etapa produtiva em outra empresa. Por exemplo, o produtor exportador adquire couro



Processo nº : 11065.000561/99-11
Recurso nº : 126.703
Acórdão nº : 202-16.109

cálculo do crédito presumido pelo simples fato de o encomendante remeter insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda e este remeter o produto industrializado, no qual aqueles insumos foram aplicados, ao estabelecimento de origem também com suspensão.

Se o critério adotado para admitir a inclusão do valor cobrado ao encomendante na base de cálculo do crédito presumido é o de que o executor da encomenda tenha utilizado na operação MP, PI e ME, que não aqueles remetidos pelo encomendante, não faz o menor sentido a distinção entre insumos próprios (de fabricação ou importação do industrializador) ou insumos adquiridos de terceiros pelo industrializador, pois de qualquer maneira estaria configurada a adição de componentes básicos para o cálculo do crédito presumido, a justificar a inclusão do valor cobrado ao encomendante na sua base de cálculo.

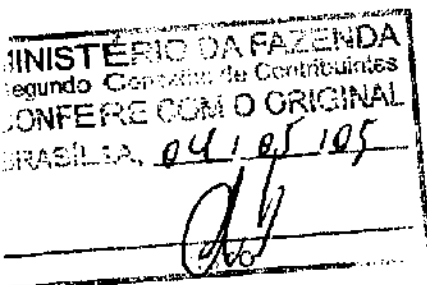
Desse modo, mesmo na prevalência desse critério, para a glosa de valores registrados nos CFOP 1.13 e 2.13, cometa ao Fisco apontar, nas respectivas notas fiscais de suporte, a inexistência de registro e cobrança de MP, PI e ME, que não aqueles remetidos pelo encomendante, ou obter a sua anuência acerca dessa circunstância, o que não está claro nestes autos.

Por outro lado, este Colegiado, no voto condutor do Acórdão nº 202-12.301, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima (Recurso nº 104.703), já havia se pronunciado a favor da inclusão no cálculo do incentivo do custo da industrialização realizada por encomenda, com base nas seguintes razões:

"Ainda com relação às aquisições, analisa-se a industrialização por encomenda. É certo que se a empresa adquirisse a madeira beneficiada, o valor que constaria na nota fiscal do fornecedor representaria o custo da madeira em bruto mais o custo dos serviços de beneficiamento. Neste caso, não há dúvida de que o valor dessa aquisição comporia a base de cálculo do incentivo,

semi-acabado e o envia a outra empresa (um curtume) para acabamento. Nesse processo, são agregados a essa matéria-prima diversos outros insumos, como produtos químicos, corantes, etc. O couro retorna modificado para o estabelecimento produtor exportador, acompanhado de nota fiscal indicando operação de beneficiamento. Pergunta-se, se o valor agregado, correspondente ao beneficiamento deve ser computado como aquisição de insumos (período de 1996) e como custos (a partir de 1997)? E, em caso de beneficiamento que não agregue outras matérias primas (exemplo, parte de calçado remetida para costura, colagem ou trançamento, acompanhada de todos os materiais necessários), o tratamento deve ser o mesmo?

R) No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido. Porém, no caso em que o encomendante remete os insumos com tributação, e o industrializador por encomenda utiliza insumos próprios e, após a industrialização, remete os produtos tributados pelo IPI ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido. O entendimento aplica-se tanto ao exercício de 1995, quanto aos posteriores.



H



Processo nº : 11065.000561/99-11
Recurso nº : 126.703
Acórdão nº : 202-16.109

posto que madeira beneficiada foi transformada em móveis que foram exportados.

De outra forma, se a empresa fornecedora emitisse, duas notas fiscais, uma da madeira em bruto e outra do serviço de beneficiamento, que diferença faria para o adquirente? Para o fornecedor, a base do IPI, caso haja incidência, deve ser a soma dos valores das duas notas fiscais. Para o produtor exportador, o custo da matéria-prima há que ser composto pelo somatório das duas notas fiscais.

No caso presente, o fornecedor da madeira em bruto é um e o realizador do beneficiamento é outro. Isto quer dizer que as duas notas cogitadas no parágrafo anterior são emitidas por estabelecimentos diferentes, mas isso não muda o fato de que, para o adquirente, o custo da matéria-prima é composto pelas duas parcelas: o preço pago pela madeira e o preço pago pelo beneficiamento da mesma, para que adquira as condições exigidas pelo processo de fabricação dos móveis a serem exportados.

