



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 13 / 05 / 2004
Visto

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.000131/99-71
Recurso nº : 115.706
Acórdão nº : 201-77.193

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96.

Os valores a título de beneficiamento por outra empresa que não a beneficiária do incentivo fiscal não podem ser computados como insumos adquiridos, eis que não são matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Recurso negado.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Sérgio Gomes Velloso, Hélio José Bernz e Rogério Gustavo Dreyer, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques

Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

Jorge Freire

Jorge Freire

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa e Adriana Gomes Rêgo Galvão.



Processo nº : 11065.000131/99-71
Recurso nº : 115.706
Acórdão nº : 201-77.193

Recorrente : SCHIMDT IRMÃOS CALÇADOS LTDA.

RELATÓRIO

Versam os autos sobre pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, com base na Lei nº 9.363/96, relativo ao último trimestre de 1998. O órgão local, com base em relatório confeccionado pela fiscalização, glosou os valores referentes a beneficiamento e mão-de-obra realizados por terceiros, ao fundamento de que os mesmos não podem caracterizar-se como insumos adquiridos para fins de cálculo do benefício, o que fora feito pela petionante.

Tendo a instância *a quo* mantido o lançamento em sua íntegra, a empresa interpôs recurso voluntário a este Colegiado, onde, em síntese, alegou que a orientação interna da SRF (BC nº 147, de 04/08/1998) que fundamentou a r. decisão confunde a natureza do incentivo, que não se refere ao IPI, mas sim ao PIS e à Cofins, que incidiram sobre o preço do beneficiamento do couro. Aduz que embora a lei refira-se às contribuições incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, seria evidente, sob pena de agressão ao bom senso jurídico, que neste contexto estaria incluído o beneficiamento da matéria-prima, no caso couro *wet-blue*, remetida pelo encomendante do serviço, sobre cujo faturamento incidem aquelas contribuições. Assevera que não pode orientação interna sobrepujar-se aos ditames da lei.

Por fim, alega que não pode ser considerado o sistema PEPS, pois a IN SRF nº 23, de 13/3/97, em seu art. 3º, § 6º, permite que o cálculo seja feito pela média ponderada ou aquele sistema, conforme a opção do beneficiário do incentivo fiscal.

O relator originário do processo, entendendo que o critério de admissão do valor da industrialização por encomenda só pode ser o da adequação do produto obtido desta forma aos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, decidiu por baixá-lo em diligência para fins de detalhamento do conteúdo da industrialização por encomenda no presente caso.

Tendo em vista o novo domicílio fiscal da contribuinte, o processo foi enviado à DRF Fiscalização em São Paulo. Às fls. 109/111, manifestação da empresa que passo a ler em sessão, concluindo a recorrente que após o beneficiamento do couro chamado *wet-blue* obtém-se uma nova matéria-prima. Às fls. 125/152, relatório descrevendo o processo de industrialização de couros e anexos com amostras de couros em diferentes estágios.

É o relatório.



Processo nº : 11065.000131/99-71
Recurso nº : 115.706
Acórdão nº : 201-77.193

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

A questão fulcral no presente processo consiste em sabermos se o valor resultante do custo de beneficiamento de matéria-prima por terceiro estabelecimento desvinculado do benefício, como na hipótese versada nos autos, pode ser incluído no cálculo do benefício pleiteado como insumos adquiridos.

E, como já tive oportunidade de me manifestar quando do julgamento do Recurso nº 116.112 (Acórdão nº 201.76.467), julgado em 15/10/2002, dentre outros, entendo que não.

Estatui a Lei nº 9.363/96 que:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, com o 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."
(grifei)

A primeira conclusão que chego a partir da redação da norma que instituiu o privilégio fiscal sob exame, é que o objetivo do legislador era ressarcir ao produtor-exportador o valor do PIS e da Cofins embutidos na cadeia produtiva. Contudo, a norma impõe limites à fruição desse benefício, vez tratar-se de renúncia fiscal de grande monta, com vista a quantificar o valor a ser ressarcido, dessa forma delimitando seu montante.

