



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

**Processo nº** : 11065.000337/98-66  
**Recurso nº** : 116.116  
**Acórdão nº** : 201-76.470

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

**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO ÀS EXPORTAÇÕES** (Lei nº 9.363/96) – **INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA SEGUIDA DE NOVA INDUSTRIALIZAÇÃO** – 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.

**MENSURAÇÃO DOS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO** – As empresas que não mantêm sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial ainda assim devem apurar a quantidade mensal de insumos utilizados na produção (artigo 3º, §§ 7º e 8º da Portaria MF nº 38/97); hipótese em que a avaliação dos insumos utilizados na produção mensal será efetuada pelo método PEPS, que, neste caso, deixa de ser opcional para se tornar obrigatório.

**Recurso voluntário ao qual se dá provimento.**

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em **dar provimento ao recurso**. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e Jorge Freire. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Celso Luiz Bernardon.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

*José Roberto Vieira*  
José Roberto Vieira  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Gilberto Cassuli, Márcia Pinto Martins Tuma (Suplente), Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.  
Eaal/ovrs



Processo nº : 11065.000337/98-66  
Recurso nº : 116.116  
Acórdão nº : 201-76.470

Recorrente : CALÇADOS MAIDE LTDA.

## RELATÓRIO

O sujeito passivo apresentou, em 19.02.98, pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações – Lei nº 9.363/96 (fl. 01), acompanhado da respectiva documentação (fls. 02 a 31); e posteriormente seguido de pedido de compensação (fls. 50).

Como fruto das investigações promovidas pela fiscalização da DRF em Novo Hamburgo/RS foi lavrado o Relatório de Verificação Fiscal de 23.10.98 (fls. 46-47), sugerindo a redução do valor do ressarcimento solicitado, de R\$ 305.664,33 para R\$ 52.334,12, pela inclusão, dita indevida, na sua base de cálculo, de industrialização efetuada por outras empresas.

No despacho decisório de fls. 48, o delegado da DRF em Novo Hamburgo/RS acatou a sugestão da fiscalização, reconhecendo parcialmente o direito creditório; decisão da qual o peticionário foi cientificado em 26.10.98 (fl. 47).

Inconformado, o contribuinte impugnou tal despacho por instrumento apresentado em 18.11.98 (fls. 66 a 71), alegando que o benefício legal não diz respeito ao IPI, mas ao PIS e à COFINS; e alegando que, com a interpretação assumida, “...o esforço governamental, de incentivo às exportações, está sendo obstaculizado pelo erário” (fl. 69).

A autoridade de primeira instância, através da decisão DRJ/PAE nº 1.221 (fls. 99/102), datada de 25.09.2000, tomou conhecimento da impugnação, para, na sequência, indeferir o pleito do sujeito passivo, confirmando o entendimento da DRF em Novo Hamburgo/RS (fls. 62 a 102).

Cientificado da decisão monocrática em 03.10.2000 (fl. 102, verso), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário para este conselho em 30.10.2000 (fls. 103 a 109), reiterando seus argumentos e acrescentando, quanto à apuração do crédito presumido, que descabe ao Fisco impor o método PEPS, uma vez que ele constitui alternativa ao método da média ponderada móvel; tendo, a DRJ em Porto Alegre/RS, encaminhado o processo com o mencionado recurso, em 13.11.2000, a este Conselho (fl. 111).

Submetido a julgamento neste tribunal administrativo tributário, em 20.08.2001, os membros desta Câmara resolveram “...por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator” (fl. 112), porque “...necessário... o conhecimento, em suas minúcias e detalhes, do conteúdo da chamada ‘industrialização por encomenda’ para determinar se o encomendante, ao receber o produto desse modo industrializado, está efetivamente ‘adquirindo uma matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem’” (fl. 115). Informações essas trazidas ao processo pelo Termo de Constatação de fls.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

**Processo nº : 11065.000337/98-66**  
**Recurso nº : 116.116**  
**Acórdão nº : 201-76.470**

125-126, acompanhado de alguns documentos. E a DRJ em Porto Alegre/RS reencaminhou este processo, em 28.06.2002, a este Conselho (fl. 129).

