



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10380.900130/2006-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-002.136 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2014
Matéria Pedido de Resarcimento - IPI
Recorrente DISPORT NORDEST LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96 e 10.276/01. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS. INCLUSÃO. LEGISLAÇÃO INFRALEGAL. APLICAÇÃO.

Com a edição da Instrução Normativa 315/03, a partir de 26 março de 2003, o cálculo do Crédito Presumido do IPI pelo critério alternativo instituído pela Lei 10.276/01 deixou de considerar o valor correspondente à venda de produtos não industrializados no cômputo da Receita Operacional Bruta.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96 e 10.276/01. CONCEITO DE INSUMO. LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. APLICAÇÃO.

Na apuração do crédito presumido do IPI como ressarcimento das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins instituído pela Lei 9.363/96 utilizar-se-á a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados na definição do conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96 e 10.276/01. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. INCLUSÃO.

Deve ser incluído no valor da Receita de Exportação a variação cambial havida entre a data da emissão da nota fiscal de venda e o embarque da mercadoria exportada.

PRODUTO INTERMEDIÁRIO. NAVALHAS CONSUMIDAS NO PROCESSO PRODUTO. CABIMENTO.

As navalhas utilizadas no processo produtivo da indústria calçadista, atendem adequadamente ao conceito de produto intermediário, em sentido lato, para fim de apropriação do crédito presumido do IPI, uma vez que são consumidas durante o processo de produção, em decorrência de ação direta sobre o produto em fabricação, ou deste sobre elas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

RECURSO VOLUNTÁRIO. CORREÇÃO DO VALOR RECONHECIDO. TAXA SELIC. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Preclui o direito do contribuinte de discutir assunto não contestado desde a manifestação de inconformidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de exclusão das receitas provenientes da revenda de insumos no cálculo da Receita Operacional Bruta no período de 26 a 31 de março do ano de 2003 e para reconhecer o direito à inclusão da receita decorrente do valor da variação cambial ocorrida até a data do embarque das mercadorias. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao direito de crédito em relação aos moldes e matrizes, vencidos os Conselheiros Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Andréa Medrado Darzé e Fábila Regina Freitas. Por maioria, reconhecer o direito de crédito em relação às navalhas utilizadas no processo produtivo, vencido o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento. Fez sustentação oral o advogado Dílson Gerent, OAB/RS 22.484.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente Substituto e Relator

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento – Redator designado

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Mônica Monteiro Garcia de los Rios, Andréa Medrado Darzé e Fábila Regina Freitas.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos do IPI (presumido, referente ao primeiro trimestre de 2003, no valor de R\$ 1.085.614,19 e básico de R\$ 9.951,73), tendo sido apresentados também os pedidos de compensação relacionados nas 212/213, vinculados ao crédito pleiteado.

2. A DRF Fortaleza, após diligência realizada pela Fiscalização, reconheceu o direito ao crédito básico e, no que diz respeito ao presumido, ao valor de R\$ 985.870,88, tendo sido a parcela indeferida (R\$ 89.791,58) decorrente de:

a) Glosa sobre as aquisições de *formas, navalhas e matrizes*, consideradas pela empresa como produtos intermediários, mas assim não tratadas pela Fiscalização por não serem consumidos no processo industrial;

b) Glosa da variação cambial adicionada à receita de exportação pela empresa;

c) A receita sobre a revenda de insumos foi acrescida à receita operacional bruta pela Fiscalização, para fins de cálculo de crédito presumido, tendo em vista o disposto na Instrução Normativa SRF nº 69, de 6 de agosto de 2001, vigente na época.

