



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.002348/96-91
Recurso nº : 119.140
Acórdão nº : 202-15.156

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De	19 / 05 / 06
VISTO	

2ª CC-MF
Fl.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 8 / 2005

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS – BENEFICIAMENTO REALIZADO POR TERCEIROS – Tratando-se de operação necessária para que a matéria-prima possa ser utilizada no processo produtivo, deve o valor do beneficiamento integrar o custo da matéria-prima. **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 materiais 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 ao qual se dá provimento.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Ana Neyla Olímpio Holanda
Ana Neyla Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11065.002348/96-91

Recurso nº : 119.140

Acórdão nº : 202-15.156

Recorrente : H. KUNTZLER & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever:

"O estabelecimento acima qualificado requereu, à fl. 01, o ressarcimento da parcela de R\$ 84.167,70, em complementação ao pedido anterior, formalizado pelo Processo nº 11065.001248/96-10, referente ao Crédito Presumido de IPI, relativo ao período de abril a dezembro de 1995, autorizado pela Medida Provisória nº 948, de 23/3/1995, depois convertida na Lei nº 9.363, de 13/12/1996.

1.1 – O pleito foi indeferido, nos termos da Decisão de fls. 40/41, sem exame do mérito, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 28, de 10 de maio de 1996, que veda a possibilidade de um segundo pedido referente ao mesmo período de apuração do benefício.

2. *O contribuinte não se conformou com o indeferimento e apresentou, no devido prazo, o recurso de fls. 42/47, expondo suas razões, que passam a ser relatadas.*

2.1 – Alega que o pedido de ressarcimento apresentado pelo Processo nº 1065.001248/96-10 foi a menor, dando origem ao presente pedido suplementar, que a diferença deve-se ao fato da não inclusão, no total das aquisições, dos valores relativos a industrialização de insumos (principalmente couro) efetuada por outros estabelecimentos, representadas pelos códigos de natureza de operação 1.13 e 2.13.

2.2 – Contesta a restrição da Instrução Normativa SRF nº 28/96, dizendo que a subdelegação ao Secretário da Receita Federal, pelo Ministro da Fazenda, limita-se à tarefa de estabelecer normas quanto à utilização antecipada do Crédito Presumido de IPI, não podendo vedar a apresentação de um pedido suplementar, tendo exorbitado de seu poder de regulamentar, que cabia à Receita Federal, no caso, apenas verificar a legitimidade do pedido suplementar e que, do contrário, estaria maculado o princípio da isonomia, uma vez que outros contribuintes teriam a restituição plena pelo fato de apresentarem um único pedido, requerendo, ao final, que seja dado provimento ao recurso e deferido o ressarcimento suplementar.

3. *Para examinar as alegações da defesa e esclarecer as verdadeiras razões do pedido suplementar, foi o processo baixado em*



Cleuzia Nakafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11065.002348/96-91
Recurso nº : 119.140
Acórdão nº : 202-15.156

diligência, na forma do pedido de fls. 49/50, devidamente atendido pelo relatório de fls. 244/45 e anexos, retornando o feito a esta DRJ pelo despacho de fl. 246."

A autoridade julgadora de primeira instância negou procedência à impugnação apresentada, por entender que não se incluem no cálculo do crédito presumido, por falta de previsão legal, os valores pagos a terceiros, a título de beneficiamento de insumos, bem como os serviços prestados por ateliês, com remessa e retorno dos insumos com suspensão do IPI.

Irresignada com o resultado do julgamento de primeira instância, a interessada, tempestivamente, apresentou recurso voluntário, onde repisa as argumentações expendidas na impugnação, aduzindo, ainda, em sua defesa que:

1) a indústria calçadista utiliza em larga escala a operação de industrialização por encomenda, a qual ocorre sob duas formas: a) adquire couro semi-acabado ou "wet blue", remetendo-o para um curtume, a fim que este realize o beneficiamento/acabamento, cobrando pela industrialização efetuada, sendo que neste processo são agregados produtos químicos de propriedade do industrializador, cujo custo integra o valor total da industrialização; b) remete os insumos (solados, couro, cola, fita reforço, linha, etc) para os estabelecimentos denominados "ateliês", os quais realizam a transformação de tais insumos em partes de calçados, cobrando um valor relativo à "industrialização efetuada para outras empresas", considerando neste custo o valor dos insumos de propriedade do industrializador, que também são empregados no referido processo;