É o relatório.



Processo nº : 11065.000337/98-66  
Recurso nº : 116.116  
Acórdão nº : 201-76.470

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Trata-se de **pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI** relativo às exportações – Lei nº 9.363, de 13.12.96 (fl. 01), em que o valor originalmente solicitado foi reduzido pela inclusão, dita indevida, na sua base de cálculo, do valor de industrializações realizadas por terceiros, por encomenda da empresa peticionária.

**1. Fundamentos das Decisões Administrativas**

Tanto o despacho decisório da DRF Novo Hamburgo/RS (fl. 48) quanto à decisão de primeira instância da DRJ em Porto Alegre/RS (fls. 99 a 102), **ambas** tomaram em consideração orientação constante do Boletim Central da Secretaria da Receita Federal nº 147, de 04.08.98, segundo o qual **o critério de admissão do valor da industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido é a tributação pelo IPI, seja da operação de remessa dos insumos para industrialização, seja da operação de remessa do produto pelo executor da industrialização, que devem permanecer sem o benefício da suspensão. Havendo tributação do IPI, o valor da industrialização por encomenda integra a base de cálculo do crédito presumido; inexistindo tal tributação, o valor da industrialização por encomenda não integraria essa base de cálculo.**

Nessa linha também, a orientação constante da resposta à pergunta nº 723 da obra *“Imposto de Renda 2001 – Perguntas e Respostas: Imposto de Renda – Pessoa Jurídica... Imposto sobre Produtos Industrializados...”*<sup>1</sup>: *“No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda... e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido. Trata-se de mera prestação de serviços e não de aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário”*. Parece que a **administração tributária** está aqui a raciocinar que, **não tendo havido tributação do IPI no retorno da industrialização por encomenda**, o executor da encomenda não teria realizado **operação industrial**, hipótese em que se estaria **diante de mera prestação de serviços**. Outro não é, no presente caso, o raciocínio desenvolvido pela autoridade decisória monocrática de primeira instância: *“...se o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda e este devolve os produtos com suspensão, não houve inclusão de novos insumos, não cabendo computar o valor cobrado pelo executor da encomenda no cálculo do benefício, uma vez que se trata do valor do serviço prestado...”* (fl. 101).

**2. Orientação Administrativa: Uma Presunção Simples**

Quando a administração tributária federal estabelece essa orientação, de que a ausência de tributação pelo IPI implica a ausência da prática de operação industrial, está ela a

<sup>1</sup> Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal, 2001, p. 382.



**Processo nº : 11065.000337/98-66**  
**Recurso nº : 116.116**  
**Acórdão nº : 201-76.470**

determinar que se considere certo um fato não provado (a existência de mera prestação de serviço em vez da existência de industrialização) por intermédio da prova de outro fato (não incidência do IPI), via de regra decorrente da realização do primeiro.

Trata-se, aqui, do instituto da **presunção**, como confirma a **definição** proposta por uma de suas mais respeitadas autoridades na **doutrina internacional** contemporânea, DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, Professor Titular da Universidade Carlos III de Madri: *“...presunción es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de outro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma”*<sup>2</sup>.

Neste caso, por se tratar de **presunção** não fixada pelo legislador, é uma **presunção** do tipo simples ou **“hominis”**, e não legal; pois, na linha de pensamento do mesmo doutrinador, *“...son tenidas en cuenta por el órgano encargado de resolver para la fijación de los hechos en un supuesto concreto...”*<sup>3</sup>; visão confirmada pela **doutrina nacional**, que localiza tais **presunções** no patamar do aplicador da lei, ao referi-las como aquelas que *“...influyen no convencimiento do julgador quanto à existência de fatos juridicamente relevantes para o caso concreto: ...ilações a partir de indícios”* (LEONARDO SPERB DE PAOLA)<sup>4</sup>; e não só no plano do aplicador judicial como também no do aplicador administrativo, como decorre da expressão mais genérica de MARIA RITA FERRAGUT, ao afirmar que elas revelam *“...um raciocínio lógico presuntivo realizado pelo aplicador da norma”*<sup>5</sup>.