3. Foram homologadas as compensações relacionadas nas fls. 212/213 até o limite do crédito reconhecido.

4. Cientificada em 03.02.2009 (AR fl. 236) a interessada apresentou, tempestivamente, em 13.02.2009, manifestação de inconformidade na qual traz os seguintes argumentos:

a) Cita decisão judicial e ementa de Acórdão da DRJ/Porto Alegre que entendem caracterizarem-se as formas e matrizes como produtos intermediários;

b) Os moldes e as matrizes são específicos para cada modelo, sendo constantemente substituídos, uma vez que não há a possibilidade de reaproveitamento para outros tipos de calçados;

c) A empresa, quando contratada para fabricar o lote encomendado, fica impedida de utilizar ditas formas e moldes na fabricação de qualquer outra quantidade do mesmo modelo para terceiros, sendo o encomendante o dono do desenho, com proteção legal, nos termos da legislação sobre desenhos industriais;

d) *“O mesmo argumento deverá ser considerado para considerar o custo de seus insumos em relação ao insumo ‘navalhas’ utilizado para cortar os moldes na fabricação do calçado, pois, como vimos, utilização de insumos para consideração da base de cálculo do crédito do ipi presumido interfere na compensação de forma favorável ao contribuinte”;*

e) *“Não se pode de maneira alguma proceder o fisco com a desconsideração de tais argumentos, mesmo porque estará incorrendo em atitude que contraria os desejos do próprio legislador que estabeleceu a regra da não cumulatividade, forçando a empresa requerente nesta manifestação a acumular um prejuízo de grandes proporções em seu caixa”;*

f) *“Tal ato contraria inclusive os preceitos estabelecidos na Lei federal 9.363/83, onde toda a matéria prima deverá ser considerada para fins de cálculo da presunção do tributo, não importando, fazemos questão de repetir, de maneira alguma se tais insumos e matérias primas farão parte do produto final acabado. Mesmo porque tal lei não faz tal exigência”;*

g) Quanto ao ajuste cambial argumenta que, conforme Portaria MF nº 356, de 1988, a qual define critérios de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais, a variação cambial ativa integra a receita bruta;

h) No que diz respeito à receita referente à revenda de insumos, aduz que a Instrução Normativa SRF nº 420, de 2004, corrigiu equívocos normativos anteriores, ao descrever em seu art. 21 que se considera receita operacional bruta o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo, cabendo a aplicação retroativa da norma interpretativa e a exclusão dessa receita do cálculo.

5. Por fim, requer que seja reconhecida a procedência de seus argumentos.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. FORMAS, NAVALHAS E MATRIZES. FABRICAÇÃO DE CALÇADOS.

As formas, navalhas e matrizes utilizadas na fabricação de calçados, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, decorrendo sua obsolescência devido ao fato de não poderem ser reaproveitados quando da mudança dos modelos de calçados, motivo pelo qual não integram o cálculo do crédito presumido do IPI.

RECEITA OPERACIONAL BRUTA.

O conceito atualmente em vigor de “receita operacional bruta”, para o fim de cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, não abrange o valor das vendas, nos mercados interno e externo, de produtos adquiridos de terceiros, que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pela pessoa jurídica beneficiária do crédito presumido.

Esse conceito foi introduzido pela Portaria MF nº 64, de 2003, e somente se aplica a partir de 26 de março de 2003, data de sua publicação no Diário Oficial da União.

A definição anterior de “receita operacional bruta”, constante da Portaria MF nº 38, de 1997, explicitada pelo Ato Declaratório Normativo Cosit nº 13, de 1998, incluía no valor da “receita operacional bruta” a receita de operações de mera revenda, nos mercados interno e externo, e vigorou até 26 de março de 2003, aplicando-se a todos os fatos ocorridos até essa data.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2003

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão, na forma do art. 100 do CTN.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresentou Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No que se refere ao ajuste cambial, considera que o Acórdão recorrido deixou de fazer menção à Portaria nº MF 356/88, que, segundo entende, dá entendimento contrário ao que pautou a decisão de piso.

