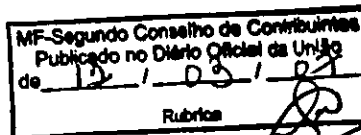




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11065.001672/00-22  
Recurso nº : 131.535  
Acórdão nº : 203-10.764



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

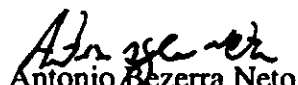
IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS. A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.

**Recurso provido.**

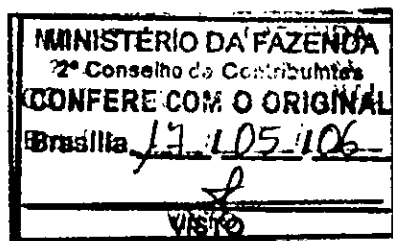
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**CALÇADOS MAIDE LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente) e Antonio Bezerra Neto.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2006.

  
Antonio Bezerra Neto  
Presidente

  
Maria Teresa Martínez López  
Relatora



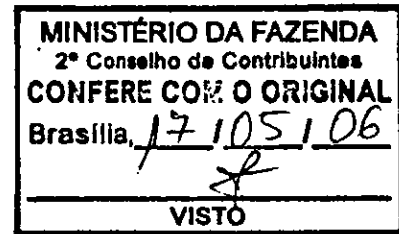
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva. Ausente, justificadamente, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.  
Eaal/mdc



Processo nº : 11065.001672/00-22  
Recurso nº : 131.535  
Acórdão nº : 203-10.764

Recorrente : CALÇADOS MAIDE LTDA.

## RELATÓRIO



A interessada, nos autos identificada, requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, relativo ao valor da contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS, incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao segundo trimestre de 2000, no valor de R\$ 867.613,69, conforme Pedido de Ressarcimento de fl. 01, apresentado em 15 de agosto de 2000.

O processo foi decidido, em 11 de outubro de 2001, pelo despacho decisório da fl. 38, da delegacia da Receita Federal (DRF) em Novo Hamburgo/RS, que deferiu parcialmente o pedido, autorizando o ressarcimento no valor de R\$ 727.674,98, pelos motivos relatados na seqüência.

Pelo parecer de fls. 36/37, a SACAT glosou, no cálculo do crédito presumido do IPI, os valores escriturados a título de industrialização, efetuada por outras empresas por encomenda, sob o argumento de que a remessa e o retorno dos produtos se dá com suspensão do IPI, não cabendo a inclusão de tais valores no cálculo do benefício, pois contraria o entendimento da Secretaria da Receita Federal a respeito do assunto, citando o Boletim Central nº 147, de 04 de agosto de 1998, pergunta 2.7 das "Perguntas e Respostas Sobre o Crédito Presumido do IPT", aprovadas pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312, de 03 de agosto de 1998.

Discordando do indeferimento parcial do seu pedido de ressarcimento, a requerente apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, o que segue:

Entende a impugnante que há um equívoco na orientação interna contida no Boletim Central nº 147, de 04 de agosto de 1998, havendo uma confusão quanto à natureza do incentivo, que, no caso, não se refere ao IPI, mas sim ao PIS e à COFINS, gravames que incidiram sobre o preço do beneficiamento do couro, que se constitui na principal matéria-prima do calçado que a impugnante industrializa e exporta.

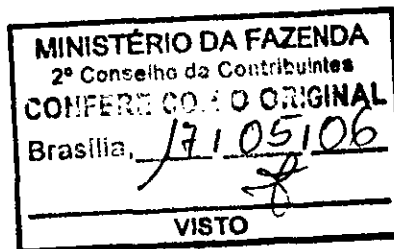
Afirma a interessada que os dispêndios efetuados para modificar uma matéria-prima incompleta devem ser agregados ao custo de aquisição, enquadrando-se essa modificação (beneficiamento) como uma aquisição complementar.