Há quem defenda a tese de que **“Somente a lei pode criar presunções...”**, como ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ, que insiste: *“É necessário que essas presunções estejam normatizadas expressamente. E normatizadas por lei, não sendo suficiente a existência de uma Ordem de Serviço, uma Portaria ou um Decreto”*<sup>6</sup>. Tese que afastaria de pronto a **presunção** do caso em tela, uma vez prevista em mera orientação administrativa, que não constitui sequer ato administrativo normativo. Contudo, não parece que assim seja.

De fato, a melhor doutrina internacional admite que essas **presunções** *“...no han sido preestablecidas en un texto legal...”* (DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO)<sup>7</sup>; com o que se põe de acordo a igualmente mais categorizada doutrina nacional: *“O uso de presunções simples pelo agente administrativo independe de expressa autorização legal”* (grifamos) (LEONARDO SPERB DE PAOLA)<sup>8</sup>.

<sup>2</sup> *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996, p. 71.

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 94.

<sup>4</sup> *Presunções e Ficções no Direito Tributário*, Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p. 263.

<sup>5</sup> *Presunções no Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 157.

<sup>6</sup> *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*, Rio de Janeiro, Renovar, 2002, p. 216.

<sup>7</sup> *Presunciones...*, op. cit., p. 94.

<sup>8</sup> *Presunções...*, op. cit., p. 267.



Processo nº : 11065.000337/98-66  
Recurso nº : 116.116  
Acórdão nº : 201-76.470

Apontemos, no entanto, a **extrema cautela** que em relação às presunções em geral e às ficções aconselham os especialistas do Direito Tributário, sublinhando os riscos envolvidos no seu uso, e grifando o necessário e diligente cuidado para sua interpretação e aplicação. É essa a preocupação que levou JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o catedrático espanhol, já em 1970, a erigir à condição de uma das conclusões de sua obra sobre o tema, a formulação de um juízo crítico negativo quanto a essas figuras, quando objetivando apenas conferir maior agilidade e simplificação à administração tributária<sup>9</sup>. Mais recente e no mesmo sentido, o posicionamento de SUSANA CAMILA NAVARRINE e RUBÉN O. ASOREY, juristas argentinos, para os quais a utilização de presunções e ficções no Direito Tributário deve ser condicionada “...al mínimo de lo posible”<sup>10</sup>. Recentíssima e confluyente a manifestação, na doutrina pátria, de ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ, que advoga “...um uso extremamente parcimonioso e controlado desses instrumentos lógico-jurídicos”<sup>11</sup>.

Cauteloso será o uso das presunções, inclusive o das simples, quando atento ao cumprimento das condições que devem ser observadas para o seu emprego. Condições dentre as quais colocamos em relevo, com SUSANA CAMILA NAVARRINE e RUBÉN O. ASOREY, as seguintes: a necessidade de que elas estejam “...siempre en los enmarcados en los principios constitucionales”, e a necessidade de “...existir una relación de razonabilidad entre el hecho base y el presumido”<sup>12</sup>.

### 3. Uma Presunção Simples Imprudente e Irresponsável

Ora, no presente caso, como veremos, a formulação do raciocínio presuntivo, mais do que não cautelosa foi de uma imprudência a toda prova. Senão, vejamos.

O administrador público faz aqui, na presunção em tela, em verdade, uma inversão dos termos da norma de incidência tributária do IPI, segundo a qual ocorrido o fato jurídico tributário que se subsume ao descrito na hipótese legal de incidência – realizar operação jurídica com produto que foi objeto de industrialização e que implique a transferência da sua propriedade ou posse, como já defendemos alhures<sup>13</sup> – vem à luz a obrigação tributária relativa a esse tributo. Ora, na presunção desenvolvida, parte-se da inexistência da tributação pelo IPI para concluir pela não existência anterior de produtos que tenham sido objeto de operação industrial.

