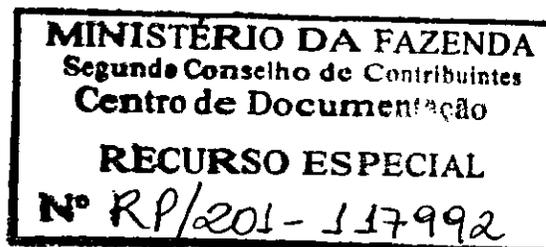




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065.001690/98-18  
Acórdão : 201-75.880  
Recurso : 117.992



Recorrente : **H. KUNTZLER & CIA. LTDA.**  
Recorrida : **DRJ em Porto Alegre - RS**

**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 a que se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **H. KUNTZLER & CIA. LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa (Relator), Josefa Maria Coelho Marques e Jorge Freire. Designado o Conselheiro José Roberto Vieira para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2002

*Josefa Maria Coelho Marques*

Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

*José Roberto Vieira*

José Roberto Vieira  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Gilberto Cassuli, Antônio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Imp/cf/mb



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 11065.001690/98-18

**Acórdão** : 201-75.880

**Recurso** : 117.992

**Recorrente** : **H. KUNTZLER & CIA. LTDA.**

## RELATÓRIO

A contribuinte solicitou Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, referente ao 1º trimestre de 1998.

Em seguida foi o processo baixado em diligência.

A Informação Fiscal de fls. 46/47, que relata a diligência, concluiu favoravelmente, em parte, ao pedido da contribuinte. Refez os cálculos e excluiu da base de cálculo os valores relativos a serviços de industrialização por encomenda.

A DRF em Novo Hamburgo - RS seguiu exatamente o entendimento da Fiscalização e reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da contribuinte.

De tal decisão houve recurso à DRJ em Porto Alegre - RS, que manteve o indeferimento.

De tal decisão, a contribuinte recorreu a este Segundo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 11065.001690/98-18

**Acórdão** : 201-75.880

**Recurso** : 117.992

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
SERAFIM FERNANDES CORRÊA**

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Do exame do processo verifica-se que o litígio, objeto do presente recurso, abrange um único item, qual seja, a exclusão dos serviços prestados na industrialização por encomenda.

Por oportuno transcrever os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, a seguir:

*“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.*

*Art. 2º - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.” (destaquei)*

Ora, a referida Lei trata de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando a hipótese da inclusão dos serviços prestados por outra empresa na industrialização.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2002

SERAFIM FERNANDES CORRÊA



Processo : 11065.001690/98-18  
Acórdão : 201-75.880  
Recurso : 117.992

VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA  
RELATOR-DESIGNADO

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 em Novo Hamburgo/RS (fls. 46 a 48) quanto a decisão de primeira instância da DRJ em Porto Alegre/RS (fls. 133 a 134) tomaram em consideração orientação constante do Boletim Central da Secretaria da Receita Federal nº 147, de 04.08.98, cuja cópia foi anexada à fl. 55, 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 a operação não foi tributada, é porque não foi incorporado insumo no beneficiamento encomendado, mas apenas serviços ...”* (fls. 134).

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

*JRV*

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



**Processo** : 11065.001690/98-18

**Acórdão** : 201-75.880

**Recurso** : 117.992

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 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 *"...influnciam no convencimento 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.

*SM*

<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.



Processo : 11065.001690/98-18  
Acórdão : 201-75.880  
Recurso : 117.992

De fato, a melhor doutrina internacional admite que essas presunções “...no han sido preestabelecidas 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>

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.

EDU

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

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

<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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065.001690/98-18

Acórdão : 201-75.880

Recurso : 117.992

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 açodamento 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 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

---

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

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

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

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



**Processo** : 11065.001690/98-18

**Acórdão** : 201-75.880

**Recurso** : 117.992

existe uma situação do cotidiano que a ela se opõe de modo tão frontal, e de freqüência 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 vinculada transforme-se em discricionária, pois continua preso à pesquisa, mesmo que 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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065.001690/98-18

Acórdão : 201-75.880

Recurso : 117.992

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 ao PIS/PASEP e da COFINS, "...*incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo*" (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.**

**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.



Processo : 11065.001690/98-18  
Acórdão : 201-75.880  
Recurso : 117.992

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. Os Fatos e as Conseqüências

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

Uma primeira descrição genérica encontra-se na Impugnação do sujeito passivo ao despacho decisório da DRF Novo Hamburgo-RS, de fls. 86: “...(**beneficiamento de couro e a realização de etapas do processo de produção, tais como: montagem de solados – denominado de pré-fabricado, costura de cabedais, inclusive ponto seleiro e confecção de trançados e enfiados – tiras de couro tramadas, que após a união pela trama constituem o cabedal do calçado**)” (sic) (grifamos).

