



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**QUARTA CÂMARA**

**Processo n°** 13308.000086/00-96

**Recurso n°** 135.805

**Matéria** IPI-CRÉDITO PRESUMIDO

**Acórdão n°** 204-02188

**Sessão de** 27 de fevereiro de 2007

**Recorrente** CANINDÉ CALÇADOS LTDA.

**Recorrida** DRJ- RECIFE/PE

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados –

Período de apuração: 01/01/2000 a 13/03/2000

Ementa:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE MATERIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM REMETIDOS PARA COMPLETA INDUSTRIALIZAÇÃO EM ESTABELECIMENTOS DE TERCEIROS. CABIMENTO. CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PRODUTOR. O estabelecimento exportador, equiparado a produtor nos termos do art. 4º da Lei nº 4.502/64 faz jus ao crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, seja por se enquadrar no conceito de exportador, seja porque este conceito não pode alterar o objetivo da norma, de garantir o resarcimento das exações ao PIS e Cofins incidentes no ciclo de produção de produtos exportados na forma de precedente jurisprudencial deste e. Conselho de Contribuintes.

Recurso Voluntário Provido em Parte

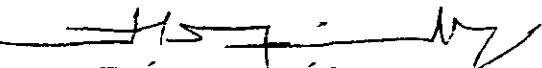
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao

recurso para reconhecer o direito ao crédito presumido, ressalvando a possibilidade de a Fiscalização conferir os cálculos apresentados, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres quanto a Taxa Selic. Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Sérgio S. Melo.

  
**HENRIQUE PINHEIRO TORRES**

Presidente

  
**FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ**

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Leonardo Siade Manzan.

## Relatório

A matéria a ser decidida no âmbito do presente Recurso diz respeito ao direito da Recorrente ao ressarcimento de IPI calculado sobre as aquisições de matérias-primas produtos intermediários e material de embalagem remetidos para industrialização em estabelecimentos de terceiros, cujos produtos resultantes da industrialização foram exportados pela encomendante ora Recorrente.

De rigor, já de início destacar que os Pedidos de Ressarcimento ora em análise não contemplam cálculo do incentivo sobre as parcelas cobradas pelos industrializadores a título de mão-de-obra e que os industrializadores retornam os produtos finais ao encorrendante que os exporta sem a realização de nova industrialização.

Os fatos encontram-se assim descritos no relatório que compõe a decisão recorrida:

*"O processo versa sobre crédito presumido do IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, conforme previsto na Lei nº 9.363/96 e Portaria MF nº 38, de 27/02/97, no total de R\$ 272.290,11 (duzentos e setenta e dois mil, duzentos e noventa reais e onze centavos), referente ao 1º trimestre de 2000.*

*2. Conforme fls. 16 e 141, a interessada também requereu compensação com os débitos informados nos respectivos "Pedidos de Compensação".*

*3. O Serviço de Fiscalização – SEFIS da Delegacia da Receita Federal em Fortaleza, concluiu pelo indeferimento do crédito, com base nas seguintes informações presentes no Termo de Verificação Fiscal (fls.31/42):*

*3.1. As notas e livros fiscais apresentados pela contribuinte não atendem aos requisitos estabelecidos na legislação, não possibilitando saber se os insumos adquiridos foram realmente utilizados no processo produtivo, sendo inidôneos nos termos do art.300 do RIPI:*

*Art. 300. É considerado inidôneo, para os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do fisco, sem prejuízo do disposto no art. 330, o documento que:*

*I - não seja o legalmente previsto para a operação;*

*II - omita indicações exigidas ou contenha declarações inexatas;*

*III - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza;*

*IV - não observe outros requisitos previstos neste Regulamento.* //

3.2. O processo de industrialização é realizado por 19 (dezenove) estabelecimentos, sendo a primeira etapa o beneficiamento do couro wet-blue (couro semi-acabado), que representa cerca de 50% do valor dos insumos agregados ao produto final;

3.3. O couro é entregue aos estabelecimentos industriais sem transitar pelo adquirente, no caso a requerente. As notas fiscais representativas de tais operações não foram emitidas em conformidade com o que dispunha o art.391 do RIPI 98:

Art. 391. Nas operações em que um estabelecimento mandar industrializar produtos, com matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de terceiros, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues diretamente ao industrializador, será observado o seguinte procedimento:

I - pelo remetente das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem:

a) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente, com a qualificação do destinatário industrializador pelo nome, endereço e números de inscrição no CNPJ e no Fisco Estadual; a declaração de que os produtos se destinam a industrialização; e o destaque do imposto, se este for devido;

b) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento industrializador, para acompanhar as matérias-primas, sem destaque do imposto, e com a qualificação do adquirente, por cuja conta e ordem é feita a remessa; a indicação, pelo número, série, se houver, e data da nota fiscal referida na alínea "a"; e a declaração de ter sido o imposto destacado na mesma nota, se ocorrer esta circunstância;

II - pelo estabelecimento industrializador, na saída dos produtos resultantes da industrialização; emitir nota fiscal em nome do encomendante, com a qualificação do remetente das matérias-primas e indicação da nota fiscal com que forem remetidas; o valor total cobrado pela operação, com destaque do valor dos produtos industrializados ou importados pelo estabelecimento, diretamente empregados na operação, se ocorrer essa circunstância, e o destaque do imposto, se este for devido.

3.4. Segundo a interessada, todas as matérias-primas, após devidamente conferidas, teriam dado entrada em seu estoque, e baixadas quando remetidas às cooperativas para a industrialização de palmilhas, solados pré-fabricados e calçados, tudo em conformidade com o RICMS;

3.5. Apesar da informação da matriz de que todas as matérias-primas teriam sido por ela compradas, constata-se do relatório "Transferências de Santa Quitéria para Canindé" que parte houvera sido adquirida pelo estabelecimento filial;

3.6. Considerando a existência de importações através do processo de "drawback", não é possível, do controle de estoques, livros e notas fiscais, distinguir quais produtos teriam sido fabricados com insumos nacionais e quais com insumos importados, não podendo ser estes levados em conta no cálculo do crédito presumido;

3.7. A relação "Demonstrativo das Vendas Referente Remessas p/ Depósito", por apresentar inconsistências, confirma lacunas e falhas existentes no controle de

estoques, nos livros de entrada e saída de mercadorias e nas notas fiscais emitidas pela contribuinte;

3.8. Com relação às saídas a título de “remessa de amostra” ou “remessa para teste de amostra”, no total de R\$ 309.151,76 (trezentos e nove mil, cento e cinqüenta e um reais e setenta e seis centavos), os valores dos créditos de IPI, “...que possivelmente foram lançados na entrada destas mercadorias”, não tinham sido estornados;

3.9. De igual modo, quando da venda de mercadorias adquiridas e/ou recebidas de terceiros, não houve o “...devido estorno de possíveis créditos lançados nas respectivas entradas”;

3.10. Operações de “venda para entrega futura” não foram desta forma registradas na documentação e livros fiscais;

3.11. Não obstante constarem do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ filiais em Santa Quitéria (1), Crateús (2), Portão/RS (1) e Canindé (1), apenas foram apresentados à fiscalização documentos e livros fiscais relativos à matriz e da filial em Santa Quitéria;

3.12. A requerente não realizou nenhuma operação de industrialização desde o início do processo. Apesar disso, escriturou como entrada operações com sua filial em Santa Quitéria sob a rubrica “Transferências para Industrialização” – CFOP 121;

3.13. Segundo a contribuinte:

a) a empresa Musa Calçados Ltda, sediada no Estado do Rio Grande do Sul, seria a responsável pelo “Desenvolvimento técnico de cada modelo”, a “Elaboração técnica”, o “Desenvolvimento dos ferramentais”, o “Desenvolvimento de insumos”, e a “Elaboração do layout da fábrica”;

b) limita-se a realizar a “Programação do pedido”, o “Fracionamento dos pedidos”, a “Especificação dos insumos e materiais acessórios” e a “Emissão de ordens de produção”, bem como a comprar, receber e conferir os insumos antes de enviá-los às unidades de produção;

c) as unidades de produção estabelecidas em Canindé, Crateús e Santa Quitéria, receberiam e separariam a documentação de programação e os materiais, enviando os “lotes de produção” para as cooperativas, sendo estas responsáveis pela fabricação dos componentes dos calçados (palmilhas e solados pré-fabricados);

d) a requerente seria proprietária de todo o maquinário, cedido às cooperativas em regime de comodato;

e) o processo de produção nas cooperativas é acompanhado por seus funcionários, desde a primeira operação;

3.14. As remessas dos produtos industrializados por terceiros, fora do estabelecimento industrial da requerente, não poderiam ser tratadas como prestação de serviços, da forma como foram consignadas nas respectivas notas fiscais.