Primeiro, registre-se que tal raciocínio presuntivo é precipitado. E fica patente o seu aodamento se lembrarmos que, segundo ele, diante da ocorrência no mundo concreto do fato hipoteticamente descrito, presume-se efetivada a tributação pelo IPI; o que nem sempre acontece. Já

<sup>9</sup> *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Derecho Financiero, 1970, p. 202.

<sup>10</sup> *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario: Doctrina, Legislación, Jurisprudencia*, 2.ed., Buenos Aires, Depalma, 2000, p. 33.

<sup>11</sup> *Presunções...*, op. cit., p. 213.

<sup>12</sup> *Presunciones...*, op. cit., p. 33.

<sup>13</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 72-80.



Processo nº : 11065.000337/98-66  
Recurso nº : 116.116  
Acórdão nº : 201-76.470

tivemos oportunidade de explicar que, enquanto as leis da natureza habitam o mundo do ser (Se A então B), as leis jurídicas moram no mundo do dever-ser (Se A então deve ser B)<sup>14</sup>, onde se encontra presente aquela tensão de que cogita ALFREDO AUGUSTO BECKER, consistente na possibilidade do desrespeito às leis do Direito<sup>15</sup>, sempre presente, pois, na correta asserção de GIORGIO DEL VECCHIO, "...o Direito é essencialmente violável"<sup>16</sup>. Pode muito bem dar-se que, acontecido o fato jurídico-tributário, o sujeito passivo não cumpra os deveres instrumentais correspondentes (atividade preliminar do lançamento, declaração etc) nem promova o recolhimento do tributo, situação em que resta frustrada aquela presunção porque, mesmo inexistindo a tributação efetiva, positivamente foi realizada operação industrial.

Segundo, observe-se que a **presunção sob exame é ilógica**, pois o fato não conhecido (inexistência de industrialização) é inferido a partir de um fato conhecido (a não tributação pelo IPI). Sublinhe-se, porém, que, no presente caso, a não incidência do tributo deriva de uma norma que determina a sua suspensão. Ora, só se suspendem da incidência do tributo aqueles casos que, de outro modo, a ela estariam sujeitos ! Donde evidente que, sem a suspensão, haveria incidência, e, por óbvio, se haveria incidência, é porque industrialização certamente houve! Estivéssemos perante uma prestação de serviços, como deseja presumir a orientação administrativa, incabível seria o IPI e igualmente incabível seria, é claro, cogitar da suspensão do inexistente!

Por fim, acrescente-se que, mesmo admitindo-se, "*ad argumentandum tantum*", a logicidade da presunção, **ela seguiria sendo absolutamente insuficiente e incompleta**, porque existe uma situação do cotidiano que a ela se opõe de modo tão frontal, e de frequência tão comum e vulgar, que é inacreditável ter sido olvidada. Trata-se da hipótese em que o executor da industrialização por encomenda, tendo recebido os insumos do encomendante, a ele envie os produtos resultantes do seu labor, destinados à comercialização, para cuja fabricação utilizou materiais adquiridos de terceiros. Em tal caso, a que adiante retornaremos (item 4), reza a legislação aplicável que, não obstante ter ocorrido industrialização, é perfeitamente aplicável a suspensão do tributo!

Se, portanto, do fato base, que é a não tributação pelo IPI, é precipitado, incompleto e ilógico concluir pelo fato presumido da inexistência de anterior industrialização, inexistente, então, a requerida relação de razoabilidade entre o fato base e o presumido, que condiciona o uso da presunção, **e estamos diante de presunção a todas as luzes imprudente!**

Mais ainda do que imprudência, invade-se, aqui, o campo da irresponsabilidade! Confira-se: é verdade que o agente administrativo se pode valer de presunções simples à revelia de expressa permissão legal, como reconhece a boa doutrina, muito bem representada por LEONARDO SPERB DE PAOLA, que, entretanto, acrescenta: "*Isso não significa que sua atividade de vinculada transforme-se em discricionária, pois continua preso à pesquisa, mesmo que*

<sup>14</sup> A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 57.

