



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

155

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	14/08/2000
C	Stelutius
	Rubrica

**Processo** : 13869.000125/97-31  
**Acórdão** : 203-06.437

**Sessão** : 15 de março de 2000  
**Recurso** : 108.410  
**Recorrente** : CURTUME MONTE APRAZÍVEL LTDA.  
**Recorrida** : DRJ em Ribeirão Preto - SP


**IPI - CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS NAS EXPORTAÇÕES - REVENDA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS NO MERCADO INTERNO.** Não se incluem entre as receitas de exportação, para efeito de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, as receitas obtidas com a exportação de mercadorias adquiridas no mercado interno e que não tenham sofrido qualquer processo de industrialização na empresa exportadora. Irrelevante, para esse fim, que a empresa exportadora tenha efetuado processo de industrialização, antes da aquisição das mercadorias, por encomenda da empresa fornecedora. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CURTUME MONTE APRAZÍVEL LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Daniel Correa Homem de Carvalho.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2000

  
Otacilio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

  
Renato Sealco Isquierdo  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Mauro Wasilewski, Francisco Sérgio Nalini, Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva, Lina Maria Vieira e Sebastião Borges Taquary.  
cl/ovrs



Processo : 13869.000125/97-31  
Acórdão : 203-06.437  
Recurso : 108.410  
Recorrente : CURTUME MONTE APRAZÍVEL LTDA.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI a título de ressarcimento da COFINS e das Contribuições para o PIS/PASEP incidentes sobre a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na industrialização de produtos exportados, instituído pela Lei nº 9.363/96, referente ao 3º Trimestre de 1997, cujo valor, calculado pela contribuinte, atingiu a monta de R\$ 225.070,92 (duzentos e vinte e cinco mil, setenta reais e noventa e dois centavos), conforme pedido às fls. 01.

Efetuando diligência fiscal para fins de verificação da correção dos valores informados pela contribuinte na apuração do exato valor a ser ressarcido, foram emitidas intimações no sentido de que a contribuinte discriminasse as parcelas de valores que compunham o montante da Receita Operacional Bruta e das aquisições de insumos, e fornecesse relação das suas exportações diretas e outros documentos relativos ao período de apuração em questão (fls. 14 e 24), as quais foram atendidas de pronto.

Após análise dos livros e documentos fiscais da contribuinte em epígrafe, o agente fiscal constatou que:

1. A atividade da empresa é a industrialização de couros, tendo como matéria-prima principal couros verdes bovinos, os quais são adquiridos de diversos fornecedores (frigoríficos), para fins de exportação e venda no mercado interno. Esse material é submetido à aplicação de produtos químicos diversos, obtendo-se, através de tal processo, vários tipos aprimorados de couros, tais como "Wet Blue", "Semi-terminado", "Semi-cromo", "Camurça", dentre outros, conforme se verifica no Livro Registro de Saídas, na coluna Observações (fls. 41 a 96).

2. Do exame da documentação acostada aos Autos e da apresentada no transcorrer dos trabalhos fiscais, constatou-se que a empresa comprou de vários frigoríficos, no período em foco, quantidade significativa de couros tipo "Wet Blue", produtos, portanto, já elaborados, destinando-os, posteriormente, à exportação, fato, que, no entender do Auditor Fiscal, contraria o princípio básico que permeia o benefício, o qual consta no artigo 1º da referida matriz legal, que é a aquisição de insumos e sua posterior utilização na industrialização de produtos a serem exportados.

3. As referidas operações se formalizaram da seguinte maneira:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo** : 13869.000125/97-31  
**Acórdão** : 203-06.437

3.1. primeiro, há a remessa para a industrialização no estabelecimento da requerente do benefício de certa quantidade de peças de couro verde bovino, de propriedade de um frigorífico, constando tal condição na nota fiscal de remessa;

3.2. após a conclusão da referida operação, a requerente emite uma nota fiscal de "Industrialização para outras empresas", discriminando o serviço prestado como "Mão-de-obra em couros bovinos para Wet Blue";

3.3. na mesma data, emite nota fiscal de "Devolução de Remessa p/Industrialização", fazendo referência à nota fiscal de remessa para industrialização (item 3.1.) e discriminando como produto "Couros bovinos transformados em Wet Blue"; e

3.4. por último, o frigorífico outrora encomendante da industrialização vende a mesma mercadoria à contribuinte em epígrafe, seja na mesma data da recepção da remessa industrializada, seja alguns dias depois, como se depreende da nota fiscal emitida para tal fim ou do conjunto de notas, as quais somadas, sempre totalizam a quantidade de peças anteriormente remetidas para industrialização, conforme operações listadas a título de exemplo pelo Auditor Fiscal em seu relatório às fls. 265 a 268 e Notas Fiscais envolvendo todas as operações dessa natureza no período em questão, anexas às fls. 119 a 159 (julho), 186 a 214 (agosto) e 234 a 252 (setembro).

Posteriormente, os produtos adquiridos nessas condições são vendidos para o exterior, na maioria dos casos, ou negociados no mercado interno pela requerente, conforme se constata do Livro Registro de Saídas mencionado.

Tendo em vista a ocorrência de tais operações, foram elaborados demonstrativos para apuração dos valores a serem excluídos dos montantes correspondentes a tais aquisições, para fins de cálculo do crédito presumido a ressarcir (fls. 254 a 262), bem como demonstrativos de apuração da Receita Operacional Bruta, a qual restou diferente da calculada pelo contribuinte, visto que esse deixou de deduzir devoluções de vendas registradas no Livro Registro de Apuração do IPI (fls. 261), do montante dos insumos efetivamente aplicados na produção dos bens (fls. 263) e de apuração do crédito presumido (fls. 263), o qual resultou no valor de R\$ 35.134,39 (trinta e cinco mil, cento e trinta e quatro reais e trinta e nove centavos), inferior, portanto, ao montante pleiteado pelo contribuinte, que foi de R\$ 225.070,92.

O Auditor Fiscal utilizou a seguinte metodologia para o cálculo do Crédito Presumido a ressarcir, de forma a excluir a parcela relativa às aquisições dos couros tipo Wet Blue que foram adquiridos e exportados em seguida, além da parcela relativa às respectivas exportações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 13869.000125/97-31  
**Acórdão :** 203-06.437

- Calculou o valor médio unitário (por peça) do couro Wet Blue exportado no trimestre, através da apuração do valor total das exportações efetuadas no trimestre (em reais), incluindo as exportações cujas Notas Fiscais foram emitidas em junho, porém o embarque se deu em julho/97, e excluindo os valores das Notas Fiscais emitidas em setembro, mas que só se efetivaram em outubro (no trimestre seguinte). Apurou também a quantidade de peças exportadas, fazendo os mesmos ajustes acima, e, dividindo o montante já calculado acima pelo nº de peças encontrado, apurou o valor de R\$ 43,37, por peça do referido couro (fls. 261).
- Em seguida, deduziu do total de peças de couro Wet Blue adquiridas no trimestre o total de peças vendidas no mercado interno, no mesmo período. O saldo apurado (em peças) foi multiplicado pelo preço médio acima calculado, obtendo, de tal forma, o montante de R\$ 2.733.415,94 (dois milhões, setecentos e trinta e três mil, quatrocentos e quinze reais e noventa e quatro centavos), valor esse excluído da Receita de Exportação (fls.262).
- Calculou a Receita de Exportação, somando à Receita de Exportação informada pelo contribuinte o valor das exportações cujas notas fiscais foram emitidas em junho, mas que só se efetivaram em julho, e deduzindo o valor das exportações cujas notas foram emitidas em setembro, porém apenas foram embarcadas em outubro, as devoluções de exportações e o montante calculado no item anterior.
- Para obter o valor dos insumos utilizados no trimestre, somou, ao estoque inicial, as compras de matérias-primas e material de embalagem e excluiu desse montante o valor das compras de couro tipo Wet Blue no mercado interno e o valor do estoque final, conforme valores informados pela contribuinte às fls. 25 e 26.
- Por fim, apurou o Crédito Presumido de IPI para ressarcimento da PIS/PASEP/COFINS incidentes sobre os insumos aplicados na industrialização de produtos exportados, referente ao 3º Trimestre/97, nos termos da Portaria MF nº 38/97 (fls.263).

Após decisão da autoridade administrativa competente, no caso em foco a Sra. Delegada da Receita Federal de São José do Rio Preto/SP, foi concedido o valor do crédito apurado pelo Auditor, deferindo parcialmente, portanto, o pleito (fls.276).



Processo : 13869.000125/97-31  
Acórdão : 203-06.437

Inconformada com a redução do valor pleiteado, a contribuinte apresentou **IMPUGNAÇÃO** à glosa fiscal (fls. 282/301).

Inicialmente, a impugnante tece algumas considerações sobre as suas atividades de industrialização, informando que transforma a matéria-prima couro-cru, numa 1ª fase de produção, em "Wet Blue" e, posteriormente, por novo processo de industrialização, em couro semi-acabado ou, ainda, couro acabado, para posterior comercialização, em sua grande maioria, no mercado externo.

Esclarece, a impugnante, que os maiores fornecedores da sua matéria-prima são os frigoríficos que, por vezes, remetem o couro-cru para industrialização em sua empresa, onde após o primeiro processo de industrialização são transformados em "Wet Blue", permanecendo em seus depósitos até destinação pelos encomendantes. Ocorre que a impugnante, que efetivamente produziu o couro "Wet Blue", acaba adquirindo o mesmo do encomendante, para entrar novamente no processo produtivo na elaboração do couro semi-acabado ou do acabado. Dessa forma, o couro "Wet Blue" pode ser vendido diretamente ao exterior na condição em que foi adquirido, admite, ou vendido no mercado interno, antes ou depois de passar por nova fase de industrialização.

Alega que todo esse processo produtivo e comercial enquadra a empresa perfeitamente nas condições estabelecidas pela lei de regência do benefício pretendido, visto que a essência do referido benefício com o qual o Governo pretende estimular as exportações, é, exatamente, a industrialização, no país, de mercadorias para serem exportadas e em cuja produção concorreram insumos adquiridos no mercado interno. E é a impugnante que efetivamente transforma insumos (couro cru) adquiridos no mercado interno em produtos acabados e que promove a sua exportação.

Segue argumentando que se a empresa participou do processo de produção do couro "Wet Blue", ainda que por vezes, sob encomenda de terceiros, e que promoveu efetivamente a comercialização do mesmo para o exterior, é justo que faça jus ao gozo integral do benefício fiscal, já que alguma empresa deveria auferir o benefício.

Discorda integralmente da glosa promovida pelo Fisco, no tocante à exclusão do "Wet Blue" adquirido no mercado interno, bem como da parcela excluída da Receita de Exportação relativa à venda no mercado externo do mesmo couro. Admite como corretos os demais cálculos e ajustes efetuados pelo agente fiscal, os quais resultariam, no seu entender, no crédito presumido a ser ressarcido no montante de R\$ 212.256,67.

Ataca o critério adotado pelo Fisco no cálculo da glosa efetuada. No que tange às exclusões efetuadas das aquisições de couro "Wet Blue" aos frigoríficos, alega que tais insumos



**Processo : 13869.000125/97-31**

**Acórdão : 203-06.437**

podem perfeitamente ter entrado no processo produtivo de outros couros (acabados e semi-acabados, por exemplo) que foram exportados, uma vez que o "Wet Blue" adquirido é matéria-prima daqueles outros tipos de couro. De tal forma, estaria o Fisco glosando parte dos insumos embutidos na produção de couros fabricados diretamente pelo impugnante e exportados.