Diz ainda, que, embora a lei, ao dispor sobre o crédito presumido, refira-se às contribuições incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, neste contexto está incluído, também, o beneficiamento da matéria-prima, remetida pelo encomendante do serviço, sobre cujo faturamento incidem as contribuições PIS/PASEP e COFINS, e que a exclusão desses gravames da base de cálculo do ressarcimento implica em grave deturpação do objetivo do legislador, que consiste em não exportar tributo, mas sim produto industrializado.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.001672/00-22  
Recurso nº : 131.535  
Acórdão nº : 203-10.764



Acrescenta que não se pode dar tratamento diferenciado às aquisições de insumos e ao beneficiamento destes, uma vez que tanto faz o exportador adquirir a matéria-prima pronta, como obtê-la no estado semi-acabado, mandando acabá-la por terceiro, também contribuintes do PIS e da COFINS.

Prosseguindo, diz a impugnante que os serviços adquiridos de terceiros, apesar de não se enquadrarem, de forma *strictu sensu*, nas disposições legais pertinentes ao crédito, devem ser contemplados com a concessão do crédito, se enfocados sob o aspecto *latu sensu*, tendo em vista o objetivo precípua de não ser exportado tributo, mediante o ressarcimento da contribuição ao PIS e à COFINS, cobradas nas operações da cadeia produtiva.

Ao final, solicita a reforma da decisão prolatada, com o deferimento integral do ressarcimento, objeto do pedido de fl. 01.

Por meio do Acórdão DRJ/POA nº 6.325, de 25 de agosto de 2005 os membros da terceira Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*

*Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000*

*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI*

*Os custos de beneficiamento efetuado por encomenda, com remessa e retorno do produto com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, por configurar prestação de serviço.*

*Solicitação indeferida.*

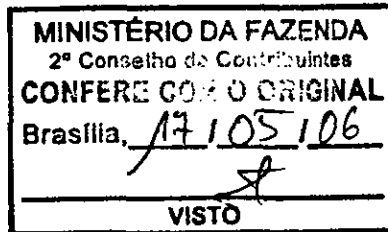
Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada apresenta recurso a este Eg. Conselho onde reitera os argumentos apresentados em sua impugnação. Requer que seja reformada a decisão recorrida para que haja a concessão integral dos créditos presumidos do IPI, sobre os serviços de beneficiamento de couro e sobre os serviços da terceirização do processo industrial.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.001672/00-22  
Recurso nº : 131.535  
Acórdão nº : 203-10.764



VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo a sua admissibilidade.

Insurge-se a interessada quanto à glosa procedida pela fiscalização sobre os custos de beneficiamento de matérias-primas, realizado por outras empresas. Entende ser inadmissível, para efeito de apuração do crédito presumido, valores agregados ao custo de aquisição relativos aos custos incorridos por industrialização efetuada por terceiros, sobre os produtos adquiridos, visando acabá-los para o seu adequado uso no produto exportado pelo encomendante, produtor e exportador.

Assim, de um lado, a fiscalização, considerando que a Lei nº 9.363/96 prevê, no seu art. 3º, parágrafo único, a utilização subsidiária da legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, aplicou o entendimento da Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312, de 3 de agosto de 1998, divulgada no Boletim Central nº 147/1998, que informa:

*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 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?*

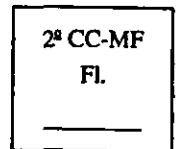
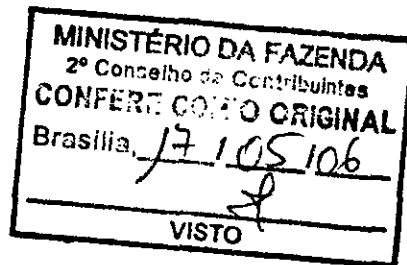
*R) No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão 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.*

A decisão recorrida, corroborando o entendimento da fiscalização, entendeu que se o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda e este devolve os produtos com suspensão, não houve inclusão de novos insumos. Por isto não cabe computar o valor cobrado pelo executor da encomenda no cálculo do benefício, uma vez que se trata de valor do serviço prestado. Só caberia a inclusão se o encomendante remetesse os insumos com tributação, o industrializador por encomenda utilizasse insumos de sua fabricação



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.001672/00-22  
Recurso nº : 131.535  
Acórdão nº : 203-10.764



ou importação e, após a industrialização, remetesse os produtos com lançamento de IPI ao encomendante (2ª parte da resposta ao item 2.7, na Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX no 312/98.

De outro lado, a interessada alega que no valor dos insumos dever ser incluído o beneficiamento da matéria-prima remetida pelo encomendante do serviço, sobre cujo faturamento incidem as contribuições para o PIS e COFINS, sendo irrelevante, no caso, que a remessa para beneficiamento e o retorno do couro em estado acabado ou semi-acabado sejam feitos ao abrigo de suspensão do IPI.

Necessário se faz retornar ao passado, na expectativa de obter a melhor interpretação e aplicação da norma jurídica.

A Exposição de Motivos nº 120 do Ministério da Fazenda, de 23/03/1995, referente à MP nº 948, de 23/03/95, convertida após reedições na Lei nº 9.363, de 16/12/96, revela qual o objetivo do incentivo em tela, quando informa:

*"A Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos a favor do produtor exportador nacional." (negritos acrescentados).*

No excerto acima transcrito há referência à antiga MP nº 905/95, que antes instituiria o incentivo como ressarcimento em espécie, em vez de crédito presumido do IPI. Observe-se também a MP nº 905/95, cujos efeitos foram tornados insubsistentes pelo art. 8º da MP nº 948/95.

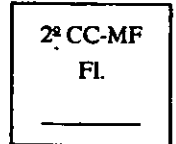
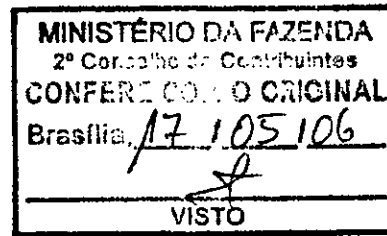
*"Art. 1º Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo." (negritos acrescentados).*

Como se sabe, o texto acima não prevaleceu. A partir da MP nº 948/95, o incentivo ganhou feições novas, sendo afinal instituído como crédito presumido do IPI, embora com o mesmo objetivo de antes: **desonerar as exportações do PIS e COFINS incidentes sobre os insumos empregados nos produtos exportados.** Para bem observar as diferenças, não é demais repetir o texto do art. 1º da MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96:

*"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 nº 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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 11065.001672/00-22  
Recurso n° : 131.535  
Acórdão n° : 203-10.764

*e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.” (negritos acrescentados).*

Tenho presente, pelo objetivo claro da lei de que a sua pretensão foi a de exonerar, a carga tributária incidente sobre as exportações relativa aos tributos. Entendo ser irrelevante o fato de a agregação ser relativa à mão-de-obra com ou sem agregação de outros produtos. Tenho convicção do direito ao ressarcimento pretendido. Nesse sentido, adoto as razões de decidir do ilustre Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, quando do julgamento do Rec. 115.471, Acórdão n° 201-75.905, tratando de caso similar ao presente (industrialização de couro). Para melhor elucidação, transcrevo a seguir, as razões de decidir, naquilo que pertinente ao presente processo:

#### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

*Esta Câmara tem concordado com as dificuldades impostas pelas peculiaridades da legislação concessiva do benefício do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à COFINS, instituído pela Lei n° 9.363/96, para o efeito de definir o alcance da desoneração tributária pretendida.*

*Por tal, não raro, divergem os entendimentos quanto ao enquadramento de diversos produtos e serviços nos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem contemplados pela norma de regência.*

*O presente feito volta a submeter à consideração do Colegiado questão controvertida que, a meu ver, sem desrespeito aos posicionamentos contrários, é de simples entendimento.*

*Trata-se, como relatado, da questão envolvendo a industrialização perpetrada por estabelecimentos industriais de terceiros sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, visando aperfeiçoá-los para o seu uso final, qual seja, a agregação ao produto exportado pelo encomendante.*

*A autoridade recorrida entende que esta industrialização não passa de prestação de serviços de agregação de mão-de-obra. Apesar de o produto neste processo acusado indicar ter sido extremado de singeleza o raciocínio do nobre julgador, permito-me analisá-lo a despeito desta.*

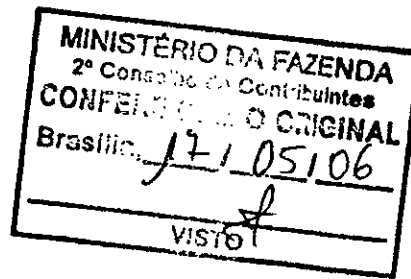
*Entendo ser irrelevante o fato de a agregação ser relativa à mão-de-obra com ou sem agregação de outros produtos. Ainda que de simples mão-de-obra se trate, tenho convicção do direito ao ressarcimento pretendido.*

*Fundamento o entendimento aduzindo o argumento de que, tivesse o produtor exportador adquirido o produto na forma plenamente acabada, o crédito presumido incidiria sobre todos os custos a ele inerentes, inclusive a mão-de-obra. Qual a diferença deste raciocínio se o produtor exportador opta, certamente, por razões estratégicas, em comprar o produto semi-terminado e mandar acabá-lo em operação posterior, ainda que de simples agregação de mão de obra. Respondo: diferença nenhuma. O efeito final será o mesmo: custo definitivo do produto aplicado no produto exportado.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11065.001672/00-22  
Recurso n° : 131.535  
Acórdão n° : 203-10.764



2ª CC-MF  
Fl.

*Podem os preciosistas, intérpretes literais da norma, invocar o texto legal que define o valor do benefício fundado no preço pago na aquisição, excluindo-se qualquer agregação que lhe suceda.*

*Respeito o entendimento, mas prossigo divergindo. Tenho presente, pelo objetivo claro e literal da regra, a sua pretensão de exonerar, ainda que não consiga, toda a carga tributária incidente sobre as exportações relativa aos dois tributos sob análise.*

*Falam mais alto as palavras, pelo que transcrevo o artigo 1º da Lei nº 9.363/96:*

*“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.” (grifei)*

*Reitero que mesmo respeitando o fundamento do raciocínio, persisto entendendo que o mesmo se calca equivocadamente em literal interpretação da regra.*

*Antes de aplicar-se tal forma de interpretação, incumbe exaustivamente lembrar, e disto não discrepa esta Câmara, que o benefício foi instituído para desonerar a carga tributária das exportações. Por tal, penso que, quando a lei fala em aquisições, não se resume a deferir o direito restrito a tal momento, excluindo operações que não se perpetrem no mesmo ou que transcendam aquela definição temporal.*

*Quando a regra fala em ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições, penso referir-se ao produto adquirido e ao custo que nele se contém e que nele vem a agregar-se.*

*Ora, o termo aquisições não se limita à compra e ao seu preço. Significa, igualmente, entre outras formas de aquisição, a obtenção de um produto, até a título gratuito. É, portanto, um conceito que engloba outras formas de aperfeiçoamento de seu conceito, que não a compra e o seu pagamento.*

*Porque entender então que passada a fase da compra (pagamento do preço e entrega do produto) fecha-se um ciclo que não permite qualquer interpretação sistemática, para permitir a agregação de valores necessária para aperfeiçoar o produto (matéria-prima, produto intermediários ou material de embalagem) para o uso ao qual se destina e que deve ser desonerado?*

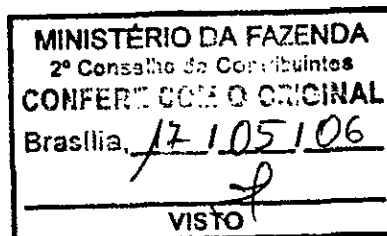
*Não encontro, data vênia, resposta lógica, a não ser exacerbada interpretação literal e contraditória aos princípios perseguidos pela regra instituidora do benefício.*

