



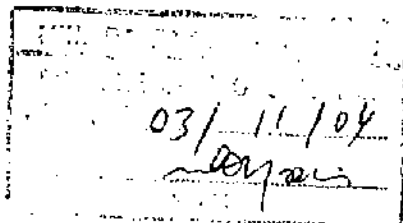
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 15/04/05  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11065.000648/97-35  
Recurso nº : 119.195  
Acórdão nº : 202-15.527

Recorrente : **INDÚSTRIA DE CALÇADOS WIRTH LTDA.**  
Recorrida : **DRJ em Porto Alegre - RS**



**IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. DIREITO A CRÉDITO - LEI Nº 9.363/96.**

O benefício deve ser calculado incluindo-se os valores referentes à operação de beneficiamento do couro semi-acabado - industrialização por encomenda.

**AUTO DE INFRAÇÃO - UTILIZAÇÃO ANTECIPADA DE CRÉDITO PRESUMIDO EM VALOR SUPERIOR AO EXISTENTE.**

Se o valor antecipadamente utilizado pelo Contribuinte é aquele reconhecido pela Autoridade Administrativa, inexistente diferença a ser lançada. Auto de Infração que se cancela.

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

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Jorge Freire que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Gustavo Kelly Alencar  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro.

cl/opr



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

02/11/04  
*[Assinatura]*

Processo nº : 11065.000648/97-35  
Recurso nº : 119.195  
Acórdão nº : 202-15.527

Recorrente : **INDÚSTRIA DE CALÇADOS WIRTH LTDA.**

### RELATÓRIO

Requeru o Contribuinte, em 30 de abril de 1997, ressarcimento do crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, no valor de R\$865.323,48. Analisado seu pedido, às fls. 63/64, é glosada parte do valor dos insumos utilizados, por terem sido industrializados por encomenda e não pelo próprio Contribuinte.

Assim, é o valor do crédito presumido reduzido em R\$101.443,97. Por ter se utilizado do crédito presumido na forma antecipada, é então lavrado Auto de Infração com vistas a lançar o montante indevidamente utilizado, devidamente corrigido.

Inconformado, o Contribuinte apresenta impugnação tempestiva, às fls. 73/84, discorrendo sobre a legitimidade do crédito mesmo quando da industrialização por encomenda, e questionando a inflação da multa de ofício, requerendo sua substituição pela multa de mora.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, entretanto, mantém parcialmente o lançamento, como se vê na decisão de fls. 227/232, retirando a incidência da multa de ofício, substituindo-a pela multa de mora, e mantendo o lançamento quanto ao restante.

Por tal, recorre o Contribuinte a este Egrégio Conselho.

É o relatório.

*[Assinatura]*



Processo nº : 11065.000648/97-35  
Recurso nº : 119.195  
Acórdão nº : 202-15.527

03 / 11 / 04  
Gustavo Kelly

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, sendo tempestivo e devidamente acompanhado do depósito de 30% do valor do crédito tributário, razão pela qual, dele tomo conhecimento.

Dentro de pedido administrativo efetuado pelo Contribuinte a Autoridade Fazendária houve por bem lavrar auto de infração, em aparente afronta ao artigo 9º do Decreto nº 70.235/72:

*"Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."*

A boa prática processual determina que o auto seja lavrado em separado, formando um volume e sendo autuado com número específico. Entretanto, tendo em vista o direcionamento do meu voto, ultrapasso a questão preliminar existente e voto no sentido de dar integral provimento ao Recurso do Contribuinte, reconhecendo o valor pleiteado pelo mesmo e glosado pela Autoridade Fazendária, e, por conseguinte, cancelando o Auto e o respectivo lançamento, pela fundamentação abaixo:

O objeto do presente processo é a lavratura de um auto de infração decorrente de pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, originado por créditos presumidos deste imposto, referentes à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

O Contribuinte utilizou o referido crédito presumido na forma antecipada, em valor superior ao reconhecido pela autoridade administrativa, sendo então instado a restituir aos cofres públicos esta diferença.

O litígio versa sobre a exclusão da base de cálculo do benefício fiscal pleiteado dos valores pagos para beneficiamento do couro semi-acabado – *wet blue* – por terceiros.

A exclusão deu-se sob o fundamento de que tais operações, por se tratarem de serviços de beneficiamento prestados por terceiros, não se enquadrariam como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que são objetos do favor fiscal.

*Concessa venia* dos que defendem o respeitável entendimento, deles ousou divergir, o que faço invocando a forma em que se dá a operação de beneficiamento da matéria-prima para utilização no processo produtivo desenvolvido pelo Recorrente.



031 11 104  
[assinatura]

Processo nº : 11065.000648/97-35  
Recurso nº : 119.195  
Acórdão nº : 202-15.527

A empresa adquire o couro semi-acabado e o envia para beneficiamento por terceiros, o que o torna compatível com o processo de produção dos calçados que fabrica.