Um dos parâmetros impostos pela norma, é que só há falar-se em ressarcimento de PIS e Cofins em relação àquelas operações onde haja incidência dessas contribuições, como venho de há muito declarando em voto. E, outro limite imposto pela lei, é que só haverá ressarcimento sobre os valores das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material embalagem usados para utilização no processo produtivo. Mas não quaisquer aquisições estarão aptas a dar nascimento ao direito ao benefício fiscal, mas sim aquelas explicitadas na norma que o instituiu, mormente quando ela veicula renúncia fiscal, que deve ser interpretada restritivamente, como adiante abordarei.

E aí uma segunda questão surge: o que significa os termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem? A própria norma (Lei nº 9.363/96) nos dá o caminho a ser seguido. Dispõe ela em seu art. 3º:

"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

J. Freire 3



Processo nº : 11065.000131/99-71
Recurso nº : 115.706
Acórdão nº : 201-77.193

conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.” (grifei)

Daí conclui-se que os termos da orientação interna da SRF não contrariam a lei do benefício fiscal, apenas amoldam-se aos termos da legislação do IPI, de acordo com o preceituado no parágrafo único do art. 3º, acima reproduzido. Por isso que se faz distinção quando o produto sai com suspensão ou não. Saindo e retornando com suspensão, caracterizada a industrialização por encomenda, mera prestação de serviço, desta forma não cabendo no cálculo do benefício o valor da industrialização efetuada por terceiros, já que o incentivo fiscal abarca apenas a industrialização efetivada pela empresa produtora.

Caso contrário, saindo e retornando tributados, teremos um novo produto oriundo de uma nova aquisição, dando margem ao creditamento do IPI, eis que, de acordo com a legislação do IPI, tais insumos são aqueles que dão margem ao que veio chamar-se de créditos básicos, ou seja, aqueles que geram o direito subjetivo do contribuinte de creditar-se de forma a moldar-se nos preceitos constitucionais da não-cumulatividade do IPI. Por isso, concluo que o benefício só existirá em relação às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram direito ao crédito, já que é isto que dispõe a norma a ser aplicada subsidiariamente. O único documento fiscal anexado aos autos leva-me a concluir que o produto beneficiado vai e volta com suspensão de IPI, aliás discutivelmente.

Em face de tal, estranho que no cumprimento da diligência nenhum documento fiscal tenha sido acostado aos autos para sabermos quais e de que forma os produtos foram remetidos e como retornaram ao estabelecimento da peticionante, sendo acostada apenas duas notas fiscais sem qualquer esclarecimento (fls. 145 e 148). Não há sequer liquidez no pedido quanto ao incluso como valor de aquisição no item analisado.

Sem embargo, ao darmos margem ao pleito da contribuinte estaremos dando aval à inclusão no benefício de operações não devidamente esclarecidas, vez que não sabemos como o couro foi remetido para beneficiamento, se ele saiu do estabelecimento produtor e exportador ou se saiu diretamente de seu fornecedor para a empresa beneficiadora, etc. Uma verdadeira caixa preta, permitindo, inclusive, que uma empresa adquira matéria-prima e não efetue qualquer processo de industrialização. Ou que uma empresa constitua uma outra somente para computar nos cálculos do benefício custos que não seriam permitidos se efetuasse todo o processo industrial, como, v.g, salários, encargos sociais, etc, que seriam agregados ao custo do valor da industrialização.

Demais disso, como averbei acima, as normas que, estabelecem incentivos fiscais não podem ser interpretadas de forma a ampliar seu alcance, como quer a recorrente, mas sim restritivamente.

A questão que se põe é que, em se tratando de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano¹, ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

“402 – III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o

¹ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 333/334.

[Assinatura] 4



Processo nº : 11065.000131/99-71
Recurso nº : 115.706
Acórdão nº : 201-77.193

intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos".

Estamos diante de um valor de beneficiamento que em nenhum momento, e oportunidades processuais não faltaram, foi demonstrado sua perfeita delimitação e quantificação. Não sei nem se é razoável o valor cobrado na nota de retorno da suposta mercadoria beneficiada. Aliás, nem temos como saber se foi esse o valor utilizado no cálculo do benefício, já que não há nenhum documento fiscal em nome das beneficiadoras. Os documentos fiscais com cópia às fls. 145 e 148 levam-me a inferir, além do mais, que a empresa remete seus produtos para beneficiamento sem o devido destaque do IPI, já que não se trata de industrialização por encomenda e os incisos do art. 36 do RIPI/82 mencionados naqueles documentos não se encaixam na situação fática.

Então, com base em tamanha incerteza, não entendo razoável concluir que a operação em apreciação se insere no conceito de produto intermediário, como esta Câmara julgou, majoritariamente, no Acórdão² referido. Ainda mais quando a norma sob exegese é norma de renúncia fiscal, portanto não podendo ser presumido o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema, e, por isso, devendo ser restritiva sua interpretação.

Por fim, entendo correta a opção do Fisco de utilizar-se do método PEPS, pois no caso de pessoa jurídica que não mantenha sistema de custos coordenados este será o método adotado, consoante determina a leitura conjugada dos parágrafos sétimo e oitavo da IN SRF nº 23/1997.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003.

JORGE FREIRE

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



Processo nº : 11065.000131/99-71
Recurso nº : 115.706
Acórdão nº : 201-77.193

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Com o devido respeito ao entendimento exarado pelo nobre Conselheiro-Relator, Jorge Freire, dele discordo. Aliás, tenho denotadamente defendido que o objetivo da norma concessiva do benefício fiscal é a completa desoneração dos tributos indicados (PIS e Cofins), o que remete ao entendimento de que qualquer ônus a este título incidente sobre a aquisição da matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, até que estes se prestem ao uso ao qual se destinam, deve ser ressarcido.

Vou além, espelhando-me no entendimento defendido pelo eminente Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, que de forma competente sempre sustentou que é irrelevante ter havido a incidência do PIS e da Cofins nas etapas anteriores, para fazer incidir o benefício. Estabeleceu este raciocínio fulcrado no texto legal que determina a aplicação do direito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sem obstáculos de qualquer ordem. Basta que como tal se constituam.

Tenho argumentado ainda que o termo “aquisição” não se limita literalmente ao momento da compra do produto ou de seu ingresso no estoque da empresa numa primeira vez. Reitero que, enquanto não apropriado ao fim que lhe é atribuído, não se pode afirmar categoricamente que o produto seja matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pelo menos para os efeitos desejados pela regra instituidora do direito neste processo almejado.

Ultrapassados estes singelos e circunstanciais aspectos, proponho-me a contrapor os argumentos do nobre Conselheiro Relator, como segue.

No início de seu voto, o ilustre Conselheiro Jorge Freire diz, *litteris*:

“A primeira conclusão que chego a partir da redação da norma que instituiu o privilégio fiscal sob exame, é que o objetivo do legislador era ressarcir ao produtor exportador o valor do PIS e da COFINS embutidos na cadeia produtiva.”

Até aqui, de pleno acordo com o Relator.

Começo a discordar quando o mesmo, prosseguindo no seu voto, defende, *litteris*:

“Contudo, a norma impõe limites a fruição desse benefício, vez tratar-se de renúncia fiscal de grande monta, com vista a quantificar o valor a ser ressarcido, desta forma delimitando o seu montante.”

Não vislumbro na regra instituidora do tributo restrição ou delimitação de valor por conta de tratar-se de renúncia fiscal de grande monta. O montante da renúncia fiscal é detalhe inerente ao objetivo da regra, o qual pode ser de grande, média ou pequena monta. O que persiste teimosamente valendo é a completa desoneração dos tributos incidentes na exportação, como política de governo, com o objetivo claro de tornar os nossos produtos competitivos no exterior.

O respeitado Conselheiro-Relator, pelo qual sempre manifestei o mais profundo respeito, por seu saber, prossegue para afirmar que somente as operações com a incidência

Jou 6



Processo nº : 11065.000131/99-71

Recurso nº : 115.706

Acórdão nº : 201-77.193

anterior do PIS e da Cofins merecem o privilégio do direito ao ressarcimento das contribuições sob comento.

O entendimento é poderoso e revestido de lógica. Quanto ao mesmo, devo manifestar dois aspectos. O primeiro é que a operação, constituída da agregação da mão-de-obra, bem como dos insumos aplicados aos produtos industrializados por terceiros (*in casu*, o beneficiamento de couro, pela transformação do mesmo em couro plenamente acabado, pronto para o uso ao qual se destina) sofre, incontestavelmente, incidências das malsinadas cooperativas e pessoas físicas (não sujeitas às contribuições contempladas), assim tem sempre se manifestado:

“Se, como no presente caso, a lei estabelece que a base de cálculo é o valor total, não pode a Instrução Normativa criar exclusões fazendo com que o valor passe a ser parcial. Somente através de outra Lei, ou Medida Provisória que tem efeito equivalente, tais exclusões poderiam ser criadas.”

Prosseguindo, o nobre Conselheiro-Relator determina limites às aquisições, aduzindo que somente aquelas explicitadas na norma que instituiu o ressarcimento estão contempladas. Persisto na discórdia. A regra-matriz não impôs restrições. A mesma foi clara quanto ao direito sobre toda a aquisição. O que defendo é o espectro do termo “aquisições”. Insisto obstinadamente que este tem a amplitude de perfeccionar-se somente ao atingir o seu definitivo conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. E isto somente ocorre quando pronto para o seu uso. Por tal, todos os custos agregados para o atingimento de tal desiderato devem ser considerados como aquisições. Entendimento contrário, *data venia*, somente serve para mutilar o direito deferido pela regra.

Ainda que respeite as considerações do ínclito Conselheiro Jorge Freire quanto aos efeitos do trânsito dos produtos entre o exportador e o beneficiador e vice-versa, persisto entendendo que a questão é irrelevante frente ao decantado objetivo da regra.

Nas vezes em que me manifestei quanto à questão, tenho pregado que é vil negar-se o direito na parte da operação que aperfeiçoa o produto, quando se o defere no caso em que o produto já é adquirido pronto.

No presente caso, a indústria exportadora adquire o produto (couro) em estágio *wet-blue* ou semi-acabado, por questão de política econômica, visando a melhor competitividade internacional e o acaba (através de operação industrial que envolve mão-de-obra e produtos químicos, com ênfase ao pigmento) na medida em que os pedidos de exportação adentram na empresa.

Tivesse adquirido o produto já totalmente pronto, nenhum óbice haveria ao exercício do direito. Honestamente, não vejo diferença de ótica para, num caso, negar o direito e no outro deferi-lo.

Quanto aos argumentos referentes a operações de caráter simulatório possíveis na prática de tais operações, peço vênias ao ilustre Relator para referir que o terreno das suposições, até de caráter maldoso por parte da contribuinte, não podem representar obstáculo para a fruição do direito tal como a lei o contemplou, se não fosse por outro motivo, por tratar-se de comportamento excêntrico. Cabe, se materializada a situação, ao agente fiscal, punir o abuso, nos termos da lei. Ainda mais, penso que as operações, como perpetradas, são perfeitamente comprováveis através de simples verificação física das mesmas.

J. M. 7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11065.000131/99-71
Recurso nº : 115.706
Acórdão nº : 201-77.193

Por outro lado, ainda que irrelevante juridicamente o fato, penso ser de mínimo alcance econômico e de grande risco simular neste aspecto, considerando que o benefício espúrio não justifica a prática. Em outras palavras, não vale a pena o risco.

Nestes termos, reiterando minhas homenagens ao Conselheiro Jorge Freire, por quem nutro público respeito, voto pelo provimento do recurso para reconhecer o direito ao crédito presumido do IPI referente ao PIS e à Cofins referente às operações glosadas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003.

ROGÉRIO GUSTAVO FREYER