Uma segunda descrição, mais específica, também se encontra no instrumento de impugnação (fls. 91 a 92), e foi repetida no Recurso Voluntário interposto (fls. 141 e 142), a saber:

“... ‘industrialização por encomenda’, a qual ocorre sob duas formas:

a) – a indústria calçadista adquire **couro semi-acabado ou ‘wet blue’**, remetendo-o para um curtume, a fim de que o mesmo realize o **beneficiamento/acabamento**. Após tal operação, o curtume remete em devolução o couro, cobrando pela industrialização efetuada, sendo que, neste processo, são **agregados produtos químicos de propriedade do industrializador, cujo custo dos mesmos, obviamente, integra o valor total da industrialização**.

b) – a indústria calçadista efetua a remessa de **insumos (solados, couro, cola, fita reforço, linha, etc...)** para os estabelecimentos indevidamente denominados ‘ateliers’ (posto que se tratam de estabelecimentos tipicamente industriais), os quais realizam a **transformação de tais insumos em partes de calçados, cobrando um valor relativo a ‘industrialização efetuada para outras empresas’ – código 5.13 e 6.13 do Livro de Apuração do IPI, considerando neste custo, também, o valor dos insumos de propriedade do industrializador, que também são empregados no referido processo**” (sic) (grifamos).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065.001690/98-18  
Acórdão : 201-75.880  
Recurso : 117.992

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. 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 recebe do encomendante "*...insumos (solados, couro, cola, fita reforço, linha, etc...)...*" (*sic*), matérias-primas ou produtos intermediários, obtendo, a partir deles, partes de calçados, ou sejam, espécies novas, com classificação fiscal diversa da dos insumos (Parecer Normativo CST nº 398/71). Trata-se, aqui, caracteristicamente, da **operação industrial de transformação**, o mais típico dos casos de industrialização, de conformidade com o regulamento (artigo 4º, I) e a lei (mesmos dispositivos acima citados). Ou o industrializador utiliza os insumos recebidos para promover a "*...reunião de produtos, peças ou partes... de que resulte um novo produto ou unidade autônoma...*", o solado proveniente da **operação industrial de montagem**, segundo o regulamento (artigo 4º, III) e a lei (mesmos dispositivos).

Em nenhum momento **essas informações** do sujeito passivo são contestadas, seja no Relatório de Verificação Fiscal (fls. 46 e 47), seja no despacho decisório da DRF Novo Hamburgo - RS (fls. 48), seja na decisão da DRJ Porto Alegre - RS (fls. 132 a 136), pois os agentes administrativos intervenientes neste processo limitam-se a aplicar a presunção estabelecida pela mencionada orientação administrativa; donde se deduz constituírem **expressão da verdade**.

Aliás, muito embora aplicando a presunção administrativa, contraditoriamente, os **agentes da administração reconhecem, por diversas vezes, que o executor da encomenda de fato industrializou produtos**. É o que se observa limpidamente nos termos do Relatório de Verificação Fiscal produzido após as diligências de fiscalização: "*...CUSTOS COM INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA*" (fls. 46); "*...industrialização efetuada por outras empresas*" (fls. 46). É o que confirma, com insistência a decisão monocrática de primeira instância: "*...valores referentes ao beneficiamento dos insumos efetuado por terceiros...*" (ementa, fls. 132); "*A Fiscalização da DRF em Novo Hamburgo efetuou verificação prévia... beneficiamento de couro por encomenda...*" (fls. 132); "*...beneficiamento encomendado*" (fls. 134); "*...empresas que realizaram a industrialização por encomenda...*" (fls. 135).

Ora, se industrialização houve por parte do executante da encomenda – e disso não se pode duvidar em face dos dados deste processo e da perfeita subsunção entre os conceitos dos

*SDU*

*PPA*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 11065.001690/98-18**  
**Acórdão : 201-75.880**  
**Recurso : 117.992**

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; como, aliás, a empresa recorrente afirma, de forma não contestada: “...o processo de industrialização dos calçados será concluso no estabelecimento da impugnante/recorrente, sendo que os produtos ‘pré-fabricados’ servem de insumos na realização da referida etapa do processo produtivo... o couro beneficiado... serve de insumo na fabricação dos calçados...” (fls. 93 a 143). 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 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. Conclusão

Essas as razões pelas quais, no presente caso, **afastada a presunção contida na orientação administrativa** observada pela decisão recorrida, damos provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo para, convictamente, **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 19 de fevereiro de 2002

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA 