



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13052.000022/2002-86  
Recurso nº : 131.392  
Acórdão nº : 202-16.825

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	D. 16 / 02 / 07
C	Rubrica

2ª CC-MF  
Fl.

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

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA.**

Para efeito de determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, a receita de exportação das mercadorias nacionais adquiridas de terceiros deve integrar tanto o dividendo como o divisor.

**INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.**

Tratando-se de custo a que se submete a matéria-prima, deve o mesmo integrar o valor das aquisições incentivadas.

**TAXA SELIC. NÃO-INCIDÊNCIA.**

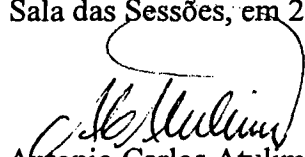
A taxa Selic é imprestável como instrumento de correção monetária, não justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar a concessão de um "plus", sem expressa previsão legal.


**Recurso provido em parte.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso quanto à inclusão da receita de revenda de mercadorias na receita de exportação utilizada na apuração do percentual da receita de exportação/receita bruta e quanto à inclusão dos serviços de industrialização por encomenda na base de cálculo do benefício; e II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à atualização do ressarcimento pela taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Fez sustentação oral o Dr. Dilson Gerent, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2006.

  
Antonio Carlos Atulim  
Presidente

  
Antonio Zomer  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente) e Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 08 / 08 / 2006

  
Cláudio Takafuji  
Secretário da Segunda Câmara



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 08/08/2006

*Cleusa Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13052.000022/2002-86  
Recurso nº : 131.392  
Acórdão nº : 202-16.825

Recorrente : CALÇADOS MAJOLO LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, relativo ao 4º trimestre de 2001, no valor de R\$ 1.024.376,00, apresentado em 09/01/2002.

Apreciando a solicitação, a DRF em Santa Cruz do Sul - RS reconheceu o direito da requerente à importância de R\$ 515.939,21, glosando a parcela remanescente, no valor de R\$ 508.436,79, por entender que o custo das formas e matrizes usadas na fabricação de calçados, não deve compor os cálculos do benefício fiscal e pelo fato de a empresa não ter considerado, na receita bruta utilizada para o cálculo do incentivo, a parcela decorrente da exportação de mercadorias de terceiros.

O Fisco acrescentou o referido valor no total da receita operacional bruta, mas não o considerou no valor das exportações.

Na manifestação de inconformidade, apresentada em 14/01/2003, a empresa requer o ressarcimento da parte glosada, alegando que apenas excepcionalmente realiza exportações de mercadorias por conta e ordem de terceiros, para fins de quitação de compromissos assumidos junto ao Banco do Brasil, vinculados a Adiantamentos de Contratos de Câmbio. Desta maneira, tais operações não teriam nenhuma relação com sua atividade operacional e sequer os custos dessas exportações foram computados no cálculo do benefício.

Assim, entende que a receita das exportações de mercadorias de terceiros não deve influenciar o cálculo do ressarcimento, porém, se esta forma de apuração não for acatada, solicita que o referido valor seja considerado também no total das aquisições. Em defesa de sua tese, traz à colação doutrina e jurisprudência deste Segundo Conselho de Contribuintes.

Com relação à glosa das formas e matrizes, defende o direito de inclusão dos respectivos custos na base de cálculo do ressarcimento, uma vez que a lei instituidora do incentivo não previu a restrição imposta pelo Fisco.

Na mesma peça, requereu que os valores ressarcidos sejam atualizados, "*com a correção monetária plena pelo IPC, e com o cômputo dos juros legais de 1% ao mês desde a data de cada pagamento feito indevidamente e mais a taxa Selic a partir de 01.01.1996*".

Posteriormente, em 10/02/2003, a empresa apresentou aditamento à sua manifestação de inconformidade, para reforçar seus argumentos relativos ao direito de inclusão, na base de cálculo do incentivo fiscal, do custo das formas e matrizes utilizados na fabricação de cada modelo de calçado.