Argúi que o critério adotado pelo Fisco é altamente danoso, já que do total de suas vendas no trimestre, a quantidade de peças comercializadas no mercado interno equivalem a 22,18%, enquanto que as exportadas representam 77,82% e que, as peças de couro "Wet Blue" que sofreram glosa deveriam concorrer na mesma proporção acima, ou seja, a glosa apenas nesse último percentual de 22,18% e não 100% como pretende o Fisco. Refez, para tal feito, o Demonstrativo de Apuração do Crédito Presumido (fls. 289), anexou demonstrativos de exportações realizadas e das vendas no mercado interno, em número de peças, valores e tipo de couro, e pleiteou o restabelecimento do crédito na íntegra ou, no mínimo, a aplicação de critério apropriado e menos gravoso que o adotado pelo Fisco.

A autoridade julgadora de primeira instância acolheu a impugnação apresentada, por entender que preenchia os requisitos formais de sua admissibilidade, e considerou PROCEDENTE a glosa fiscal em sua totalidade, conforme Decisão às fls. 303 a 307, na qual tece suas considerações, concluindo em sentido contrário à pretensão da defendente.

Entendeu o julgador singular que, por ter o impugnante reconhecido os demais ajustes efetuados pela fiscalização, cingir-se-ia em analisar os pedidos de inclusão, nos cálculos da base de cálculo do crédito presumido, de todo o couro tipo "Wet Blue" que, conquanto industrializado sob encomenda pelo curtume, foi adquirido dos encomendantes já pronto para a exportação, e de considerar que o "Wet Blue" glosado possa ter sido utilizado como insumo dos demais couros exportados.

Quanto à primeira pretensão, alegou o julgador que restou inequivocadamente comprovado o "*modus operandi*" da empresa em foco, no que diz respeito às remessas de couro verde efetuadas pelos frigoríficos para industrialização por parte do impugnante, vinculadas a uma posterior devolução ao encomendante e uma aquisição, logo em seguida, dos mesmos couros anteriormente industrializados por encomenda.

Concluiu, o julgador, que se realmente na devolução aos encomendantes do couro industrializado "a mercadoria fica no curtume e só vão as Notas Fiscais, existe uma irregularidade flagrante na operação, pois o artigo 51, da Lei nº 4.502/64 (art. 240 do RPI/82), **proíbe a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída do produto. Ao praticar tal conduta o infrator sujeita-se à inflicção de uma multa igual ao valor comercial da mercadoria, ou àquele que lhe foi atribuído em nota fiscal, nos termos do art. 365, inciso II do regulamento do IPI (art. 83 da Lei nº. 4.502/64)**". Também estariam sujeitos à mesma penalidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

161

**Processo : 13869.000125/97-31**

**Acórdão : 203-06.437**

os frigoríficos, no momento em que emitem a nota fiscal de venda do "Wet Blue", já que a nota emitida não acompanha o couro, pois esse já se encontra no curtume. (Grifos seus)

Argumenta que como parte do "Wet Blue" é adquirido já pronto e exportado nesse mesmo estado, sem ser submetido a nova industrialização, foi correta a glosa efetuada pelo Fisco, pois a impugnante estaria praticando uma operação comercial não contemplada pela legislação que rege o benefício.

Quanto à pretensão da contribuinte de considerar-se que parte dos couros tipo "Wet Blue" glosado tenha sido insumo de outros couros exportados, não houve qualquer comprovação de tal aplicação, nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, que estabelece a obrigatoriedade da impugnação ser acompanhada de todos os elementos de prova. Os documentos juntados (fls. 291/301) em momento algum comprovaram que parte do "Wet Blue" glosado foi utilizado como insumo nos outros couros exportados, já que esses poderiam ter sido industrializados a partir das 121.365 peças de couro utilizadas na produção do período. Se o impugnante alega fato diverso, no sentido de que os couros em questão foram utilizados como insumo em parte das 43.662,5 peças de couro acabadas e semi-acabadas exportadas (fls. 291), deveria ter produzido a prova competente no momento oportuno, conforme determinado expressamente pelo § 4º do art. 16 do Decreto supracitado.

