



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 11 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

Recorrente : **INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALU LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Porto Alegre - RS**

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/08/05

VISTO

IPI. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÃO DE NÃO CONTRIBUINTE. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. É de se admitir o direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALU LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta (Relatora), que davam provimento parcial para excluir do cálculo do crédito presumido eventuais aquisições de não contribuintes do PIS e da COFINS. Designado o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar para redigir o acórdão. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Dílson Gerent.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Gustavo Kelly Alencar
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente).

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 22/08/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALU LTDA.

RELATÓRIO

Adoto o relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que a seguir transcrevo:

"O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido de IPI, instituído pela Medida Provisória n.º 948, de 23 de março de 1995, depois convertida na Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor das contribuições para o PIS e Cofins incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, no 1º trimestre de 1999, no montante de R\$ 354.702,06, conforme Pedido de Ressarcimento da folha n.º 1, apresentado em 23/6/99.

1.1 - A verificação fiscal, conforme relatório juntado aos autos (fls.51/52), concluiu que o requerente teria direito ao ressarcimento, no período em referência, de apenas R\$ 212.033,97, pelos seguintes motivos:

a) não excluiu o valor de insumos utilizados em produtos acabados, não saídos do estabelecimento, e em produtos em elaboração, ao final do trimestre;

b) não excluiu o valor correspondente a revenda de matéria-prima, registrado no Livro de Apuração do IPI;

c) incluiu indevidamente nos custos com direito ao crédito presumido, o valor cobrado por industrialização (beneficiamento) efetuada por outras empresas.

1.2 - Com base no relatório supra referido, o Delegado da Receita Federal em Novo Hamburgo reconheceu o direito ao ressarcimento de apenas R\$ 212.033,97, conforme despacho decisório constante da folha 53, do qual o interessado foi cientificado em 18/7/2000.

2. Inconformado com o deferimento parcial do ressarcimento, como relatado acima, o requerente apresentou impugnação (fls. 72/89), pelo seu procurador, mandato à fl. 90, e anexos de fls. 91/108, no devido prazo, expondo suas razões, nos termos do relatório sintetizado abaixo.

2.1 - Das três divergências apontadas pela Fiscalização, conforme relatado no item 1.1, diz concordar com as narradas nas letras "a" e "b", discordando apenas dos procedimentos referidos na letra "c" (item 3 do Relatório Fiscal, fl. 51), glosa dos custos da industrialização realizada por terceiros por encomenda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

M.N. DA FAZENDA - 2 :
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 22/03/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

2.2 - *Relata as razões do indeferimento parcial e alega que tem direito de incluir no cálculo do crédito presumido o valor pago no beneficiamento dos insumos, mesmo que a título de mão de obra, discordando da orientação da Nota MF/SRF/Cosit/Cotip/Dipex nº 312, de 3/8/98, que embasou o Relatório Fiscal, passando ao exame da Medida Provisória nº 948/95, precursora da Lei nº 9.363, de 1996, cujos arts. 1º e 3º transcreve à fl. 78.*

2.3 - *Na continuação, diz que o objetivo do legislador foi o integral ressarcimento das contribuições para o PIS/faturamento e da Cofins, pagas por terceiros e que integram o preço de venda dos produtos exportados, e que o valor cobrado pelo beneficiamento dos insumos é um componente do custo de fabricação dos produtos exportados, não havendo dúvida de que faz jus ao ressarcimento do crédito presumido do IPI também sobre o valor das notas fiscais correspondentes ao beneficiamento e mão de obra realizada por terceiros.*

2.4 - *Prossegue criticando o efeito da Nota MF/SRF/Cosit/Cotip/Dipex nº 312, de 1998, à luz dos arts. 96 e 100 do CTN, que transcreve à fl. 80, pela falta de publicação do referido ato; menciona a doutrina a respeito da publicidade como condição de vigência da lei e traz à colação o Acórdão 210.72.754 (querendo dizer: 201.72754) do 2º Conselho de Contribuintes, às fls. 85/87, em defesa de sua tese; refaz o cálculo do valor pretendido do ressarcimento e requer a reforma da decisão anterior e o ressarcimento integral do seu pedido, no valor de R\$ 330.773,26 (fl. 88).*

É o relatório."

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/POA nº 1.784, de 21/11/2002, fls. 110/115, indeferindo a solicitação, ementando sua decisão nos seguintes termos:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

Ementa: Crédito Presumido de IPI

O valor pago a terceiros para beneficiar insumos, remetidos com suspensão e retornando ao encomendante também com suspensão do imposto, não se inclui no cálculo do Crédito Presumido de IPI.

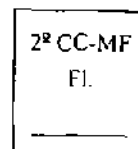
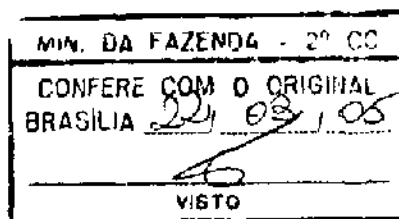
A matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação, torna-se definitiva na esfera administrativa.

Solicitação Indeferida".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506



A contribuinte tomou ciência do teor do referido Acórdão em 10/12/2002, fl. 115 (verso), e, inconformada com o julgamento proferido, interpôs, em 02/01/2003, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 119/135, no qual reitera suas razões apresentadas na inicial.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 22/03/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso apresentado encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser analisado.

A questão a ser tratada nos autos refere-se à exclusão da base de cálculo do benefício do crédito presumido de IPI, deferido a empresa produtora e exportadora de produtos nacionais pela Lei nº 9.363/96, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME), para utilização no processo produtivo, do valor registrado no Livro de Entradas de Mercadorias do IPI, sob o código CFOP 1.13 e 2.13 – Industrialização efetuada por outras empresas – que se refere ao valor acrescido na industrialização por encomenda (valor cobrado pelo executor da encomenda).

Esta matéria foi enfrentada pelo Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro quando do julgamento do Recurso nº 121.355, razão pela qual, rendendo homenagens ao brilhante voto proferido naquela ocasião passo a transcrevê-lo na íntegra, como razão de decidir:

“A decisão recorrida fundamenta a exclusão do valor cobrado pelo executor da encomenda, registrado no código 1.13, relativo ao retorno de insumos beneficiados por outras empresas, à vista do fato de que as cópias de fls”. 17/42 “do Livro de Registro de Apuração do IPI, modelo 8, não acusarem crédito de IPI associados a esses retornos, o que levaria à presunção da não utilização de insumos pelo executor do beneficiamento, concluindo, assim, pela ocorrência exclusiva de prestação de serviços não compreendidos no conceito de MP, PI e ME, que são os componentes básicos para o cálculo do crédito presumido.

De pronto, tenho como inaceitável que eventual direito da recorrente possa ser negado com base em mera presunção, já que para a glória 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

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

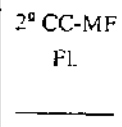
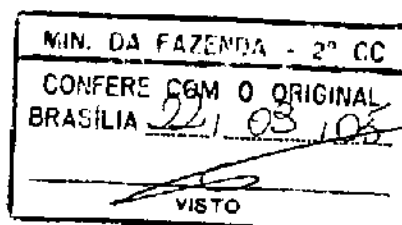
I - as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

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.

134



Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506



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 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.

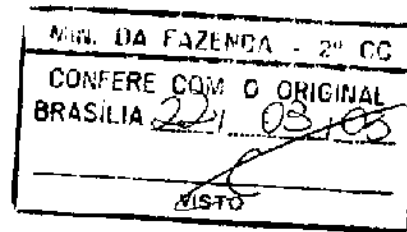
² 2.7) Encontra-se com habitualidade, casos em que a empresa produtora exportadora remete matérias-primas de seu estoque para efetuar uma etapa produtiva em outra empresa. Por exemplo, o produtor exportador adquire couro semi-acabado e o envia a outra empresa (um curtume) para acabamento. Nesse processo, 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506



Por outro lado, este Colegiado no voto condutor do Acórdão nº 202-12.301, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima (R. 104703) 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, posto que madeira beneficiada foi transformada em móveis que foram exportados.

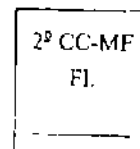
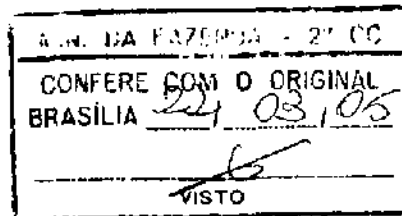
De outra forma, se a empresa fornecedora emitisse, duas notas fiscais, uma da madeira em bruto e outra do serviço de beneficiamento, que diferença faria para o adquirente? Para o fornecedor, a base do IPI, caso haja incidência, deve ser a soma dos valores das duas notas fiscais. Para o produtor exportador,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

134 //



Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

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..."

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 1.º e 2.º da Lei nº 9.363/96.

³Art. 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 us. 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.

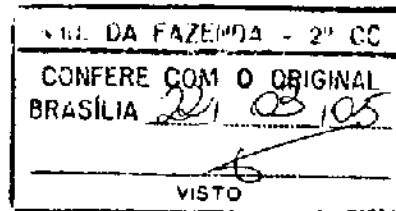
Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

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,

§ 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, contado 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 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 COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.

§ 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.

5 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

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA <i>du</i> <i>03/06</i>
VISTO

2º CC-MF
FL.

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

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."

Assim sendo, dou provimento parcial ao recurso para considerar incluído na base de cálculo do crédito presumido o valor cobrado decorrente de industrialização por encomenda e **desde que** o executor da encomenda seja contribuinte, em face das contribuições sociais (PIS/PASEP e COFINS).

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004

Nayra Bastos Manatta
NAYRA BASTOS MANATTA //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Min. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 22 / 03 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

VOTO DO CONSELHEIRO GUSTAVO KELLY ALENCAR
RELATOR-DESIGNADO

Em que pese o respeito que possuo pela pessoa da Ilma. Conselheira Relatora do presente processo, ousou divergir da mesma quanto à questão da utilização do valor referente aos insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS no cômputo do montante do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96. Vejamos:

Antes de adentrar no exame da questão propriamente dita, parece-me pertinente tecer algumas breves considerações sobre a Lei nº 9.363/96, cuja correta interpretação determinará a solução da lide.

Com efeito, através do referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou única e exclusivamente desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros, não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.

Tal necessidade, que mesmo antes dos recentes acontecimentos externos já se mostrava premente, levando o Presidente da República a afirmar que “é exportar ou morrer”, revela-se, agora, de primeiríssima grandeza, por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

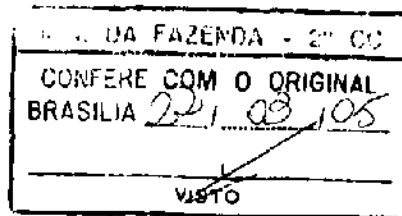
Releva notar, a propósito, que a simples instituição do benefício fiscal em questão não tem o condão de proporcionar um automático incremento das exportações, e, por conseguinte, tornar de imediato o País menos dependente ou mesmo independente do volátil capital financeiro internacional, o que efetivamente é o fim colimado. Esta pretendida independência somente será alcançada pelo contínuo e firme estímulo estatal às exportações.

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do artigo 5º da Lei Introdução ao Código Civil (LICC) – lei de introdução a todas as leis –, que determina que “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

No caso, os fins sociais a que se destinam a lei e as exigências do bem comum se vêem representados pela imperiosa necessidade de se tornar mais competitivos, no mercado externo, os produtos manufaturados produzidos no Brasil, com vistas a proporcionar uma melhora no balanço de pagamentos.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

Tendo sempre em mira tal necessidade e o disposto no art. 5º da LICC, passo, agora, a efetivamente decidir, examinando de forma separada as diversas questões que permeiam a controvérsia.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, nesta 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes tem prevalecido o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência do PIS e da COFINS.

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos do entendimento que tem prevalecido:

"... verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício 'ao ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições'. Em que pese a impropriedade da redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução 'incidentes sobre as respectivas aquisições' exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.

(...)

Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.

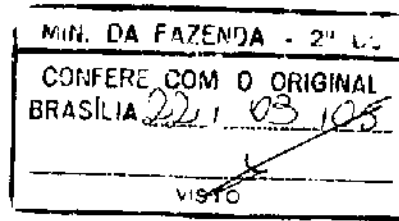
Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições 'incidentes' sobre aquisições de terceiros que compõe a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e do exportador previstas no art. 1º.

O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11065.001715/99-28
Recurso n° : 122.856
Acórdão n° : 202-15.506



(...)

O escopo da lei partindo de tais premissas foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.

A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.

Dai o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.

Nesse sentido, a Lei n° 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.

A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.

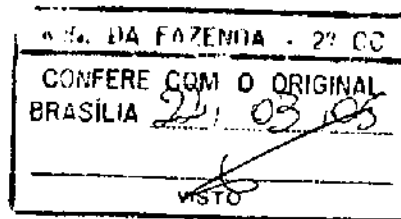
Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei n° 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê

//



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506



2ª CC-MF
Fl.

o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.

O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em conseqüência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

(...)

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fruir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)

Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.

(...)

Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa."

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que "a eventual restituição, ao)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 22/03/05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente”, pois ao determinar que o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado “por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa”, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a COFINS –, na base de cálculo do benefício fiscal.

Concessa venia daqueles que defendem o respeitável entendimento até agora prevalente, ousou divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Este primeiro sintoma – lacuna regulamentar –, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado artigo 5º ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

Com efeito, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado com base em valores pagos de forma indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS. Tendo se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no artigo 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito Brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico, tampouco razoável.

Não obstante a incoerência lógica acima apontada, os possíveis métodos de apuração do montante a estornar conduzem a situações injurídicas, ilógicas e absolutamente contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

- a) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base de cálculo, etc.), e, portanto, a sua restituição não



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 21/03/05
VISTO

2º CC-MF FI.

redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido segundo a lei tributária e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que não se compadece com a lógica da Lei nº 9.363/96;

- b) considerando que tanto o PIS como a COFINS são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a absurda possibilidade de a restituição de PIS e COFINS incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor exportador possam causar a redução de seu crédito presumido; e
- c) como argutamente percebido por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (*Crédito Presumido de IPI - Ressarcimento de PIS e COFINS - Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas – no prelo*), “o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado”, de modo que o não pagamento do PIS e da COFINS pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, pena de se contrariar o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.363/96.

Sendo a norma do artigo 5º inaplicável e contrária à sistemática estabelecida na própria Lei nº 9.363/96, convém recordar as lições de ALÍPIO SILVEIRA em sua “*Hermenêutica no Direito Brasileiro*” (Vol. I, RT, 1968, págs. 189 e segs.):

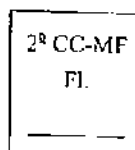
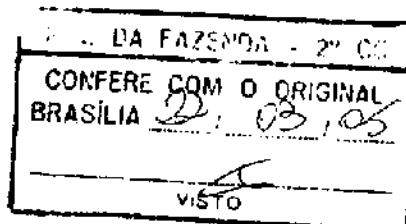
“Concebidos dessa forma os fins do direito, o seu reflexo sobre a hermenêutica jurídica é imediato, manifestando-se pela amplitude na aplicação dos textos legais, e pela abolição do servilismo á letra da lei. Tal amplitude interpretativa é mínima para aqueles que reputam o juiz seguir a vontade do legislador. Mas se dilata, quando se preconiza ao julgador seguir os fins sociais da lei e as exigências específicas do bem comum, como o faz o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro. É igualmente notável essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIOU, preconizam ao juiz colocar os principios acima dos textos.”

Já o notaram os mestres da hermenêutica, a interpretação das leis é um único processo mental, sendo descabido opor, como se tem freqüentemente feito, a interpretação literal à interpretação lógica. Uma e outra se completam necessariamente, e as deduções racionais, seguindo as inspirações de uma sã lógica, servirão para dar pleno desenvolvimento, quer à vontade da lei, quer aos fins sociais a que ela se destina, quer às exigências do bem comum. Ainda menos cabível será propor ao intérprete a escolha, um tanto infantil, entre o texto e o espírito da lei. O texto intervém como manifestação solene do espírito, inseparável deste, pois o objeto do texto é justamente revelar o espírito. Este prevalece sobre a letra.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506



(...)