Controvérsias não há que se a empresa adquirisse o couro beneficiado, todo o valor por ele pago deveria fazer parte da base de cálculo do crédito presumido, como custo para aquisição de matéria-prima.

Nesse ponto, tomo de empréstimo os argumentos expendidos pelo então Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no Acórdão nº 202-12.301, quando, tratado de matéria idêntica à que aqui se discute, afirma que, se a empresa adquirisse o produto beneficiado, o valor que constaria na nota fiscal do fornecedor representaria o custo do insumo utilizado mais o custo dos serviços de beneficiamento, não haveria dúvida de que o valor total da aquisição comporia a base de cálculo do incentivo, posto que o insumo beneficiado foi transformado nos produtos finais que foram exportados.

Pois bem, *in casu*, se a empresa fornecedora emitisse duas notas fiscais, uma referente ao couro semi-acabado e outra pelo beneficiamento, não haveria qualquer diferença ao tratamento a ser dado ao custo da matéria-prima adquirida, que haveria de ser composto pelo somatório dos valores constantes das duas notas fiscais, sendo tal fato irrelevante para o cálculo do benefício.


Na espécie, a empresa fabricante dos calçados adquire o couro semi-acabado de um fornecedor enquanto o realizador do beneficiamento é um terceiro estabelecimento. Isto significa que as duas notas antes cogitadas são emitidas por estabelecimentos diferentes, embora para o adquirente não se modifique o fato de que o custo da matéria-prima será composto pelas duas parcelas: o preço pago pelo couro semi-acabado e aquele equivalente ao beneficiamento do couro, vez que tal etapa é essencial para que o produto tenha condições de ser transformado em calçados a serem exportados. Ressalte-se que o objeto do benefício não é o aperfeiçoamento do couro, pois não se exporta o couro, e sim calçados, que foram fabricados com o couro beneficiado. Assim, o couro, mesmo depois de beneficiado, é matéria-prima para o processo de fabricação dos calçados.

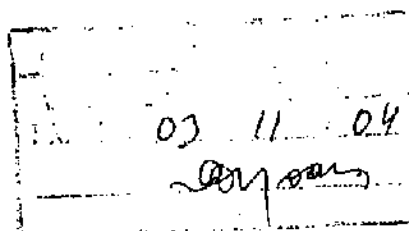
Destarte, por ser o beneficiamento operação necessária à utilização do couro na fabricação dos calçados, deve o seu custo ser considerado como custo da matéria-prima, e não vislumbro como se fazer oposição à sua inclusão na base de cálculo do benefício fiscal pleiteado.

Tal pensamento se reforça se considerarmos que o valor recebido pelo terceiro que realiza o beneficiamento do couro deverá fazer parte da base de cálculo das contribuições que o favor fiscal visa ressarcir.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR



Processo nº : 11065.000648/97-35  
Recurso nº : 119.195  
Acórdão nº : 202-15.527

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO  
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)*

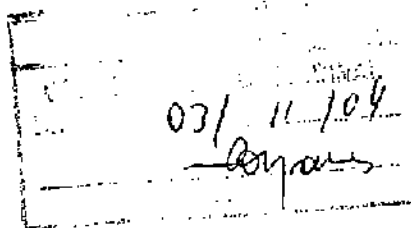
A primeira conclusão que chego a partir da redação da norma que instituiu o privilégio fiscal sob exame, é que o objetivo do legislador era ressarcir ao produtor exportador o valor do PIS e da COFINS embutidos na cadeia produtiva. Contudo, a norma impõe limites à fruição desse benefício, vez tratar-se 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 de material de embalagem usados para utilização no processo produtivo. Mas não quaisquer aquisições que 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 nos dá o caminho a ser seguido. Dispõe ela em seu art. 3º:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11065.000648/97-35  
Recurso nº : 119.195  
Acórdão nº : 202-15.527

*"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."*

Daí conclui-se que os termos da orientação interna da SRF, aventada na r. decisão, não contrariam a lei do benefício fiscal, apenas se amoldam 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. Pelo relatado, concluo que o produto beneficiado vai e volta com suspensão de IPI, aliás, de forma discutível.

Em face de tal, estranho que 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. 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 a mercadoria foi remetida para beneficiamento, se ela saiu do estabelecimento produtor-exportador, ou se saiu diretamente de seu fornecedor para a empresa beneficiadora. 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.



Processo nº : 11065.000648/97-35  
Recurso nº : 119.195  
Acórdão nº : 202-15.527

03/11/04  
[Assinatura]

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 Maximiliano<sup>1</sup>, 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 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 foi demonstrada 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.

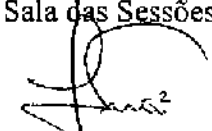
Então, com base em tamanha incerteza, não entendo razoável concluir que a operação em apreciação se insere no conceito de produto intermediário. Ainda mais quando a norma sob exegese é norma de renúncia fiscal, portanto não podendo ser presumido o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade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

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004

  
JORGE FREIRE

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