Acrescenta,

07. O fundamento pelo qual o acórdão se baseia, é a redação de dúvida interpretação acerca da expressão "... tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda" (parte final do artigo 3º da Lei 9.363/96), o qual não permite

uma conclusão de que esse valor da nota fiscal seria o único. Porque a expressão "tendo em vista" não permite tal entendimento.

08. E, o artigo 32 da Lei 9.363/96 descreve também que a apuração será efetuada nos termos do artigo 12 da mesma lei, o qual faz remissão às demais normas.

09. Por sua vez, a norma sobre PIS e COFINS, vigentes até 2003, previam que o cálculo da receita bruta compreende todas as receitas, senão vejamos:

(...)

Já no que se refere ao cômputo do valor decorrente da revenda de insumos no cálculo da Receita Bruta, defende vigor à época dos fatos a Portaria nº 38/97 e IN SRF 69/01 e que a IN SRF 420/04, na qual baseou-se a decisão de piso, foi editada após o período de apuração do crédito (1º trimestre de 2003). Assim,

15. Por sua vez só em 24/03/2009, a Portaria MF 64/2003 determinou que a receita operacional bruta consistiria em venda de produtos industrializados.

16. É de se lembrar que o crédito fiscal em questão aplica-se quanto ao 1º trimestre de 2003. O argumento, entretanto, foi rechaçado pelo entendimento, no acórdão, de que a administração estaria obrigada ao cumprimento do ADN Cosit 13 de 2/09/1998).

Adiante, que *“questionar a integração de formas, matrizes e navalhas no processo industrial de calçados, é desarrazoado vez que pacificado pelas instâncias judiciais e administrativa [...]”*. Transcreve jurisprudência.

Ao final, acrescenta pedido de correção do crédito pela Taxa Selic.

Uma vez que o Recurso tivesse sido apresentado por Paquetá Calçados, o Processo foi remetido em diligência para que o erro na autuação fosse sanado. Resolvido o problema, os autos voltam conclusos para encaminhamento da solução do litígio.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

Esclareço, desde logo, que o vertente Voto, acima intitulado vencido, fundamenta boa parte da decisão proferida. Trata-se de uma operacionalidade do Sistema, que exige a aposição da informação nestes termos, ainda que, na maior parte da matéria discutida nos autos, como se verá, trata-se de Voto Vencedor.

Cálculo da Receita Operacional Bruta

Inicialmente, que se diga que assiste ligeira razão à Recorrente em relação ao cômputo do valor da revenda de insumos no cálculo da Receita Operacional Bruta. O período de apuração objeto da lide vai de 01/01/2003 a 31/03/2003. De primeiro de janeiro até o dia 26 de março de 2003 vigeu a Instrução Normativa SRF 69/01, que regulamentou a Portaria MF nº 38/97. É o que se depreende do teor do artigo 47 da IN SRF nº 315/03, que revogou a IN 69/01.

Art. 47. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

- I – a partir de 1º de outubro de 2002, com relação aos arts. 22 e 40.
- II – a partir de 1º de dezembro de 2002, com relação aos arts. 36 a 39;
- III – a partir de 26 de março de 2003, com relação ao art. 21, inciso I¹. (grifos meus)
- IV – a partir de sua publicação, quanto aos demais artigos.

Por sua vez, o texto da Instrução Normativa nº 69/01, matriz legal válida à época, era o seguinte.

Art. 21. Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

Ou seja, apenas para o breve período que vai de 26 a 31 de março de 2003 é que a Recorrente tem direito à exclusão das receitas decorrentes da venda de produtos não industrializados. Para todo o período restante, elas deverão integrar o cálculo da Receita Operacional Bruta.