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS deferiu parcialmente o pleito, reconhecendo o direito de utilização, no cálculo do incentivo, dos custos das formas e matrizes, em acórdão assim ementado:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001*

*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. O valor da receita de revenda de mercadoria para o exterior deve ser incluído no cômputo da receita operacional bruta, para o cálculo do benefício.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 08 / 08 / 2006

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13052.000022/2002-86  
Recurso nº : 131.392  
Acórdão nº : 202-16.825

*AQUISIÇÕES DE "FORMAS" E "MATRIZES". É de se admitir, na base de cálculo do benefício, o valor das aquisições de formas e moldes para calçados, insumos não ativados, que são descartados após a produção dos modelos a que se destinam.*

*ABONO DE JUROS SELIC. DESCABIMENTO. Por falta de previsão legal, é incabível o abono de juros Selic no ressarcimento do crédito presumido do IPI.*

*IMPUGNAÇÃO. ADITAMENTO. Com a apresentação tempestiva da impugnação instaura-se a fase litigiosa do processo administrativo, precluindo o direito da autuada fazer novas alegações em petições posteriores.*

*Solicitação Deferida em Parte".*

No recurso voluntário, a empresa requer a inclusão dos custos da industrialização por encomenda na base de cálculo do incentivo e a incidência de atualização monetária segundo os mesmos coeficientes e indexadores aplicados na cobrança de tributos e contribuições federais, desde a data da protocolização do pedido até a data em que cada parcela se tornar disponível para a requerente.

Em reforço do seu pleito, junta cópia integral de acórdãos deste Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos quais foi reconhecido o direito ao incentivo sobre os custos da industrialização por encomenda.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 08/08/2006

2ª CC-MF  
Fl.

*Cleusa Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13052.000022/2002-86  
Recurso nº : 131.392  
Acórdão nº : 202-16.825

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTONIO ZOMER

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido.

Aprecia-se neste julgamento, a inclusão, por parte do Fisco, da receita relativa à exportação de mercadorias de terceiros, no valor da receita bruta utilizada no cálculo do incentivo fiscal, sem que a mesma fosse considerada, também, como receita de exportação, a glosa dos custos de aquisição de industrialização por encomenda e o indeferimento da atualização monetária requerida com base na taxa Selic, desde a data da formulação do pedido até a data da sua efetivação.

Na manifestação de inconformidade a recorrente defende, como pedido alternativo, que o valor da receita de exportação das mercadorias de terceiros seja considerado, não só como receita de exportação, mas também como insumo.

A jurisprudência majoritária deste Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais determina que a receita de mercadorias de terceiros integra tanto a receita bruta como a receita de exportação, porém não o valor dos insumos utilizados como base de cálculo do incentivo. A teor dessa jurisprudência, conclui-se que não se encontra, na legislação que regulamenta o crédito presumido de IPI, autorização para a exclusão, do cômputo da receita bruta, da receita de exportação de mercadoria de terceiros, assim como não há previsão legal para que o valor pago na aquisição de mercadorias de terceiros, que não sofrem qualquer operação de industrialização no estabelecimento do produtor-exportador, componha a base de cálculo do incentivo, reservada apenas às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

No que diz respeito à não-consideração da receita de exportação advinda de produtos adquiridos de terceiros como receita de exportação, para a determinação da relação percentual entre esta e a receita operacional bruta, vejo razão nos protestos da recorrente. Com efeito, uma coisa é a exigência legal para a caracterização do beneficiário do crédito presumido, ou seja, a condição de empresa produtora e exportadora, o que pressupõe a exportação de produtos de fabricação própria diretamente ou através de empresa comercial exportadora; outra é, uma vez firmada a condição de empresa produtora e exportadora, inferir que a receita de exportação de produtos adquiridos de terceiros não possa compor a receita de exportação para efeito do cálculo do percentual utilizado para determinação da base de cálculo do incentivo.

Ademais, a Lei nº 9.363/96 trata as receitas de forma genérica e a Portaria MF nº 38/97 (art. 3º, § 15, II), que define a receita bruta de exportação para efeito da apuração do crédito presumido, condiciona apenas que o objeto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora seja "mercadorias nacionais".