Pelo exposto, reconheço como inerente ao custo da matéria-prima o que é pago para o seu beneficiamento em estabelecimento de terceiro, ainda mais que esse terceiro, como o primeiro fornecedor, também está sujeito às contribuições que o incentivo visa ressarcir."

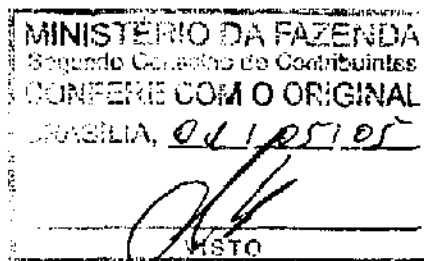
A par dos argumentos acima expendidos, a própria regulação da industrialização por encomenda pela legislação do IPI, que nos termos do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 deve ser utilizada subsidiariamente para o estabelecimento dos conceitos básicos para o cálculo do crédito presumido, aponta para a legitimidade de se considerar o valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda na base de cálculo do benefício.

De se ressaltar o aspecto de que o produto a ser descrito na nota fiscal de saída (retorno ao encomendante), emitida pelo executor da encomenda, será o que resultar da industrialização que realizar, com a classificação fiscal correspondente, o que também determinará a alíquota de IPI a ser aplicada, se for o caso. No dizer do Parecer Normativo CST n.º 378/71: "...Se recebe blocos de ferro e confecciona máquinas ou aparelhos, como tais (máquinas ou aparelhos) deverá classificar os produtos saídos, ainda que neles empregue outras matérias-primas, ou produtos de sua fabricação..."

11



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.000561/99-11
Recurso nº : 126.703
Acórdão nº : 202-16.109

Por certo que o valor cobrado pela operação, com os destaques regulamentares, corresponderá à prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, que por sua vez representa o valor adicionado ao custo dos insumos remetidos pelo autor da encomenda, mas isso não descaracteriza o fato que realmente aqui importa, qual seja, a nota fiscal emitida pelo executor da encomenda se refere ao produto que industrializou na sua integridade. Os destaques contidos nessa nota fiscal, acerca dos insumos e mão-de-obra que utilizou, atendem aspectos da cobrança entre as partes envolvidas e de controle do IPI.

Essa é a razão porque afinal consolidei o entendimento de que, na hipótese em exame, estando caracterizado na nota fiscal emitida pelo executor da encomenda que o produto que industrializou se identifica com um dos componentes básicos para o cálculo do crédito presumido (MP, PI e ME), a ser utilizado no processo produtivo do encomendante (empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais), fica demonstrado o direito desse insumo integrar a base de cálculo do crédito presumido e, conseqüentemente, de ser aferido pelo custo total a ele inerente, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96.

³ Art. 1 - 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.

⁴ Art. 2 - 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.

§ 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.

§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contados da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

§ 5º Na hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37%, sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.

§ 6º Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.



Processo nº : 11065.000561/99-11
Recurso nº : 126.703
Acórdão nº : 202-16.109

Convém realçar que esse entendimento refere-se à situação em que o executor da encomenda realiza efetivamente industrialização, em qualquer uma das modalidades previstas na legislação do IPI, e que seja contribuinte em face das contribuições sociais (PIS/PASEP e COFINS), cuja desoneração na exportação de mercadorias nacionais é o objetivo e razão de ser do benefício em tela.

Ademais, não vejo a disposição instrumental contida no art. 3º da Lei nº 9.363/96 como óbice para esse entendimento, porquanto a nota fiscal emitida pelo executor da encomenda contém (ou deveria conter) todos os elementos para a apuração do valor do produto afinal a ser considerado na base de cálculo do crédito presumido, pois nela também há a indicação da nota fiscal com que foram remetidas as matérias-primas pelo autor da encomenda.

Nesse diapasão, a sistemática de apuração do valor de aquisição desse produto, atendendo a conveniência de ordem prática, mediante a soma do valor do insumo adquirido no mercado interno registrado nos Livros Fiscais sob o CFOP 1.11 ou 2.11 – Compras para industrialização, com o valor consignado no CFOP 1.13 ou 2.13 – Industrialização efetuada por outras empresas, com os expurgos pertinentes, se for o caso, está em consonância com o aludido dispositivo legal.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para determinar que sejam incluídos no cômputo do crédito presumido os valores dos insumos industrializados por encomenda da reclamante.

Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 2005


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

§ 7º O pagamento dos valores referidos nos §§ 4º e 5º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Art. 3 - 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. 1, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASIL, 04/05/07