Concluiu registrando que a fiscalização deve observar o previsto no inciso II do artigo 365 do RIPI/82, se for o caso.

A impugnante, irresignada, apresentou recurso voluntário tempestivo a esse Egrégio Conselho (fls. 310/311), no qual reitera, em toda a sua integralidade, os fundamentos expostos na peça impugnatória (fls. 282 a 311) e requer a reconsideração da decisão da julgadora singular.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

162

Processo : 13869.000125/97-31

Acórdão : 203-06.437

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR RENATO SCALCO ISQUIERDO

O recurso é tempestivo, e tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A questão central, objeto do presente processo, versa sobre a possibilidade de inclusão da receita decorrente da exportação de produtos adquiridos no mercado interno no cálculo do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96. O referido crédito visa ressarcir as empresas produtoras e exportadoras dos valores do PIS e COFINS incidentes sobre as matérias-primas adquiridas empregadas na fabricação de mercadorias exportadas.

O detalhe, no caso concreto, é que a empresa adquiriu e exportou couros do tipo "wet blue", os quais, contudo, foram transformados de couro cru (salgado) em "wet blue" pela própria recorrente, mas em etapa anterior à aquisição, por encomenda da empresa que posteriormente lhe vendeu a mercadoria. Em outras palavras: a empresa recebeu couros crus para transformação em "wet blue" por encomenda da empresa proprietária do referido couro; a operação de remessa para industrialização e, depois, da devolução do produto daí resultante, foi feita em total conformidade com a legislação do IPI (operações com suspensão do imposto). Depois de retornadas as mercadorias aos estabelecimentos encomendantes, a recorrente adquiriu os couros "wet blue", revendendo-os, no mesmo estado, parte ao exterior, e parte, ainda, no mercado nacional.

A fiscalização, em procedimento de verificação dos cálculos do crédito presumido de que se trata, glosou a inclusão da receita de exportação dos couros "wet blue" adquiridos e exportados sem qualquer operação de industrialização por parte da recorrente. As demais glosas feitas pela fiscalização no cálculo do crédito tiveram a expressa concordância da recorrente já na impugnação.

Não há motivos para reformar a decisão recorrida. De fato, a legislação que trata do crédito presumido em questão visa somente beneficiar as empresas produtoras que exportem produtos diretamente ou por intermédio de empresas comerciais exportadoras. No caso concreto, a empresa não agiu como empresa produtora, mas apenas como revendedora das mercadorias exportadas, isso em relação aos couros "wet blue" adquiridos, já nessa condição.

Irrelevante, no caso, se a própria empresa foi quem transformou, em um momento anterior, o couro em "wet blue". Aliás, esse é o principal argumento de defesa da recorrente, no sentido de que "há uma vinculação direta da empresa com a produção e a comercialização do couro "wet blue" para o exterior o que a enquadra perfeitamente nas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13869.000125/97-31  
**Acórdão** : 203-06.437

condições da lei". O procedimento, se aceito, ensejaria a inclusão no incentivo de uma série de situações semelhantes, hoje não contempladas diretamente pela lei. Além disso, permitiria a inclusão de valores no cálculo do incentivo que, agindo da forma prevista em lei (ou seja, adquirindo o couro-cru para posteriormente transformá-lo em "wet blue") não seriam considerados, em especial a mão-de-obra contida na transformação.

Não procede, igualmente, o argumento de que parte dos couros "wet blue" adquiridos foram utilizados na produção de couros industrializados (acabados e semi-acabados), de forma que, pelo menos parte desses valores de aquisição deveriam ser considerados no cálculo do incentivo. A exclusão feita pela fiscalização contemplou apenas as quantidades de couros "wet blue" exportados nessa condição, de forma que os demais couros exportados, seja qual for a sua origem, foram considerados em sua totalidade.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2000

*Renato Scalco Isquierdo*  
RENATO SCALCO ISQUIERDO