*Deveriam refletir operações de industrialização, com o registro do IPI destacado, se devido;*

*3.15. Ao dar saída aos produtos recebidos dos estabelecimentos responsáveis pela industrialização, a requerente os descreve corretamente nas notas fiscais de saída, ainda que sem a respectiva classificação fiscal; no entanto, o controle de estoques resulta irregular em razão dos registros das entradas, vez que foram escriturados como “mão-de-obra e devolução simbólica de insumos”;*

*3.16. Considerando a quantidade e complexidade das operações e o número de pessoas jurídicas envolvidas, não há lógica entre o fluxo de insumos entregues para industrialização e os produtos devolvidos pelas unidades industriais, não estando suficientemente comprovado pela documentação fiscal apresentada pela interessada;*

*3.17. A empresa fabrica jaquetas de couro (alíquota de IPI de 10%) e vale-se de outros fabricantes que não as cooperativas, apesar de apenas se referir acerca destes fatos ao relatar quais os produtos que comercializa e ao fazer menção em sua última informação prestada à fiscalização.*

*4. A Delegada da DRF- Fortaleza (CE), em 10/12/02, indeferiu integralmente o pedido de resarcimento, com base em proposta do Serviço de Orientação e Análise Tributária - SEORT (fl.144) e nas razões expostas no Termos de Verificação elaborado pelo SEFIS. In verbis:*

*“De acordo com a forma proposta, que ora aprovo, e no uso da COMPETÊNCIA conferida pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, publicada no DOU em 29/08/01, INDEFIRO o pedido no valor de R\$ 272.290,11 (duzentos e setenta e dois mil, duzentos e noventa reais e onze centavos), pelas razões expostas no Termo de Verificação Fiscal (...)”*  
*(fl.145)*

*5. Devidamente cientificada do despacho decisório, a interessada interpôs manifestação de inconformidade (fls. 148/159), por meio da qual argumenta:*

- a) o agente fiscal não compreendera seu processo industrial;*
- b) planilha anexa descreveria os insumos e materiais de embalagem utilizados no processo de industrialização;*
- c) à exceção do couro, as notas fiscais relativas à aquisição de cola, solvente, produtos químicos em geral e material de embalagem, indicariam a compra e o recebimento dos produtos pela requerente;*
- d) parte dos insumos teria transitado por seu estabelecimento, e a outra parte, entregue diretamente aos estabelecimentos responsáveis pela industrialização, tudo conforme notas fiscais que seguiram rigorosamente o disposto no art.391 do RIPI 98;*
- e) o valor das importações de couro, referentes ao regime aduaneiro de “drawback”, não teria sido incluído na base de cálculo do crédito presumido pleiteado;*
- f) toda a produção voltava-se à exportação;*

g) quanto ao couro sem beneficiamento (cerca de 50% do total), era entregue diretamente a terceiros estabelecimentos industriais, sem transitar pela matriz, estando as notas fiscais em consonância com a legislação, bastando a fiscalização, em nome da verdade material, observar tal fato;

h) a remessa dos insumos às cooperativas estaria "...respaldada pelo Regulamento Estadual do ICMS, mediante emissão de nota fiscal CFOP 5.93 (Saídas para industrialização por encomenda)", em que o material enviado estaria detalhado;

i) por sua vez, a cooperativa, "...após a industrialização do calçado, emitia nota fiscal CFOP 5.94 (Retorno Simbólico dos Insumos Utilizados da Industrialização por encomenda) acrescida da CFOP 5.13 (Industrialização efetuada por outras empresas). Nestas notas fiscais a cooperativa relacionava o material utilizado, mencionando que o mesmo era o constante nas notas CFOP 5.93 tais e tais emitidas pela requerente";