*Vou mais além, para analisar a questão sob o aspecto mais específico do presente caso.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11065.001672/00-22  
Recurso n° : 131.535  
Acórdão n° : 203-10.764



*Ainda que o meu ponto de vista dispense qualquer prova de como se perpetra a operação de aperfeiçoamento do produto (no caso couro), para o seu uso final, chamo a atenção de que a dita operação, in casu, não se limita à agregação de mão-de-obra. É operação indubitavelmente industrial, com agregação de insumos na casa dos 50% (cinquenta por cento). Os custos restantes diversos, entre eles a mão-de-obra agregada.*

*Volto ao raciocínio anteriormente expandido, com a certeza de que dele não discrepa nenhum Membro deste Colegiado, a perfeita admissibilidade do benefício caso o produto tivesse sido adquirido já como matéria-prima final (couro perfeitamente acabado, com o seu pigmento), sem a ocorrência da industrialização por conta de terceiros.*

*Não vejo, e aí a discrepância, porque tratar desigualmente duas formas distintas de obtenção do mesmo produto. Não consigo admitir que a regra seja inslqua a ponto de punir injusta e, no meu entender, antijuridicamente, o exportador que opta por caminho que lhe assegure a competitividade através da obtenção de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem por preço final (custo) mais em conta.*

*Ainda que perpassasse pelos meus nobres pares que discordam deste entendimento, o pensamento de que tal operação objetivasse superavaliar o produto, mediante preço eventualmente majorado, visando alargar financeiramente o benefício, ainda assim de aplicar-se a regra como defendo. Caberia, juridicamente, fosse o caso, glosar a operação por simulada ou fraudulenta, e não simplesmente fazer tábula rasa da desconfiança. Vou mais além: não vejo estímulo para a prática, visto que a relação benefício potencial versus risco é altamente desestimulante à prática. No entanto, afirmo que o fenômeno não se sustenta juridicamente, sendo matéria árida para amparar o entendimento do desamparo ao direito.*

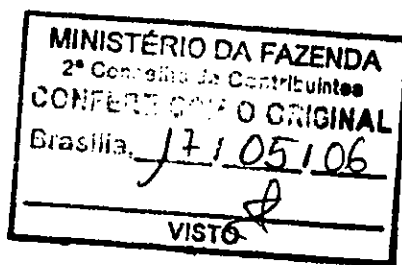
*Trago argumento final à colação. Ainda que reconheça a irrelevância da incidência dos tributos como requisito do ressarcimento almejado, frente ao que dispõe o artigo 1º da Lei de regência e o entendimento desta Câmara, não posso deixar de referir que a operação de industrialização por conta de terceiros, inclusive em relação ao custo de mão-de-obra, sofre a incidência do PIS e da COFINS, o que por si só justifica a desoneração tributária via ressarcimento ou compensação. (...)*

No mais, é importante ressaltar que, a um, o couro, após o retorno da empresa que o beneficia, passa por novo processo de industrialização, sendo utilizado como insumo; e, a dois, o beneficiamento é realizado por pessoa jurídica, contribuinte do PIS e COFINS. Se após o retorno para o encomendante (ora recorrente) a exportação fosse realizada sem qualquer processo de industrialização, o exportador seria mero intermediário, não fazendo jus ao benefício do crédito presumido. Todavia, assim não acontece eis que o couro beneficiado é empregado na fabricação de calçados, caracterizando-se como insumo deste.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.001672/00-22  
Recurso nº : 131.535  
Acórdão nº : 203-10.764



**Conclusão:**

Pelas razões acima expostas, voto no sentido de dar provimento ao recurso, sem prejuízo da verificação, por parte da autoridade administrativa, da liquidez e certeza dos créditos reclamados.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2006.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