<sup>15</sup> Teoria Geral do Direito Tributário, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 282.

<sup>16</sup> Lições de Filosofia do Direito, trad. Antônio José Brandão, 5.ed., Coimbra, Arménio Amado, 1979, p. 353.



Processo nº : 11065.000337/98-66  
Recurso nº : 116.116  
Acórdão nº : 201-76.470

*indireta, dos fatos previstos no tipo tributário" (sic)*<sup>17</sup>. Nítida, portanto, a necessidade de promover a aludida investigação, atentando para os procedimentos levados a termo pelo executor da encomenda, de sorte a, independentemente da presunção em causa, verificar, na realidade dos fatos, a efetividade da industrialização ou não. Ao enunciar o raciocínio presuntivo, sem vinculá-lo à imprescindível verificação concreta da adequação do fato à sua descrição legal, a autoridade administrativa veicula orientação que, **ademais de imprudente, é inequivocamente irresponsável!**

#### **4. A Industrialização por Encomenda na sistemática do Crédito Presumido**

Recorde-se, de início, o **tratamento dispensado pela legislação do IPI à industrialização por encomenda**, em que o encomendante pode remeter ao industrializador por encomenda, com suspensão do IPI, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos (Regulamento do IPI – Decreto nº 2.637, de 25.06.98, artigo 40, VII); bem como o executor da industrialização por encomenda pode remeter ao estabelecimento encomendante, igualmente com suspensão do IPI, os produtos dessa forma industrializados, desde que não tenha utilizado, na operação, produtos de sua industrialização ou importação, e desde que os produtos industrializados por encomenda sejam destinados pelo encomendante a comércio ou industrialização (Regulamento do IPI, artigo 40, VIII). Essas disposições regulamentares encontram amparo legal no disposto no artigo 5º, II, "a" e "b", da Lei nº 4.502, de 30.11.1964.

Eis que, em face dessa disciplina da industrialização por encomenda, é evidente que **o critério para a admissão do seu valor na base de cálculo do crédito presumido não pode ser a tributação ou não pelo IPI das remessas relativas a tal industrialização**. Considere-se que a Lei nº 9.363, de 13.12.96, instituiu o "*...crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados*", concedido à "*...empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais*", como ressarcimento das Contribuições PIS/PASEP e COFINS, "*...incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo*" (artigo 1º); elegendo como base de cálculo do crédito presumido o valor obtido "*...mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem..., do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador*" (artigo 2º). Logo, faz-se claro que, se a base de cálculo do crédito presumido resulta da aplicação do referido percentual sobre o valor total das aquisições de insumos, **o critério de admissão do valor da industrialização por encomenda na base de cálculo desse crédito só pode ser o da adequação ou não do produto obtido via industrialização por encomenda ao conceito de insumo, ou seja, aos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem**, compreendidos na noção mais larga de insumos.

<sup>17</sup> Presunções..., *op. cit.*, p. 267.



Processo nº : 11065.000337/98-66  
Recurso nº : 116.116  
Acórdão nº : 201-76.470

O critério da tributação ou não pelo IPI, adotado pela administração tributária no presente caso, embora constitua um indicativo no sentido desejado, por si só não é em absoluto o bastante para o deslinde da questão. Veja-se, por exemplo, que o executor de uma industrialização por encomenda, como já referido, atrás, pode remeter ao encomendante produtos dessa forma fabricados, que serão por este destinados a comércio ou industrialização, e em cuja industrialização não tenha utilizado produtos de sua fabricação ou importação, ou seja, atendendo a todos os requisitos legais para a aplicação do benefício da suspensão; contudo agregou, na industrialização por encomenda, produtos intermediários adquiridos de terceiro de tão grande relevância, que fazem do produto assim industrializado indubitavelmente uma nova matéria-prima, muito diferente daquela originalmente enviada pelo encomendante da industrialização, caracterizando a remessa do executor da industrialização irrecusavelmente como uma aquisição de matéria-prima, hipótese em que, límpida e claramente, não poderá a industrialização por encomenda ser excluída da base de cálculo do crédito presumido.

Eis que necessário, portanto, o conhecimento, em suas minúcias e detalhes, do conteúdo da chamada *"industrialização por encomenda"*, para determinar se o encomendante, ao receber o produto desse modo industrializado, está efetivamente *"adquirindo uma matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem"*.

##### 5. Industrialização por Encomenda seguida de Nova Industrialização

E de que informações dispomos acerca do processo de industrialização por encomenda no presente caso?

Originalmente, pouquíssimas. O Relatório de Verificação Fiscal menciona a *"...industrialização por encomenda..."* e *"...a industrialização efetuada por outras empresas..."* (fl. 46); a Impugnação refere o *"...beneficiamento e mão de obra realizados por terceiros..."* (fls. 66-67), *"...o beneficiamento da matéria-prima (couro no estado wet-blue...), remetida pelo encomendante..."* (fl. 68), bem como *"...a matéria-prima... no estado wet blue, mandando acabá-la por terceiros..."* (fl. 68); o Recurso Voluntário faz menção ao *"...beneficiamento do couro... principal matéria-prima do calçado que a recorrente industrializa e exporta..."* (fl. 105), e ao *"...beneficiamento da matéria-prima (couro no estado wet-blue), remetida pelo encomendante..."* (fl. 105).

Em nenhum momento do processo ficava esclarecido em detalhes o conteúdo da industrialização por encomenda. Ora, depois de obtido o couro no estado *"wet blue"*, ele pode ainda ser submetido a diversos processos, tais como os de molhagem, secagem, estreitamento, tingidura etc. Quais os efetivamente ocorridos neste caso? E em que grau? O presente processo simplesmente carecia dessas e de outras informações. Daí a primeira decisão desta Câmara, de 20.08.2001, por unanimidade de votos, no sentido de *"...converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator"* (grifamos) (fl. 112), porque *"...necessário... o conhecimento, em suas minúcias e detalhes, do conteúdo da chamada 'industrialização por encomenda' para determinar se o encomendante, ao receber o produto desse modo industrializado,*



Processo nº : 11065.000337/98-66  
Recurso nº : 116.116  
Acórdão nº : 201-76.470

*está efetivamente 'adquirindo uma matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem' (fl. 115). As informações resultantes da diligência foram trazidas ao processo pelo Termo de Constatação de fls. 125-126, acompanhado de alguns documentos.*

Tais informações, conquanto **aquém das "...minúcias e detalhes..."** pretendidos quanto ao processo de fabricação em si **das operações de industrialização por encomenda**, ainda assim **adicionaram dados suficientes** para o esclarecimento dessas operações, como veremos em seguida. **Dois são os processos de industrialização por encomenda.**

O primeiro deles, referido como **"...etapa inicial..."** da industrialização, assim é descrito: *"...o contribuinte adquire insumos (couros Wet blue ou semiacabado); insumos esses dos quais se faz a "...remessa ao curtume com a finalidade de transformá-lo em produto pronto para consumo..."; "...o curtume após a transformação do produto (Wet Blue ou semi-acabado) devolve para o contribuinte o produto pronto..."; "...operação de transformação do produto, também chamada de beneficiamento..." (fls. 125-126).*

Já o segundo dos processos de industrialização por encomenda, apontado como **"...uma determinada etapa do processo..."** de industrialização, é o seguinte: *"...partes do produto são remetidos a terceiros, os chamados 'ateliers', para efetuar uma determinada etapa do processo"; "...partes do calçado são remetidos para os 'ateliers' para efetuar um determinado processo que pode ser a costura, ou a colagem, ou o corte..." (fl. 126).*

No primeiro caso, o executante da encomenda recebe do encomendante um produto preexistente, o couro semi-acabado, ou *"wet-blue"*, e, mediante a utilização e agregação de produtos químicos de sua propriedade, altera a sua utilização, acabamento e aparência, aperfeiçoando-o, para deixá-lo pronto para o consumo final. Trata-se, no caso, tipicamente, da **operação industrial de beneficiamento**, nos termos regulamentares (Decreto nº 2.637/98, artigo 4º, II) e legais (Lei nº 4.502/64, artigo 3º, parágrafo único; e Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25.10.66, artigo 46, parágrafo único).