A decisão contra a lei pode ser considerada em face das várias operações relativas à aplicação: a interpretação, a adaptação, o afastamento do texto supostamente aplicável. Passemos a focalizar a interpretação.

As idéias do liberalismo revolucionário, anteriormente expostas, tinham estas conseqüências: se o aplicador se afastasse da letra para sentir o espírito da lei, estaria violando a lei. Ainda hoje como observam o Min. EDUARDO ESPÍNOLA e o Des. ESPÍNOLA FILHO, isso se dá. Eis a passagem invocada:

'Muitos juizes se apegam, numa demasia que convém evitar, à letra da lei, aplicando-a, sempre que lhes parece clara, como se não fosse possível descobrir o seu verdadeiro conteúdo, mercê de uma análise crítica, e então repelem toda a sorte de interpretação sob o injustificável pretexto de que não há discussão possível diante do texto translúcido.'

As tendências modernas preconizam ao aplicador que tenha em vista os fins sociais a que a lei se dirige e as exigências do bem comum. Em outras palavras, não viola a lei o aplicador que se afasta de sua letra para seguir os fins sociais a que se destinou a lei, e as exigências do bem comum que lhe servem de fundamento."

Sendo, portanto, dever de o intérprete ater-se mais à essência do que à forma, mais ao espírito do que ao texto da lei, privilegiando, sempre, os ditames da LICC, e considerando que a norma do artigo 5º da Lei nº 9.363/96, além de contrariar a sistemática estabelecida na lei é de fato e juridicamente inaplicável, evidencia-se, às escâncaras, a impossibilidade de se utilizar o referido dispositivo legal como fundamento para se negar a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes na base de cálculo do benefício fiscal em exame.

Não se presta, também, *data venia*, a sustentar a tese até agora prevalente, o argumento de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo seria necessária para "*fins de controle*", como afirmado na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda, por conferir à vontade do legislador importância superior aos fins sociais a que destina a lei e às exigências do bem comum, contrariamente ao entendimento da melhor doutrina, bem representada por CARLOS MAXIMILIANO ("*Hermenêutica e Aplicação do Direito*", 19ª ed., Forense, p. 25):

"A lei é a expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.001715/99-28
Recurso nº : 122.856
Acórdão nº : 202-15.506

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 22: 08: 05
VISTO

2ª CC-MF
FL.

as violações algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato."

Pelo exposto, entendo ter a Recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

Ainda, deve-se tratar da questão de a grande maioria dos produtos exportados estarem excluídos da incidência do IPI, enquadrados na categoria de não-tributados – NT.

Tal é irrelevante. Por força do texto constitucional, produtos exportados encontram-se fora da incidência tributária do IPI, ou seja, possuem, intrinsecamente, o bônus da não-tributação. Assim, o resultado prático é exatamente o mesmo – a não-incidência do IPI.

Outrossim, o objetivo do crédito presumido aqui tratado é cuidar das aquisições oneradas pelo tributo, vinculando a concessão do benefício somente à destinação final do produto industrializado – e é um exagero afirmar-se que o fato de não incidir o IPI numa operação, a mesma estaria descaracterizada como industrialização; um nada tem a ver com o outro. Não há vinculação nem à incidência do PIS e da COFINS na aquisição, tampouco à incidência do IPI na exportação, e os próprios diplomas legais pertinentes à matéria – Lei 9.363/96 e Portaria MF nº38/97, sequer fazem menção a tal fato.

Assim, é de se dar provimento ao pedido da Recorrente, reconhecendo-se o direito à concessão do crédito presumido em relação às parcelas glosadas pela Autoridade preparadora, notadamente às aquisições de insumos adquiridos de não contribuintes do PIS e da COFINS.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004


GUSTAVO KELLY ALENCAR //