Insumos. Formas, matrizes e navalhas

Diferentemente do que acontece nas lides que versam sobre o conceito de insumo no processo de apuração de créditos básicos das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins no sistema não cumulativo, quando a jurisprudência administrativa tem seguido firme orientação no sentido de rejeitar a delimitação conceitual determinada pela Secretaria da Receita Federal por meio da Instrução Normativa nº 247/02, com alteração introduzida pela IN 358/03 e 404/04, neste, tal como já amplamente divulgado no Processo, o conceito de insumo, por força das disposições legais pertinentes, e não de ato normativo editada pela Secretaria, deve obedecer aos critérios definidos na legislação do Impostos sobre Produtos Industrializados. Trata-se de uma particularidade do crédito presumido criado pela Lei 9.363/96.

Segue o texto legal.

Lei 9.363/96

¹ Art. 21. Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo;

(...)

§ 1º Não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos não-tributados e produtos adquiridos de terceiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pela pessoa jurídica produtora.

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. (grifos meus)

Assim, não é necessário adentrar às questões normalmente debatidas na definição de insumos no processo de apuração pelo Sistema Não-Cumulativo básico, já que, aqui, o conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem deve ser obtido, sem qualquer ressalva, da legislação própria do Imposto sobre Produtos Industrializados.

A definição de insumo extraída da legislação do IPI é notadamente restritiva. Uma vez que o processo formador da base de cálculo do tributo devido é o preço do bem, admite-se a dedução apenas do crédito vinculado aos insumos adquiridos para emprego direto na industrialização do produto acabado, sejam eles a ele integrados ou consumidos no processo de industrialização.

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Quanto a isso, me parece claro que admitir uma interpretação extensiva da expressão *consumidas no processo de industrialização* levaria, dependendo do quão permissiva ela fosse, a uma conceituação mais abrangente do que a que é aplicada no sistema de apuração de créditos básicos, em detrimento de toda a lógica até aqui expendida. Necessariamente, a interpretação do termo deve estar alinhada com o modelo aplicado à fiscalização do Imposto sobre Produtos Industrializados, segundo o qual, como se disse, apenas aquilo que esteja direta e fisicamente vinculado ao processo formador da base de cálculo do Tributo, o preço final do produto, pode ser considerado como redutor do quantum devido.

Com efeito, é de se destacar, inclusive, que a legislação que disciplina o Crédito Presumido do IPI nem sequer faz menção à palavra insumo, e sim a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Isto posto, creio que seja de grande interesse reproduzir excertos dos Pareceres CST nºs 181/74 e 65/79 que contém estudo criterioso sobre o assunto.

Parecer CST nº 65/79

“4. ... o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda

relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1. ... enquanto na primeira parte da norma "matérias-primas" e "produtos intermediários" são empregados *stricto sensu*, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2. ... somente geram o direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

6. Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude de contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários *stricto sensu*, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. A expressão "consumidos" ... há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito ... as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, *stricto sensu*, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

11.1. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79."

Parecer CST nº 181/74

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/05/2014 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/05/2014 por

JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 06/05/2014 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 29/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“8. Com efeito, as máquinas, equipamentos e instalações, bem como suas partes, peças e acessórios e ferramentas não se confundem com as matérias-primas e produtos intermediários: estes são submetidos ao processo de industrialização, sendo sua participação intrínseca, ao mesmo; ao passo que aqueles agem sobre o processo, de modo extrínseco.

10. ... o direito ao crédito do imposto, no que tange aos produtos consumidos no decorrer do processo de industrialização, se restringe àqueles que foram empregados diretamente (imediatamente) no processo, não se prestando mais à finalidade que lhes é própria ao término de cada etapa do processo (integralmente consumidos).

11. Para determinar se um produto consumido no processo de industrialização gera direito ao crédito do imposto, verificar-se-á, portanto, se atende cumulativamente aos seguintes requisitos (art. 32, inc. I, citado):

- a) que seja empregado na industrialização de produto tributado;
- b) que participe direta e intrinsecamente do processo de industrialização;
- c) que seja integralmente consumido no processo de industrialização, de tal forma que, após o término de cada etapa do processo em que é empregado, não mais se preste à finalidade que lhe é própria.

13. ... ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.

A linha de argumentação da empresa apresentada em sede de Recurso Voluntário é bastante semelhante à utilizada desde as primeiras respostas aos esclarecimentos solicitados pela Fiscalização Federal. No seu entendimento, tratam-se de materiais que devem ser considerados no cálculo do Crédito Presumido porque, em face das características próprias do mercado calçadista, as formas, moldes e navalhas não podem ser utilizadas em outros tipos de encomenda, mas apenas na fabricação daquele produto específico. Assim expõe,

28. Deve-se salientar a impossibilidade de reaproveitamento dos moldes e formas para outros tipos de calçados onde os materiais utilizados no calçado "A" não podem ser utilizados no calçado "B", podendo ser utilizados apenas para o lote da encomenda prevista.

29. Só podem ser usados, pois para o lote da encomenda. Não há serventia posterior. Isso é tão evidente que a empresa contratada para fabricar o lote encomendado, fica impedida de utilizar ditas fôrmas e moldes na fabricação de qualquer outra quantidade do mesmo modelo para terceiros. O encomendante, pois, é o dono do desenho, com proteção legal, nos termos da legislação sobre desenhos industriais.

30. Sendo então considerados os custos e sendo tais materiais como insumos consumidos no processo fabril, os custos dos mesmos são incorporados ao produto final, devendo então serem considerados para fins de compensação.

Que se diga, desde logo, que não há previsão legal para classificação de materiais no conceito de produto intermediário pelas razões apresentadas pela Recorrente. O que importa é se esses materiais que, destaque-se, não são partes e peças de máquinas e equipamentos e, por conseguinte, não devem ser sumariamente excluídos do conceito de produto intermediário, são ou não consumidos no processo produtivo dos sapatos, uma vez que não reste dúvida de que tenham contato com o produto final.

Essa abordagem não é nova. Vem sendo objeto de exame desde a formalização da exigência. O que se confirma da leitura do texto que segue, extraído da Informação Fiscal na qual baseou-se o Despacho Decisório.

Diante do exposto, é inegável que não há o consumo dos referidos utilitários no processo de industrialização.

As formas, navalhas e matrizes são consideradas moldes e ferramentas, não sofrendo desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas ou químicas em função de ação exercida diretamente sobre os produtos fabricados.

Com efeito, pelos próprios argumentos expendidos pela Recorrente perante este Colegiado, acredito que, de fato, não tenha sido demonstrado o desgaste desses bens no processo de fabricação dos calçados, o que impede que lhes sejam atribuídas características de produto intermediário.

Embora em sede de Recurso Voluntário a empresa faça menção exclusivamente a impossibilidade de *reaproveitamento dos moldes e formas para outros tipos de calçados*, o fato é que, desde a origem da controvérsia, a recusa fundamentou-se, conforme acima transcrevi, no fato de não haver desgaste das formas, das navalhas e das matrizes, constatação que jamais foi contraditada pela Parte, não sendo que se esperar que este Relator presuma o desgaste de um ou de outro elemento.

Variação Cambial

A decisão de primeira instância deixa claro as razões porque recusou a inclusão do valor correspondente ao ajuste cambial no cômputo da Receita de Exportação. Com base no artigo 3º da Lei 9.363/96, entende que a apuração do montante da receita de exportação levará em conta o valor constante da respectiva nota fiscal, sendo irrelevante outros eventos não nela retratados.

Peço vênica para apresentar minha divergência.

Conforme se depreende do caput do próprio artigo 3º a remissão é à nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador, não à nota fiscal emitida pelo último.

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. (grifos meus)

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.

Outrossim, procede a reclamação da Recorrente quanto à inobservância do teor da Portaria MF 356/88, a seguir em parte transcrita.

I- A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior. (grifos meus)

I.1 Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

II - As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas. *(grifos não originais)*

Consta da Informação Fiscal, folha 204, que o ajuste cambial refere-se a variação ocorrida até o embarque da mercadoria.

Correção do valor do crédito. Taxa Selic

No que se refere ao pedido de correção do valor do crédito pela Taxa Selic, vê-se tratar-se matéria preclusa, já que em nenhum momento posterior foi requerida nos autos, razão pela qual é assunto que não deve ser apreciado.

Conclusão

VOTO pelo parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito de exclusão das receitas provenientes da revenda de insumos no cálculo da Receita Operacional Bruta no período de 26 a 31 de março do ano de 2003 e para reconhecer o direito à inclusão da receita decorrente valor da variação cambial ocorrida até a data do embarque das mercadorias.

Sala de Sessões, 29 de janeiro de 2014.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Em relação ao bem fundamentado voto do i. Relator, a divergência cinge-se apenas à glosa dos créditos calculados sobre os valores das navalhas utilizadas no corte do couro, considerada a principal matéria-prima utilizada no processo de produtivo da recorrente.

É evidente que referidas navalhas atendem plenamente o conceito de produto intermediário de que trata os Pareceres CST 181/74 e 65/79, pois tais bens, embora não se integrando ao produto fabricado, inequivocamente, eles foram consumidos na operação de

industrialização do produto final exportado, em decorrência do evidente contato físico que exerce diretamente sobre o produto fabricado, ou por este diretamente sofrido.

Portanto, é evidente que as referidas navalhas sofrem desgaste, desbaste, o dano e perda de propriedades físicas em decorrência da sua ação direta sobre o produto fabricado, ou deste sobre elas. Portanto, tais bens atendem plenamente o conceito de produto intermediário *lato sensu* de que definido pelo Parecer CST 181/74, nos itens 10 e 11.

Além disso, assiste razão ao nobre Relator, quando afirma que argumentação da empresa apresentada em sede de recurso voluntário era bastante semelhante à utilizada desde as primeiras respostas aos esclarecimentos solicitados pela fiscalização, no sentido de que, em face das características próprias do mercado calçadista, as formas, moldes e navalhas não podiam ser utilizados em outros tipos de encomenda, mas apenas na fabricação daquele produto específico.

Com efeito, somente no recurso voluntário em apreço, especificamente, nos itens 28 a 30 da peça recursal, a recorrente apenas moldes e formas apresentam tais características. Senão, leia-se os excertos a seguir transcritos:

*28. Deve-se salientar a impossibilidade de reaproveitamento dos **moldes e formas** para outros tipos de calçados onde os materiais utilizados no calçado "A" não podem ser utilizados no calçado "B", podendo ser utilizados apenas para o lote da encomenda prevista.*

29. Só podem ser usados, pois para o lote da encomenda. Não há serventia posterior. Isso é tão evidente que a empresa contratada para fabricar o lote encomendado, fica impedida de utilizar ditas fôrmas e moldes na fabricação de qualquer outra quantidade do mesmo modelo para terceiros. O encomendante, pois, é o dono do desenho, com proteção legal, nos termos da legislação sobre desenhos industriais.

30. Sendo então considerados os custos e sendo tais materiais como insumos consumidos no processo fabril, os custos dos mesmos são incorporados ao produto final, devendo então serem considerados para fins de compensação. (grifos não originais)

Dessa forma, diferentemente das formas e moldes, entende-se que as navalhas atendem adequadamente ao conceito de produto intermediário, em sentido lato, logo, a recorrente faz jus ao valor do crédito presumido do IPI, calculado sobre os valores de aquisição das navalhas utilizadas no seu processo produtivo.

Com base nessas considerações, vota-se pelo restabelecimento do valor do crédito presumido do IPI calculado sobre o valor das referidas navalhas, que foram utilizadas no processo produtivo da recorrente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento.

Processo nº 10380.900130/2006-74
Acórdão n.º **3102-002.136**

S3-C1T2
Fl. 8

CÓPIA