Por outro lado, se examinarmos a questão em termos econômicos, também não faz sentido a inclusão da receita em questão apenas no total da receita bruta, porque se essa parcela não for, igualmente, incluída na receita de exportação, não se estaria assegurando a correta determinação, dentre os insumos adquiridos para o processo produtivo, do montante aplicado nos produtos de fabricação própria exportados.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 08 / 08 / 2006

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13052.000022/2002-86  
Recurso nº : 131.392  
Acórdão nº : 202-16.825

Da mesma forma, os princípios contábeis impõem a isonomia de procedimentos, ou seja, que a receita bruta de exportação seja considerada nas duas parcelas utilizadas para o cálculo do percentual de exportação.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já apreciou essa matéria por diversas vezes, tendo registrado o entendimento de que a receita de exportação, a ser considerada no cálculo do percentual entre esta e a receita operacional bruta, não deve sofrer expurgos, como demonstram as seguintes ementas:

*"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - Para fins de apuração da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, inclui-se no cálculo de ambas o valor correspondente às exportações de produtos adquiridos de terceiros, mas tais produtos são excluídos do valor correspondente às compras de insumos." (Acórdão nº CSRF/02-01.452, de 09/09/2003).*

*"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI REFERENTE AO PIS E A COFINS – 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 art. 1º da Lei n.º 9.363 de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. (art. 2º, da Lei n.º 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão." (Acórdão nº CSRF/02-01.592, de 27/01/2004).*

Ante o exposto, impõe-se que, no caso presente, a receita da exportação de mercadorias de terceiros seja considerada, também, no valor total das exportações, utilizado para o cálculo da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta.

No tocante à glosa dos custos de industrialização por encomenda, incluídos pela recorrente no cálculo do ressarcimento de IPI, a empresa informa, na manifestação de inconformidade, que, para o regular exercício de sua atividade, adquire couros prontos para o corte, isto é, já beneficiados, e também peças de couros que precisam passar por um processo de beneficiamento. No primeiro caso, o fornecedor embute no preço de venda, além do valor da matéria-prima, os gastos que têm com o seu beneficiamento. No segundo, após adquirir o couro semi-acabado, a recorrente utiliza-se do serviço de outras pessoas jurídicas, que beneficiam o couro, deixando-o em condições de uso na fabricação dos calçados que exporta.

No primeiro caso, não há controvérsias a respeito do direito de a indústria adquirente do couro beneficiado incluir no cálculo do incentivo o total pago na sua aquisição, já que dúvidas também não existem de que esse couro é matéria-prima utilizada na fabricação de calçados para exportação.

Se assim o é no primeiro caso, não vejo como não reconhecer o mesmo direito no segundo, no qual a única diferença reside no fato de que a obtenção da matéria-prima, necessária ao desenvolvimento das atividades industriais, envolve a compra do couro semi-elaborado de um fornecedor e o beneficiamento de outro. Como para a indústria de calçados só interessa o couro beneficiado, que é sua matéria-prima, neste segundo caso, tanto quanto no primeiro, a agregação do beneficiamento ao couro semi-elaborado transforma-o em matéria-prima, utilizável no processo industrial do exportador. Desta forma, o custo do beneficiamento acresce-se ao custo do couro semi-acabado, compondo, assim, o custo da matéria-prima.

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 08 / 08 / 2006

2º CC-MF  
Fl.

Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13052.000022/2002-86  
Recurso nº : 131.392  
Acórdão nº : 202-16.825

Acrescente-se a isto que o objeto do benefício fiscal não é o aperfeiçoamento do couro, que não será exportado, mas sim os calçados, que são fabricados com o couro beneficiado. Desta forma, sendo inerente à atividade industrial de fabricação de calçados a aquisição do couro beneficiado, quando este beneficiamento for efetuado por terceiro, o custo dessa operação integra o custo da matéria-prima, devendo ser incluído no cálculo do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 9.363/96.

Não é diferente o entendimento predominante neste Segundo Conselho de Contribuintes e também na Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se pode verificar nas ementas abaixo colacionadas, a título de exemplo:

*"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO ÀS EXPORTAÇÕES (LEI Nº 9.363/96) - PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR ENCOMENDA - Investigada a atividade desenvolvida pelo executante da encomenda, se caracterizada a realização de operação industrial, o recebimento dos produtos industrializados por encomenda por parte do encomendante, uma vez destinados a nova industrialização, corresponde à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, integrando assim a base de cálculo do crédito presumido (Lei nº 9.363/96, artigo 2º). Irrelevante, no caso, se a remessa ao encomendante dos produtos industrializados por encomenda ocorreu com suspensão ou tributação do IPI, importa sim a configuração dos produtos desse modo industrializados como insumos para nova industrialização a cargo do encomendante. Recurso voluntário ao qual se dá provimento." (Acórdão nº 201-76.467, de 15/10/2002).*

*"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E DE COFINS - BENEFICIAMENTO REALIZADO POR TERCEIROS - Tratando-se de operação necessária para que a matéria-prima possa ser utilizada no processo produtivo, deve o valor do beneficiamento integrar o custo da matéria-prima. Recurso ao qual se dá provimento." (Acórdão nº 202-14.469, de 04/12/2002).*

*"IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - 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 efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96." (Acórdão nº CSRF/02-01.905, de 12/04/2005).*

Pelo exposto, reconheço o direito da recorrente de incluir na base de cálculo do crédito presumido do IPI, o valor pago pela industrialização encomendada a terceiros, quando dela se origina matéria-prima utilizada na fabricação dos produtos exportados.

Por fim, avalia-se a possibilidade de incidência de juros no ressarcimento, calculados de acordo com a evolução da taxa Selic. O pleito está fundado na interpretação analógica do disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, que prescreveu a aplicação da taxa Selic na restituição e na compensação de débitos tributários.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou-se no sentido de que a atualização monetária, segundo a variação da UFIR, era devida no período entre o protocolo do pedido e a data do respectivo crédito em conta corrente do valor de créditos incentivados do IPI em pedidos de ressarcimento, conforme metodologia de cálculo explicitada no Acórdão CSRF/02-0.723, válida até 31/12/1995.

6



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 08 / 08 / 2006

Cleúza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13052.000022/2002-86  
Recurso nº : 131.392  
Acórdão nº : 202-16.825

Entretanto esta jurisprudência não ampara a pretensão de se dar continuidade à atualização desses créditos, a partir de 31/12/1995, com base na taxa Selic, consoante o disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, apesar de esse dispositivo legal ter derogado e substituído, a partir de 1º de janeiro de 1996, o § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que foi utilizado, por analogia, pela CSRF, para estender a correção monetária nele estabelecida para a compensação ou restituição de pagamentos indevidos ou a maior de tributos e contribuições ao ressarcimento de créditos incentivados de IPI.

Com efeito, todo o raciocínio desenvolvido no aludido acórdão, bem como no Parecer AGU nº 01/96 e nas decisões judiciais a que se reporta, dizem respeito exclusivamente à correção monetária como "*...simple resgate da expressão real do incentivo, não constituindo 'plus' a exigir expressa previsão legal*".

Ora, em sendo a referida taxa a média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, é evidente a sua natureza de taxa de juros e, assim, a sua desvalia como índice de inflação, já que informado por pressuposto econômico distinto.

Por outro lado, o fato de o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 ter instituído a incidência da taxa Selic sobre os indébitos tributários a partir do pagamento indevido, com o objetivo de igualar o tratamento dado aos créditos da Fazenda Pública aos dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido ou a maior de tributos, não autoriza a aplicação da analogia, para estender a incidência da referida taxa aos valores a serem ressarcidos, decorrentes de créditos incentivados do IPI.

Aqui não se está a tratar de recursos do contribuinte que foram indevidamente carregados para a Fazenda Pública, mas sim de renúncia fiscal com o propósito de estimular setores da economia, cuja concessão, à evidência, subordina-se aos termos e condições do poder concedente e necessariamente deve ser objeto de estrita delimitação pela lei, que, por se tratar de disposição excepcional em proveito de empresas, como é consabido, não permite ao intérprete ir além do que nela estabelecido.

Portanto, a adoção da taxa Selic como indexador monetário, além de configurar uma impropriedade técnica, implica uma desmesurada e adicional vantagem econômica aos agraciados (na realidade um extra, "plus"), sem a necessária previsão legal, condição inarredável para a outorga de recursos públicos a particulares.

Pelo exposto, dou **provimento parcial ao recurso** para incluir a receita da exportação de mercadorias de terceiros na determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, e para que seja considerado no cálculo do incentivo, pelo lado das aquisições, o custo da industrialização por encomenda efetuada sobre a matéria-prima utilizada pela recorrente.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2006.

ANTONIO ZOMER