



Processo nº : 11065.000229/99-74
Recurso nº : 117.274
Acórdão nº : 201-76.473

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

IPI. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. LEI Nº 9.363/96. PORTARIA MF Nº 38/97. CUSTOS REFERENTES À INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO. Geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, e os custos a estes agregados, não se podendo negar que um custo a que se submete a matéria-prima não integre o valor das aquisições incentivadas.

Recurso provido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Josefa Maria Coelho Marques.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques:
Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Gilberto Cassuli:
Gilberto Cassuli
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Mário de Abreu Pinto, José Roberto Vieira, Márcia Rosana Pinto Martins Tuma (Suplente), Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.

Imp/cf/ja



Processo nº : 11065.000229/99-74
Recurso nº : 117.274
Acórdão nº : 201-76.473

Recorrente : REICHERT CALÇADOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, protocolado em 04/02/1999, motivada a contribuinte pelo "Crédito presumido de que trata a Portaria MF nº 38/97", no valor de R\$310.148,04, referente ao período de apuração de outubro a dezembro de 1998.

No Relatório de Verificação Fiscal de fls. 120/121, afirmou-se que a contribuinte somente faria jus a R\$285.029,57, porque teria utilizado, para chegar ao valor pleiteado, custos com industrialização por encomenda. Fundamentou-se nas "Perguntas e Respostas sobre o Crédito Presumido do IPI", publicadas no Boletim Central nº 147/98, para excluir da base de cálculo do crédito presumidos os valores escriturados como industrialização efetuada por outras empresas. Afirma ainda que houve alteração dos custos excluídos.

Assim, a Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo - RS, à fl. 122, decidiu pelo parcial deferimento do pedido, conforme a seguinte ementa:

"RESSARCIMENTO DE IPI

Deferido, em parte, o Crédito Presumido de IPI relativo a PIS e a COFINS, cujo ressarcimento foi solicitado através do processo acima (IN SRF 21/97)."

Concluiu pela legitimidade de parte do valor pleiteado, importando em R\$285.029,57, conforme o relatório de verificação fiscal.

Protocolizou a contribuinte Pedidos de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros e Pedido de Compensação (2).

E, inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 139/143, aduzindo que se deixou de reconhecer seu direito ao crédito presumido e seu ressarcimento ou compensação, sobre os custos incorridos no beneficiamento ou industrialização por conta de terceiros, o que entende ser ilegal. Alega que, buscando desonerar a carga tributária, que é o objetivo da Lei nº 9.363/96, o tributo a ser ressarcido deve englobar todo e qualquer valor que nele se agregue até a exportação do produto. Descreve as operações terceirizadas – pintura de superfície, pré-fabricado e ponto seleiro – afirmando que se sujeitaram à incidência do PIS e da COFINS. Aduz, assim, não ser relevante o condicionamento do direito ao creditamento e ressarcimento pleiteados ao pressuposto da tributação pelo IPI nos insumos agregados. Diz também ser incabível a diferenciação de industrialização com ou sem tributação de IPI como requisito para o direito ao crédito presumido. Então, requer o deferimento integral do valor pleiteado, sustentando que os valores cobrados pela industrialização por conta de terceiros são custo de aquisição.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, às fls. 151/154, indeferir a solicitação, segundo a seguinte ementa:



Processo nº : 11065.000229/99-74
Recurso nº : 117.274
Acórdão nº : 201-76.473

"Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI:

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

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".

Entendeu que o ressarcimento está previsto somente nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, e não se fala em momento algum em serviços de beneficiamento prestados por terceiros. Refere-se à orientação divulgada no Boletim Central nº 147, de 4/8/1998. Afirma que, sendo incorporados os serviços ao beneficiamento encomendado e não estando os serviços compreendidos no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, que são os componentes básicos para cálculo do crédito presumido, não pode ser incluído o seu valor.

Em Recurso Voluntário de fls. 155/158, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões, sob os fundamentos já referidos, aduzindo que o termo aquisições tem ampla abrangência, com destaque do valor final do produto adquirido (*matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem*), afirmando que se faz necessário que sobre os produtos adquiridos sejam realizadas outras operações para o seu aperfeiçoamento e destinação adequados. Requer o deferimento do ressarcimento integral do valor pleiteado, atualizado pela Taxa SELIC.

Então, esta Câmara, pela Resolução nº 201-00.178, de fls. 161/165, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência para que a repartição de origem promovesse as investigações necessárias, junto ao estabelecimento da contribuinte, com a devida ciência a ela, de forma a trazer ao processo, com o detalhamento necessário, as informações acerca da chamada industrialização por encomenda, para instruir convenientemente o presente processo administrativo, permitindo a sua justa e legal decisão.

Em cumprimento à Resolução, foram juntados os Documentos de fls. 169/189, consistindo em notas fiscais, e de fls. 190/203, consistindo em cópias de acórdãos proferidos pela Eg. Terceira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, negando provimento ao recurso da contribuinte, referente aos demais trimestres de 1998.

Às fls. 204/205 há o Termo de Constatação em que se descrevem as constatações após a realização da diligência. Assim, retornaram os autos a esta Câmara.

É o relatório.



Processo nº : 11065.000229/99-74
Recurso nº : 117.274
Acórdão nº : 201-76.473

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é **tempestivo**. Dele **conheço**.

A empresa contribuinte, ora recorrente, pretendeu o ressarcimento, e posteriormente a compensação, do crédito presumido de IPI a que se refere a Portaria MF nº 38/97. Trata-se do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Nestes autos a questão cinge-se à inclusão, pela contribuinte, dos custos com a industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, porque o competente órgão da Receita Federal concluiu pela legitimidade de somente parte do crédito pleiteado pela contribuinte, dele excluindo o valor referente ao beneficiamento de insumos efetuado por terceiros.

A ora recorrente chegou ao valor de R\$310.148,04, enquanto foi decidido pelo Fisco ser legítimo apenas o valor de R\$285.029,57. Essa diferença deveu-se, exatamente, ao entendimento adotado nas decisões das autoridades julgadoras, pelo qual não aceitaram a inclusão, como já referido, dos valores referentes à industrialização por encomenda.

Esta Câmara, por unanimidade de votos, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência, com o fito de que fosse esclarecido como ocorre a “industrialização por encomenda”. Em cumprimento à Resolução, foram juntados os Documentos de fls. 169/189, consistindo em cópias de notas fiscais, e de fls. 190/203, consistindo em cópias de acórdãos proferidos pela Eg. Terceira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, negando provimento ao recurso da contribuinte, referente aos demais trimestres de 1998.

Entendemos suficientemente esclarecido o processo através do qual a contribuinte remete para industrialização por terceiros seus insumos, possibilitando o julgamento do recurso, eis que cumprida a diligência determinada.

A questão imprecinde de algumas digressões. Da doutrina transcrevemos:

“O crédito presumido do IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social – COFINS, não é um crédito fiscal que resulta, diretamente, da aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade do IPI. Muito pelo contrário, ele é gerado por operações sobre as quais o Princípio da Não-Cumulatividade não tem aplicação, porque se tratam de operações imunes à incidência do imposto. Referimo-nos à exportação de produtos industrializados.

(...)

Portanto, o crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, tem a natureza jurídica de incentivo à exportação de produtos industrializados.”¹

¹ REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. **O IPI Ao Alcance de Todos: Doutrina – Jurisprudência – Legislação – Pareceres Normativos**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 463.



Processo nº : 11065.000229/99-74
Recurso nº : 117.274
Acórdão nº : 201-76.473

A contribuinte aduz que, dentre seu processo produtivo, remete para beneficiamento o couro no estado *wet-blue*.

Assim, a inclusão de custos com industrialização por conta de terceiros na base de cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, *in casu*, diz respeito aos valores referentes, basicamente, à mão-de-obra empregada na industrialização ou beneficiamento de alguns insumos utilizados na produção efetuada pela contribuinte.

É dizer, a contribuinte incluiu os valores referentes à industrialização efetuada por outras empresas em sua base de cálculo do crédito presumido de IPI relativo ao incentivo à exportação. E esses valores foram excluídos pela autoridade tributária.

Com efeito, estabelece a Lei nº 9.363, de 13/12/1996:

"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.

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." (grifamos)

Estão estabelecidos na lei os aspectos do crédito presumido em exame. E assim, a interpretação que a autoridade julgadora lhe deu não pode prosperar, porque, ao afirmar não poderem compor a base de cálculo, referida no art. 2º da Lei nº 9.363/96, os custos com a industrialização efetuada por outras empresas, diz que somente geram direito ao crédito as **aquisições** em sentido estrito, o que é uma exegese demasiadamente literal do texto legal.

Devemos, inicialmente, perquirir acerca da *mens legis*, ou seja, a vontade, o desejo da lei. Bem sabemos que pretende, com este crédito presumido, desonerar a carga tributária das exportações.

Agora, com relação às aquisições que dão direito ao crédito presumido, devemos entender o que abrangem. Evidentemente, devem às aquisições ser somados os custos nelas contidos, ou seja, geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, e os custos a estes agregados.

Com efeito, trata-se o crédito presumido de IPI em comento, como estabelecido no texto legal, de ressarcimento do PIS e da COFINS recolhidos nas etapas anteriores (e não somente na imediatamente anterior), incidentes sobre os insumos. No dizer do ilustre

P.: 5



Processo nº : 11065.000229/99-74
Recurso nº : 117.274
Acórdão nº : 201-76.473

Conselheiro Osvaldo Tancredo de Oliveira, da Segunda Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, é:

"... incentivo financeiro à exportação quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneram os insumos empregados, bem como, ainda, as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial." 2 (grifamos)

Trata-se, inclusive, de questão de igualdade tributária, de isonomia. Porque se os custos inseridos, por exemplo, no beneficiamento de matéria-prima não gerarem direito ao crédito presumido aos contribuintes que optam por trabalhar com algumas industrializações por encomenda, estar-se-á tratando este contribuinte de maneira diferente daquele que adquire o insumo semi-acabado (produto intermediário), onde já estarão inseridos os custos com a industrialização efetuada.

De fato, caso o produtor adquirisse o produto intermediário já com os beneficiamentos necessários, em vez de adquirir a matéria-prima em estado produtivo inicial e remetê-la à industrialização em outra empresa (por encomenda), incluiria na base de cálculo do crédito presumido de IPI o valor total deste custo.

De outra banda, adquirindo a matéria-prima em estado inicial e remetendo-a à industrialização por conta de terceiros, conforme o entendimento adotado na decisão objurgada, não pode inserir este custo na base de cálculo do crédito presumido. Há aqui manifesta afronta à juridicidade deste instituto e ofensa ao princípio da igualdade tributária, porque a situação, na ótica do contribuinte, é a mesma. Lembremo-nos, inclusive, que, muitas vezes, este procedimento diminui o valor do ressarcimento, porque o custo total é menor.

A Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no julgamento do Processo nº 10920.000521/97-62, Recurso nº 110.144, Acórdão nº 201-74.349, Relator o eminente Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, em Sessão no dia 21/03/2001, decidiu:

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - Os valores correspondentes à industrialização por encomenda integrarão o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA - A energia elétrica, embora não integre o produto final, é produto intermediário consumido durante a produção e indispensável à mesma. Sendo assim deve integrar a base de cálculo a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.363/96 (...).

Recurso parcialmente provido." (grifamos)

Destarte, não se pode negar que um custo a que se submete a matéria-prima não integre o valor das aquisições incentivadas. Entendemos, na esteira do entendimento esposado pelo culto Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, em Declaração de voto no processo acima referido, que o termo aquisições não se limita à compra e ao seu preço.

² Acórdão nº 202-09.865, Relator Osvaldo Tancredo de Oliveira, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Sessão em 17/02/1998, ao julgar o Recurso nº 102.571.



Processo nº : 11065.000229/99-74
Recurso nº : 117.274
Acórdão nº : 201-76.473

Ademais, devemos ressaltar que o presente crédito presumido refere-se a incentivo que autoriza o ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes nas aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo. *In casu*, a industrialização efetuada por conta de terceiros foi tributada pelas referidas contribuições, não havendo motivo que impeça seu ressarcimento, já que se trata de incentivo que visa exatamente isto. Entretanto, ainda que não houvesse tributação das contribuições nas referidas aquisições, haveria direito ao crédito, tendo em conta não haver essa restrição legal.

DO RESSARCIMENTO - DA COMPENSAÇÃO

Assim, entendo procedente a pretensão da contribuinte de compensar os valores referentes ao crédito presumido, no valor apurado, incluídos na base de cálculo os custos com a industrialização por encomenda, nos termos do § 3º do art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.363/96, que estabelecem:

“Art. 2º (...)

§ 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.*

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.”

Subsidiariamente, defiro o ressarcimento em espécie dos valores apurados de crédito presumido de IPI, na impossibilidade de sua compensação, com fulcro nos arts. 3º, II, e 8º, da Instrução Normativa SRF nº 21/97.

Com relação ao Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiro, não pode ser deferido, por força do disposto na Instrução Normativa nº 41, de 07/04/2000, que vedou a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, com créditos de terceiros.

Curvando-nos ao entendimento adotado por esta Câmara, entendemos que deve o valor ser atualizado e corrigido pela Taxa SELIC, nos termos da Norma de Execução nº 08/97.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO para assegurar à contribuinte seu direito à compensação do crédito presumido de IPI, ou seu ressarcimento em espécie, tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar os cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002.

GILBERTO CASSULI