j) a escrituração, em seus livros fiscais, das notas fiscais referentes ao processo produtivo, comprovaria a utilização dos insumos na fabricação dos calçados. De igual modo, as notas fiscais emitidas por ocasião de suas vendas para o exterior provariam, de maneira inconteste, que os calçados foram exportados;

l) "(...) é de fundamental importância que se diga que a requerente exportava 98% dos seus produtos; o que nos leva a conclusão que todos os insumos, matéria-prima, e material de embalagem, adquiridos pela requerente, e relacionados na base de cálculo do IPI presumido pedido, obrigatoriamente, foram utilizados para fabricação de produtos exportados";

m) os valores a que faz jus deveriam ser corrigidos pela taxa SELIC.

6. Considerando ser impossível apresentar todos os documentos, haja vista a quantidade de notas fiscais, a empresa esclareceu que toda a documentação comprobatória de sua pretensão estava disponível em sua sede.

7. Em 23/01/03, a requerente peticionou à DRF – Fortaleza (CE), que acostou ao processo cópias de notas fiscais de exportação que deixaram de ser anexadas à manifestação de inconformidade (fls.315/539).

8. Tendo sido o processo encaminhado para julgamento, o Presidente da 5ª Turma da DRJ – Recife decidiu pela realização de diligência, para que alguns pontos fossem esclarecidos. In verbis (fls. 541/545):

Questão 1 - Segundo a fiscalização, o couro não transita pelo estabelecimento adquirente, em operação triangular que não atende ao disposto no art. 391 do RIPI/98. Entretanto, a impugnante afirma que o couro importado não faz parte da base de cálculo do pedido de ressarcimento, aduzindo que a documentação do restante dos insumos observava a legislação de regência.

Providência: verificar, especificamente em relação às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem integrantes do pedido de ressarcimento do estabelecimento requerente, aqueles que lhe foram diretamente entregues e aqueles que, não transitando pelo estabelecimento,

tiveram sua documentação fiscal emitida de acordo com as normas regulamentares.

Questão 2 – Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal, a remessa de todos os insumos adquiridos pela interessada é feita para terceiros, que, após a industrialização, retorna os materiais como remessa simbólica dos insumos, com cobrança de mão-de-obra, sem que haja descrição dos produtos que estão sendo devolvidos, em desacordo com a legislação do IPI.

A contribuinte, por seu turno, assegura que a remessa dos insumos era feita mediante emissão de nota fiscal de "saídas para industrialização por encomenda", com descrição detalhada do material enviado e que, após a industrialização, a cooperativa emitia nota fiscal de "retorno simbólico dos insumos utilizados na industrialização por encomenda", acrescida de nota fiscal de "industrialização efetuada por outras empresas". Aduz que, nessas notas, a cooperativa relacionava o material utilizado, mencionando tratar-se dos insumos constantes das notas emitidas pela interessada quando da saída para industrialização por encomenda, o que permitiria, juntamente com o exame de sua escrituração, a apuração dos insumos utilizados na fabricação dos produtos.

Observa-se, nos autos, que a interessada acostou notas fiscais emitidas pela cooperativa, quando do retorno da encomenda, nas quais há, de fato, descrição dos insumos devolvidos, além da referência às notas emitidas pela interessada para saída destinada à industrialização por encomenda.

Providências:

(a) verificar, apenas no que se refere aos insumos atinentes ao pedido formulado neste processo, e apenas em relação ao estabelecimento matriz, se há condições para que sejam identificados aqueles adquiridos pela interessada e efetivamente empregados nos produtos por ela fabricados;

(b) não havendo condições para identificação ainda que parcial, explicitar as razões para tanto. Em se tratando de óbice alusivo ao Regulamento do Imposto, informar se a documentação e a escrituração fiscal encontram-se insanavelmente irregulares, de modo a impossibilitar ou prejudicar integralmente o direito postulado pela requerente, hipótese em que devem ser acostadas provas e apontados especificamente os dispositivos legais infringidos (artigo, inciso, alínea etc).

Questão 3 – Trata-se de apurar, com foco nas matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem integrantes do pedido de resarcimento, valores do crédito presumido relativo aos insumos nacionais utilizados na industrialização dos produtos destinados à exportação para o exterior.

Providências:

(a) verificar se as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem integrantes do pedido atendem aos requisitos, conceitos e definições previstos nos Pareceres Normativos CST nº 181/74 e nº 65/79;

(b) dentre os insumos assim conceituados e admitidos, calcular e demonstrar, sem o cômputo de custos ou despesas de serviços, o valor do crédito presumido do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e

*material de embalagem adquiridos pelo estabelecimento requerente - matriz - no mercado interno, na forma prescrita pela Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, indicando as eventuais glosas efetuadas e suas correspondentes razões.*

**Questão 4 – Taxa Selic**

*Providência – Havendo reconhecimento de crédito, examinar a solicitação quanto à aplicação da taxa Selic.*

*9. Em resposta à diligência solicitada, o SEFIS da DRF – Fortaleza (CE), após analisar novos documentos apresentados e declarações da requerente, descreveu as conclusões que considerou relevantes no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 863/873), a seguir resumidas:*

*9.1. Conforme Livro Razão de Estoques, a avaliação dos bens foi efetuada pelo custo médio;*

*9.2. A matriz, nos períodos de janeiro a junho de 1999 e de janeiro a abril de 2000, não registrou a escrituração dos produtos acabados. Os livros referentes ao período de maio a junho de 2000 não foram apresentados;*

*9.3. Algumas razões evidenciam a escrituração equivocada do Livro Registro de Inventário, sendo impossível identificar quais insumos foram de fato utilizados no processo de industrialização:*

*a) no estoque de produtos acabados, relativo a dezembro de 1998, não constariam os produtos que, de acordo com declaração da requerente, teriam sido industrializados, mas apenas um somatório de valores;*

*b) conhecendo-se o primeiro produto comercializado no ano de 1999 (sapato de couro bovino curtido), restaram algumas indagações: “(...) como este produto deu saída, se ele não constava no estoque final dos respectivos livros Registro de Estoques? Como QUANTIFICAR E VALORAR o produto? Como apurar o custo dos produtos vendidos, se não há elementos reais para elaboração da memória de cálculo para tal? Como justificar que as matérias primas, os produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos (constantes do pleito) foram efetivamente utilizados na industrialização...”;*

*c) no ano de 1999 a interessada demonstrou o registro de produtos prontos, no entanto, conforme notas fiscais de saídas emitidas no primeiro e segundo dias úteis do ano de 2000, foram comercializadas quantidades superiores, restando sem justificativa a saída de produtos que não constavam do inventário em dezembro de 1999;*

*d) apesar de registrar no inventário inúmeras qualidades de colas, fitas, varetas, lixas, caixas e papel, inclusive com preços variados, tudo em conformidade com as notas fiscais de aquisição que descrevem de maneira individualizada tais insumos, nas notas fiscais de saída para as cooperativas os produtos foram descritos de maneira genérica (v.g., “colas div.”, “fitas div.”, “caixas div.”, “papel div.”, “lixas div.”). Da mesma forma, a devolução desses insumos para a matriz não foi realizada de forma específica;*

e) nas notas fiscais, cuja natureza da operação refere-se a “retorno de empréstimo”, emitidas pela empresa Banas Calçados e Componentes Ltda, utilizou-se a mesma sistemática de descrever os produtos genericamente.

9.4. “(...) Como é feito o controle de estoque da empresa quando não há especificação detalhada dos insumos que estão sendo efetivamente utilizados? Portanto é próprio acrescentar da impossibilidade de se verificar os valores pleiteados, face a inexistência de corretos controles para apuração de custos e controles de estoques”;

9.5. A existência nos Livros Registro de Estoques do item “Total do Fornecedor” indica uma escrituração errada, pois, estando em poder dos fornecedores na data do inventário, conforme afirmado pela requerente, não poderiam os insumos figurar como estoque, vez que ainda não teriam entrado no estabelecimento da empresa;

9.6. Conforme esclarecimentos da inconformada, agregava-se ao valor dos insumos devolvidos pelas cooperativas determinadas importâncias que, na verdade, tratavam-se de uma “...indenização por uma remessa de produção (da impugnante) àquém da que a cooperativa estaria apta a realizar, produção esta estabelecida em cláusula contratual, conforme notas fiscais em anexo”, procedimento errôneo, vez que tais valores não poderiam simplesmente ser considerados como insumos;

9.7. Não há como a contribuinte provar o que era real no estoque (produto final ou em elaboração), haja vista inexistir registro destes produtos, mas tão-somente de “...insumos agregados a mão de obra e outros itens (perdas)”. De igual modo, impossível identificar em quais produtos foram agregados os valores registrados como “complementação de mão de obra cobrada quando do retorno de produtos semi acabados e/ou acabados”;

9.8. Não há meios de sanar uma contabilidade realizada de maneira incorreta, de forma a determinar precisamente os valores a serem ressarcidos à contribuinte.

10. Devidamente científica do resultado da diligência (fl.883), a interessada aditou sua manifestação de inconformidade nos seguintes termos, em síntese:

a) de acordo com o art.1º da Lei nº 9.363/96, o objetivo do governo era desonerar as exportações nacionais, não o de criar dificuldades às empresas produtoras e exportadoras;

b) o argumento da fiscalização, de que os elementos apresentados não conferiam garantia da utilização dos insumos na industrialização de produtos exportados, não merece prosperar. “(...) será que a apresentação de todas as notas de entradas dos insumos, juntamente com as fichas técnicas de todos os produtos fabricados, que sempre estiveram a disposição da fiscalização, e as RE's das exportações não comprovam a utilização dos insumos nos produtos fabricados e sua exportação, e consequentemente o direito ao crédito estabelecido pela legislação acima citada?”;

c) o fato de exportar 98 % (noventa e oito por cento) de sua produção leva à conclusão de que quase a totalidade dos insumos adquiridos foi utilizada na fabricação dos produtos industrializados.

11. Ao final, a requerente solicitou que lhe fosse concedido "...o direito de apresentar um laudo técnico com base nas fichas técnicas dos produtos fabricados e exportados por esta empresa, já que nem no Termo de Verificação e nem no Relatório de Diligência, estes documentos foram considerados, ou alternativamente, essa DRJ determinar a elaboração de um laudo através de uma entidade pública (ex. NUTEC/UFC - CE) ou privada (ex. IPT), onde a impugnante colocaria a disposição destes órgãos as centenas de fichas técnicas existentes para o exame e avaliação destas".

A douta Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife indeferiu o pedido em decisão assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. REQUISITOS. AVALIAÇÃO DE INSUMOS. Se a empresa não possui sistema de custo coordenado e integrado com a escrituração comercial, a avaliação dos insumos, durante o mês, deve ser efetuada pelo método PEPS (Arts. 3º, §8º, da Portaria MF nº 38, de 27/02/97, e da IN SRF nº 23, de 13/03/97), sendo incabível, para fins de gozo do benefício, a avaliação das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem pelo custo médio."

Inconformada com a r. decisão, a Recorrente interpôs o presente recurso com a reiteração e o reforço de suas razões pela procedência do pedido.

É o Relatório.

ff

## Voto

Conselheiro FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ, Relator

Conforme relatado, a d. Delegacia da Receita Federal em Fortaleza-CE indeferiu o pedido ao argumento de irregularidades na escrituração fiscal da Recorrente, notadamente nos Livros Registro de Controle da Produção e Estoque- Modelo 3 e de Inventário- Modelo 7 e nas Notas Fiscais de remessas e retornos simbólicos de industrialização.

A d. DRJ em Recife-PE, em vista da decisão da d. DRF em Fortaleza-CE e das alegações e documentos juntados aos autos pela ora Recorrente, determinou fosse realizada diligência, ocasião na qual formulou quesitos que tiveram por objetivo evidenciar a existência do direito pleiteado, especialmente sobre a regularidade das aquisições de insumos, remessas e retornos de industrialização, de modo a comprovar a efetividade das operações e o termo inicial da taxa Selic postulada.

A autoridade incumbida da realização da diligência, por seu turno, apontou diversos óbices à procedência do pedido, todos relacionados a irregularidades na escrituração dos Livros de Registro de Controle da Produção e Estoque- Modelo 3 e de Inventário- Modelo 7, que entendeu relevantes para o reconhecimento do direito, e, dessa forma, deixou de responder de forma objetiva e completa aos bem lançados quesitos formulados pela d. DRJ em Recife-PE. Também questionou a regularidade das emissões de Notas-Fiscais nas remessas e retornos simbólicos de industrialização.

Assim, a d. DRJ em Recife-PE entendeu que a matéria não se encontrava suficientemente esclarecida e optou por proferir decisão pelo indeferimento do pedido ao argumento de que o cálculo fora procedido pelo custo médio e não pelo PEPS, o que contrariou as disposições dos arts. 3º, §8º, da Portaria MF nº 38, de 27/02/97 e da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já que a empresa não possui sistema de custo coordenado e integrado com a escrituração comercial.

De início observo que há nos autos elementos suficientes à apreciação do pedido (foram juntadas aos autos as Notas Fiscais de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, as Fichas Quantitativas de Controle de Estoques, as Notas fiscais de Exportação, etc) e que, por ocasião da execução da decisão terá a autoridade oportunidade de conferir os documentos juntados aos autos, confrontando-os com as bases de cálculo adotadas para o cálculo do incentivo, inclusive ajustando o cálculo de acordo com o método PEPS, se tal alterar o valor do pedido formulado.

Também observo que não há nos autos discussão nem evidência de que teriam sido incluídos na base de cálculo do crédito presumido valores cobrados pelos industrializadores a título de mão-de-obra pelas industrializações procedidas, cuja validade entendo restrita às hipóteses nas quais a industrialização realizada seja operação intercalar seguida de nova industrialização pelo encomendante-exportador, conforme orientação jurisprudencial das e. Câmaras deste Segundo Conselho e da c. Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. 202-15.733, Rel. Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Sessão de 11/8/2004 e Ac. CSRF/02-01.906, Rel. Dalton César Cordeiro de Miranda, Sessão de 12/4/2005).

No caso dos autos, ficou demonstrado que os pedidos incluíram apenas o valor das aquisições das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pela Recorrente e por esta remetidos para industrialização de componentes (palmilhas ou solados pré-fabricados) em estabelecimentos de terceiros, dentre os quais diversas cooperativas de trabalhadores constituídas de acordo com o modelo provido ao empreendimento da Recorrente pelo Governo do Estado do Ceará.

De acordo com as informações fiscais e a documentação que integra os autos, observa-se de início que tais cooperativas sempre funcionaram dentro do estabelecimento da Recorrente, e as industrializações foram realizadas com a utilização de maquinário de propriedade desta, cedido em comodato, razão pela qual pode-se afirmar que não houve, propriamente, saídas para industrialização, sendo correto também afirmar que tais apenas consubstanciaram operações fictas, o que torna de menor relevância as alegadas irregularidades nas remessas e retornos de industrialização que, de fato, não ocorreram.

Feitas essas considerações prévias, passo à análise do direito postulado.

O direito ao ressarcimento de crédito presumido de IPI tem por fundamento o art. 1º da Lei nº 9.363, de 13 de Dezembro de 1996, assim redigido:

*"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

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

Observo que para a configuração do direito é necessário que a exportação seja decorrente de produção no país e com a utilização de Matérias-Primas-MP, Produtos Intermediários-PI e Material de Embalagem-ME adquiridos no mercado interno.

É, portanto, um incentivo à produção nacional e à exportação da produção ao exterior, mediante o ressarcimento de tributos que presumidamente oneraram o ciclo produtivo (5,37% correspondia a duas vezes em forma composta a soma das alíquotas das exações internas PIS e Cofins).

É fato que as aquisições de MP, PI e ME colacionadas nas Notas-Fiscais que integram os autos foram procedidas no mercado interno e que os fornecedores se sujeitaram às exações PIS e Cofins (embora essa incidência na fase imediatamente anterior não seja necessariamente relevante no entendimento prevalente no âmbito deste e. Conselho de Contribuintes).

Nesse sentido, a base de cálculo do incentivo à exportação criado vem definida nas disposições do art. 2º da citada Lei nº 9.363/96:

*"Art.2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.*

*§1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.*

*§2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.*

*§3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

Resta analisar se, para os fins do direito pleiteado, deve ser adotado o conceito de "empresa produtora" ou de "estabelecimento produtor" tal como definidos na legislação de regência do IPI ou se tal utilização, indicada subsidiária pela Lei nº 9.363/96, eliminaria por completo, no modelo de produção adotado pela Recorrente, o incentivo outorgado às exportações.

Conforme acima mencionado, de fato, as operações de industrialização foram realizadas no próprio estabelecimento da Recorrente, em operações fictas de industrialização, razão suficiente à consideração do direito aos créditos postulados em face do enquadramento da Recorrente no conceito de estabelecimento produtor.

Ainda que assim não fosse, estaria a Recorrente equiparada a estabelecimento produtor e, como tal, teria o direito ao crédito do IPI.

Nesse sentido, confira-se a redação dos dispositivos a seguir transcritos:

*Lei nº 9.363/96:*

*"Art.3º 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. 1º, 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."*

A Lei nº 4.502, de 30 de Novembro de 1964 estabelece o conceito de estabelecimento produtor:

*"Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquêle que industrializar produtos sujeitos ao imposto.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:*

*I- o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;*

*II- o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;*

*III- o preparo de medicamentos oficinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente ao consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica;*

*IV- a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.*

*"Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:*

*III- os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio." (grifei)*

De acordo com as disposições da Lei nº 4.502/64 reproduzidas linhas atrás, são equiparados a produtores e, portanto, dotados de todos os direitos e obrigações decorrentes da equiparação os estabelecimentos remetentes de insumos para industrialização em estabelecimento de terceiros, tal como procedido no presente caso, razão adicional que considero relevante ao reconhecimento do direito ora postulado.

Observo finalmente que ainda que se entenda não alcançada a situação em análise no conceito de produtor fixado pela lei por equiparação, o que se admite apenas por amor à argumentação, ainda assim, digno de nota e relevante ao desfecho da controvérsia aqui instaurada, o posicionamento da c. 3ª Câmara deste e. Segundo Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, embora analisando situação diversa, de produção de produtos NT, não sujeitos ao imposto, corretamente decidiu pelo direito ao crédito em razão da finalidade precípua da norma, conforme transcrição da ementa:

*"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CONCEITO DE PRODUTOR PARA EFEITO DO RESSARCIMENTO ASSEGURADO PELA LEI N° 9.363/96. A Lei nº 9.363/96 somente reclama o aproveitamento da legislação regente do IPI nos casos especificamente aludidos no parágrafo único, de seu artigo 3º, no qual não se inclui a figura do 'produtor'. Não se pode invocar o conceito de produtor, prescrito no artigo*

*3º da Lei nº 4.502/64, na tentativa de restringir-se a fruição do crédito presumido de IPI, posto ser inconciliável com a teleologia do incentivo, notadamente a de promover as plenas recuperações do PIS e da Cofins que gravaram as passagens da produção da mercadoria conduzida à exportação. Recurso provido” (Acórdão 203-10.269, Relator César Piantavigna, julgado em sessão de 07 de julho de 2005)*

Por derradeiro, deve ser apreciado o pedido relativo à aplicação da taxa Selic.

O ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, razão pela qual às regras atinentes à restituição também devem ser aplicadas ao ressarcimento.

Assim, incide a taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento, em decorrência da aplicação do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95.

A matéria já se encontra pacificada na jurisprudência da c. Segunda Turma da e. Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do Acórdão CSRF/02-01.160, relatado pelo i. Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, a seguir parcialmente transscrito:

*Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do artigo 66, § 3º, da Lei 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame -, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido -, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda. Isto posto, deve ser aplicada a Taxa Selic a partir do protocolo do pedido de ressarcimento.*

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do presente recurso, para reconhecer o direito ao ressarcimento do IPI calculado sobre o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem procedidas pela Recorrente e aplicados na industrialização por terceiros de produtos exportados pela Recorrente, na forma prevista pela Lei nº 9.363/96, acrescido pela variação da taxa Selic a partir da formulação dos pedidos. Fica ressalvado o direito de a administração conferir os cálculos procedidos, confrontando-os com os valores da Notas-Fiscais relativas às aquisições dos insumos no período compreendido pelo presente pedido.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007

FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