2) as duas hipóteses ocorrem sob o amparo da suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, nos termos do artigo 36, I e II, do RIPI/1982, correspondente ao artigo 40, VII e VIII, do RIPI/1998, e sobre o valor agregado (cobrado pelo industrializador) também incidem os dispositivos regulamentares citados, que estabelecem a suspensão do IPI, observada a regra de exceção nele prevista;

3) as operações efetuadas pelos curtumes ou pelos ateliês são operações de industrialização, nos termos do disposto no artigo 3º, I e II, do RIPI/1982, correspondente ao artigo 4º, I e II, do RIPI/1998, portanto, não havendo que se falar que em qualquer dos casos ocorra uma prestação de serviços, vez que as operações de prestação de serviços estão dentro do campo de incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS, e estão elencadas na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 1969;

4) os valores pagos pela operação de industrialização por encomenda efetuada pelos ateliês referem-se à aquisição de matérias-primas, visto que o processo de industrialização dos calçados será concluso no estabelecimento da recorrente, sendo que os produtos industrializados sob encomenda servem de insumos na realização da etapa final do processo produtivo, compondo o custo juntamente com as aquisições de insumos necessários à fabricação dos calçados;

5) por sua vez, os valores pagos pela operação de industrialização por encomenda efetuada pelos curtumes também se referem à aquisição de matéria-prima, visto que



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/8/2005

2ª CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11065.002348/96-91
Recurso nº : 119.140
Acórdão nº : 202-15.156

o couro beneficiado serve de insumo na fabricação dos calçados e o custo do beneficiamento do couro passa a integrar o custo dos calçados juntamente com a aquisição de insumos necessários à sua fabricação;

6) as matérias-primas não perdem tal condição pelo fato de sofrerem um processo de industrialização parcial, pois o que ocorre é somente a agregação de um valor pela realização deste processo, sendo que os produtos resultantes - embora com valores superiores - continuam na condição de insumos;

7) a receita obtida, tanto pelos curtumes como pelos ateliês, compõe a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, e, mesmo se assim não fosse, este fato não seria impeditivo para inclusão dos valores no cálculo do crédito presumido, vez que a MP nº 948, de 1995, não condiciona a fruição do mesmo ao recolhimento daquelas contribuições;

8) o argumento de que as operações de remessa e devolução dos produtos ocorrem sem incidência de IPI não encontra respaldo no ordenamento jurídico, pois não foi indicado o dispositivo legal que impõe tal exigência, e tal fato não transmuta a natureza dos custos agregados aos insumos;

9) a exigência de que os insumos remetidos para industrialização sejam tributados pelo IPI, constante da resposta ao item 2.7 do Perguntão, aprovado pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312, de 03/08/1998, não encontra respaldo na lei, e, no direito tributário brasileiro, os atos regulamentares devem se limitar a buscar a fiel execução da lei, dando-lhe condições de eficácia sem, contudo, criar ou modificar tributos.

Na conclusão, pugna pela reforma do acórdão de primeira instância, com vistas a ser deferido o ressarcimento como solicitado, acrescido da Taxa SELIC.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30/8/2005

2º CC-MF
Fl.

Cléa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11065.002348/96-91
Recurso nº : 119.140
Acórdão nº : 202-15.156

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O objeto do presente processo é o 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, no primeiro trimestre de 1999.

O litígio versa sobre a exclusão da base de cálculo do benefício fiscal pleiteado dos valores referentes ao beneficiamento do couro semi-acabado – *wet blue* – por terceiros, como também dos valores referentes a peças remetidas para ateliês com o fim de montagem de fase intermediária dos calçados.

A exclusão deu-se sob o fundamento de que tais operações, por se tratarem de serviços de beneficiamento prestados por terceiros a título de beneficiamento de insumos, bem como os serviços prestados por ateliês, com remessa e retorno dos insumos com suspensão do IPI, não se enquadrariam como matérias-primas, produtos intermediários e materiais 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 e dos produtos semi-acabados para utilização no processo produtivo desenvolvido pela recorrente, que se encontra evidenciada no recurso, *in litteris*:

“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”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 8 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Cléuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11065.002348/96-91
Recurso nº : 119.140
Acórdão nº : 202-15.156

Quando se trata do beneficiamento do couro, a empresa adquire o couro semi-acabado e o envia para que outro estabelecimento realize a operação de beneficiamento, 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 a 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.

Mesmo pensamento pode ser desenvolvido para a matéria-prima que é enviada para os ateliês, que as transforma em partes que vão compor os calçados montados pela recorrente. Pois a empresa fabricante dos calçados adquire o material de um fornecedor enquanto o realizador da fabricação das partes do calçado 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 das partes do calçado será composto pelas duas parcelas: o preço pago pela matéria-prima e aquele equivalente à confecção da parte do calçado semi-acabado, vez que a montagem de parte do calçado constitui apenas uma etapa do processo produtivo da empresa, que vai transformá-lo no calçado final, que será exportado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 8 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11065.002348/96-91
Recurso nº : 119.140
Acórdão nº : 202-15.156

Ressalte-se que o objeto do benefício fiscal não é a fabricação de partes de calçados, vez que as mesmas não são exportadas, e sim calçados, que foram resultados da montagem das partes pré-fabricadas. Assim, cada parte do calçado será matéria-prima para o processo de sua fabricação.

A decisão de primeira instância tomou em consideração o entendimento exarado no Boletim Central da Secretaria da Receita Federal nº 147, de 04/08/1998, segundo o qual o critério de admissão na base de cálculo do crédito presumido do valor da operação realizada por estabelecimento de terceiro para beneficiamento ou aperfeiçoamento da matéria-prima 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. Havendo tributação do IPI, o valor da operação de beneficiamento ou aperfeiçoamento integraria a base de cálculo do crédito presumido; inexistindo tal tributação, o mesmo valor não integraria essa base de cálculo.

A meu ver, a incidência ou não do IPI na remessa do couro semi-acabado e das matérias-primas e na devolução do couro *wet blue* e das partes dos calçados em nada influi para a inclusão do valor final dos mesmos na base de cálculo do crédito presumido.

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, que disciplina a instituição do crédito presumido do IPI, o concede à "...*empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais*", como ressarcimento da contribuição para PIS 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). De tais dispositivos legais, infere-se que, se a base de cálculo do crédito presumido resulta da aplicação de um percentual sobre o valor total das aquisições de insumos, o critério de admissão do valor do beneficiamento ou aperfeiçoamento realizado por terceiros na base de cálculo desse crédito só pode ser o da adequação ou não do produto obtido com estas operações aos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, compreendidos na noção mais larga de insumos.

Como bem frisado pelo Conselheiro José Roberto Vieira, no Acórdão nº 201-76.468, em julgamento de causa idêntica à que ora se discute, "*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*"



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 30 / 8 / 2005

2º CC-MF
FL.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11065.002348/96-91
Recurso nº : 119.140
Acórdão nº : 202-15.156

em que, limpada e claramente, não poderá a industrialização por encomenda ser excluída da base de cálculo do crédito presumido". (destaques do original)

Assim, para a inclusão do valor na base de cálculo do crédito presumido, ao invés de se verificar a incidência do IPI sobre a operação de beneficiamento ou aperfeiçoamento dos materiais utilizados no processo produtivo da empresa, é necessário averiguar se o produtor-exportador adquiriu produto que efetivamente vai fazer parte do seu processo produtivo como *matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, essa a condição legalmente exigida.*

A partir de tais considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para que o benefício seja calculado incluindo-se os valores referentes à operação de beneficiamento do couro semi-acabado e às operações de montagem intermediária de parte dos calçados realizadas pelos ateliês.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003

Ana Neyte Olímpio Holanda
ANA NEYTE OLÍMPIO HOLANDA