Já no segundo, o industrializador, aqui o chamado *"atelier"*, recebe do encomendante *"...partes de calçados..."*, tendo então lugar *"...um processo que pode ser a costura, ou a colagem, ou o corte"*. As partes originais dos calçados, depois de costuradas, coladas ou cortadas, tendo alteradas a sua utilização, o seu acabamento e a sua aparência, podem ter sido objeto da **operação industrial de beneficiamento** (tal como acima já caracterizada, legal e regulamentarmente). Ou o *"atelier"/industrializador* utiliza os insumos recebidos, mediante a costura ou a colagem, para promover a *"...reunião de produtos, peças ou partes... de que resulte um novo produto ou unidade autônoma..."*, proveniente da **operação industrial de montagem**, segundo o regulamento (artigo 4º, III) e a lei (mesmos dispositivos). Ou ainda, as partes originais de calçados podem constituir matérias-primas ou produtos intermediários, obtendo-se, a partir delas, partes de calçados diferentes, ou sejam, espécies novas, com classificação fiscal diversa da dos insumos (Parecer Normativo CST nº 398/71). Trata-se, aqui, da **operação industrial de**



Processo nº : 11065.000337/98-66  
Recurso nº : 116.116  
Acórdão nº : 201-76.470

**transformação**, o mais típico dos casos de industrialização, de conformidade com o regulamento (artigo 4º, I) e a lei (mesmos dispositivos acima citados).

Em ambos os processos de industrialização por encomenda, os termos das informações conduzem-nos no sentido de que, uma vez de volta ao estabelecimento encomendante, **os produtos industrializados por encomenda serão destinados a nova industrialização**. No primeiro dos casos acima descritos, como a industrialização por encomenda, via beneficiamento, constitui uma *"...etapa inicial..."* do processo, certamente ele prosseguirá no estabelecimento encomendante, sendo destinado a nova industrialização: utilização do couro beneficiado para a fabricação de calçados. No segundo dos casos, como a industrialização por encomenda, via beneficiamento, montagem ou transformação, constitui apenas *"...uma determinada etapa do processo..."* de industrialização, certamente tal processo igualmente prosseguirá no estabelecimento encomendante, sendo também destinado a nova industrialização: utilização das novas partes de calçados como componentes na fabricação de calçados.

Aliás, muito embora aplicando a presunção administrativa, contraditoriamente, **os agentes da administração reconhecem, em alguns momentos, que o executor da encomenda de fato industrializou produtos, beneficiando-os**. É o que se observa nos termos do Relatório de Verificação Fiscal produzido após as diligências de fiscalização: *"...industrialização por encomenda..."* e *"...a industrialização efetuada por outras empresas"* (fls. 46). É o que confirma, em duas oportunidades, a decisão monocrática de primeira instância: *"...beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros..."* (ementa, fl. 99); *"... beneficiamento e mão-de-obra efetuados por terceiros..."* (fl. 99).

Ora, se industrialização houve por parte do executante da encomenda – e disso pensamos que não se pode duvidar em face dos dados deste processo e da perfeita subsunção entre os conceitos dos fatos praticados e os conceitos normativos das operações industriais tomadas em conta – então os produtos recebidos pelos encomendantes são indubitavelmente diversos dos insumos por eles originalmente remetidos aos executantes da industrialização, e o seu recebimento pelos encomendantes caracteriza incontestavelmente a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. E afinal, **se o recebimento pelos encomendantes dos produtos industrializados por encomenda constitui aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não se pode cogitar de excluir o valor das industrializações por encomenda da base de cálculo do crédito presumido**, pois ela toma em consideração, nos expressos termos legais, *"...o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem..."* (Lei nº 9.363/96, artigo 2º).

Neste caso, pois, o acatamento da presunção proposta e o cumprimento da respectiva orientação administrativa implicaria, inevitavelmente, o descumprimento pleno e manifesto da lei pertinente. Donde, acrescente-se, como desfecho dos raciocínios desenvolvidos, que **a presunção administrativa considerada desatende por completo às condições para o seu uso** (item 2, *"in fine"*), revelando-se, além de imprudente (pela inexistência da relação de razoabilidade



Processo nº : 11065.000337/98-66  
Recurso nº : 116.116  
Acórdão nº : 201-76.470

entre o fato base e o presumido – item 3) e **irresponsável** (pelo desprezo à necessária investigação dos fatos concretos – item 3), também **ilegal** (com imperdoável desdém ao Princípio Constitucional da Legalidade – artigos 5º, II, e 150, I). Tal presunção administrativa, portanto, absolutamente inadmissível, deve ser vigorosamente rechaçada.

#### 6. Método de Apuração PEPS: Opcional ou Obrigatório

Embora o faça apenas “...como mero argumento...”, o fato é que a recorrente afirma que “...o cálculo do crédito presumido, apurado pelo sistema PEPS, seria inaplicável à espécie. Efetivamente, segundo a IN nº 23, de 13.3.97... **ignorada pela decisão recorrida**, a escolha do sistema de apuração é facultativa... Descabe, pois, ao fisco impor o método PEPS, de apuração do crédito presumido... decisão recorrida... **desconsiderou que a conjunção ‘OU’**, empregada no § 6º daquele ato administrativo designa **alternativa**...” (fls. 108 e 109).

Está o requerente a referir-se à Instrução Normativa SRF nº 23, de 13.03.97, expedida pelo Secretário da Receita Federal com base na Portaria MF nº 38, de 27.02.97, segundo a qual, em sua interpretação, **o método PEPS não seria em nenhuma hipótese obrigatório, mas sempre uma alternativa** ao método da média ponderada móvel.

Com efeito, ao estabelecer que “A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial...” para permitir a determinação mensal “...das quantidades e dos valores...” dos insumos “...utilizados na produção durante o período” (artigo 3º, § 5º); o ato administrativo normativo ministerial estabelece que a pessoa jurídica mantenha **controle permanente de estoques, avaliando os bens opcionalmente** “...pelo método da média ponderada móvel ou pelo método denominado PEPS, no qual se considera que as saídas das unidades de bens seguem a ordem cronológica crescente de suas entradas em estoque” (grifamos) (artigo 3º, § 6º).

Entretanto, **para as empresas que não mantenham sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial**, prescreve a norma que “...a quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção, em cada mês, será apurada somando-se a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo-se, do total, a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas na produção e as transferências” (artigo 3º, § 7º); hipótese em que a avaliação dos insumos utilizados na produção mensal “...será efetuada pelo **método PEPS**” (grifamos), que, **então, deixa de ser opcional para se tornar obrigatório** (artigo 3º, § 8º). Conquanto a fiscalização não tenha informado ser esse o caso do sujeito passivo, tudo indica que o seja.

É como se a requerente limitasse sua leitura do artigo em tela apenas até o § 6º, que está de acordo com sua interpretação, ignorando olímpicamente os parágrafos posteriores, que apontam nitidamente em sentido diverso. Curiosa, cômoda e intolerável essa atitude da requerente, pela qual se selecionam apenas as partes que nos são interessantes dos textos legais, para cumpri-las, desconhecendo-se as demais.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

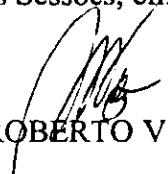
Processo nº : 11065.000337/98-66  
Recurso nº : 116.116  
Acórdão nº : 201-76.470

## 7. Conclusão

Pelas razões referidas, no presente caso, **afastada a presunção contida na orientação administrativa** observada pela decisão recorrida, damos provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, para entender **incluídos na base de cálculo do crédito presumido os valores dos insumos resultantes de industrialização por encomenda.**

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002.

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA 