



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10920.000868/96-42

Sessão : 16 de agosto de 2000

Recurso : 103.178

Recorrente : DÖHLER S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA

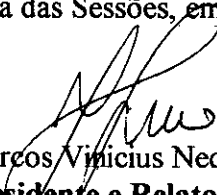
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

DILIGÊNCIA Nº 202-02.124

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
DÖHLER S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA.

RESOLVEM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator.**

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator

Iao/cf/mas



Processo : 10920.000868/96-42

Diligência : 202-02.124

Recurso : 103.178

Recorrente : DÖHLER S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA

RELATÓRIO

O presente processo trata de Recurso Voluntário contra Decisão de Primeira Instância que não acatou a manifestação de inconformidade da interessada, com o indeferimento parcial de pedido de ressarcimento de créditos presumidos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS, com fundamento na Lei nº 9.363/96.

Segundo de o pleito da peticionária, o crédito presumido é decorrente de contribuição para o PIS e de COFINS incidentes sobre insumos por ela adquiridos no período de abril a dezembro de 1995 e empregados em produtos por ela exportados.

A fim de ser aferida a legitimidade do ressarcimento pretendido, a escrita contábil e fiscal da interessada, acompanhada dos documentos que lhe dão suporte, foi submetida à análise do Fisco, cujas conclusões estão detalhadas na Informação de fls. 98/101, assim sintetizadas pelo Delegado da Receita Federal em Joinville – SC, na Decisão de fls. 102, a qual deferiu, em parte, o pedido:

“... não foram efetuadas deduções relativas às devoluções de receitas de exportação que, corrigidas, se situaram em R\$ 27.245.165,41, fl. 98/9; a receita operacional bruta, onde não foram excluídas devoluções, e o valor corrigido montou R\$ 103.998.099,58, fl. 99, após a correção; nas aquisições foram incluídas indevidamente custos de comunicação, energia elétrica, transporte e industrialização sob encomenda não abrangidos pelo favorecimento, conforme disposto no art. 1º da MP 948/95, fl. 100, limitando-se, pois, em R\$ 37.330.689,47 com a regularização, fl. 100. Assim, o valor do crédito, fica limitado em R\$ 525.180,31 {[R\$ 27.245.165,41: R\$ 103.998.099,58) x R\$ 37.330.689,47] x 0,0537} – demonstrativo de fl. 101.”

Regularmente intimada do indeferimento parcial do seu pedido inicial, a interessada instaurou o contraditório, com as Razões de fls. 109/118, que a autoridade monocrática resumiu às fls. 212/213:



Processo : 10920.000868/96-42

Diligência : 202-02.124

“a) quanto à industrialização por encomenda esclarece:

‘[...] A operação consiste na aquisição de algodão em pluma pela requerente, que o remete para sua controlada COMFIO para transformá-lo em fio, matéria-prima principal da Requerente. Para esta operação dá-se o nome de facção. Posteriormente, a Requerente recebe o fio industrializado e **paga ao fornecedor, o serviço de industrialização**. Na verdade, a Requerente está adquirindo sua principal matéria-prima, o fio de algodão, perfeitamente sintonizada no espírito do incentivo fiscal.’ (destaquei);

b) no caso da receita bruta operacional e da receita de exportação, discorda do entendimento do fisco que abateu da base de cálculo as devoluções de vendas, acrescentando, ainda, que não se pode estender o conceito de receita operacional bruta para receita de exportação.

c) no tocante às despesas com serviços, de comunicação, energia elétrica e fretes, entende que ‘[...] devem ser considerados pois todos fazem parte do processo produtivo da Autora, não sendo possível desmembrá-los, já que acarretaria a desconfiguração do produto final. Não se pode ter um produto, sem serviços de comunicação, energia elétrica ou o frete que traz a matéria-prima’. [...]”

Antes da apreciação das razões de impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento enviou os autos para a Seção de Arrecadação da Delegacia da Receita Federal em Joinville – SC para, após análise da documentação fiscal correspondente, explicitar “se o valor mencionado como ‘industrialização por encomenda’ representa somente o valor cobrado pela industrialização do fio de algodão, matéria-prima da requerente, realizada pela empresa COMFIO, conforme alega a (sic) fls. 110, ou se nele está também incluído o valor do próprio algodão em rama remetido para industrialização”.

Em atendimento à diligência solicitada, o Auditor-Fiscal designado, às fls. 205/206, esclarece:

“(...)”

Em todas essas notas verificadas, constatou-se que o valor da nota refere-se somente à cobrança da industrialização por encomenda e no corpo da nota aparece a discriminação da matéria-prima utilizada, o seu valor e a(s) nota(s) fiscal(ais) de remessa da matéria-prima. Anexou-se ao presente auto cópia de duas dessas notas fiscais (fls. 200 e 201).

Entretanto, verificou-se que nem todas as operações escrituradas com código fiscal 1.13 são executadas pela empresa COMFIO.



Processo : 10920.000868/96-42

Diligência : 202-02.124

Essas industrializações por encomenda que são efetuadas por empresas diversas estão discriminadas na relação fornecida pela empresa na rubrica 'Acabamentos de Terceiros'. Anexou-se, também, às fls. 202 e 203, cópia de duas dessas notas fiscais.

Ainda no código 1.13, foram indevidamente incluídos pela interessada serviços de manutenção/conservação e simples remessa de mercadorias num total de R\$ 70.943,05, conforme demonstrado na planilha de fls. 204.

Quanto ao código fiscal 2.13, todas as operações com essa classificação referem-se a operações diversas (aquisição de material de expediente, por exemplo) e não a industrialização por encomenda.

Resumindo, do total informado pela empresa como industrialização por encomenda dentro do estado (1.13) deve-se excluir R\$ 70.943,05 e o valor informado como industrialização fora do estado (2.13) deve ser integralmente desconsiderado.

(...)"

Sobre a diligência, a então impugnante manifesta-se, às fls. 208/210, com as considerações que se resumem no seguinte parágrafo:

"Por não ser do interesse da Autora o prolongamento dessa discussão e também por ser de seu interesse o encerramento do processo para poder fazer jus ao ressarcimento do crédito restante, esta concorda com a glosa feita pelo Sr. Auditor Fiscal, acatando desta forma a exclusão de R\$ 70.943,05 a título de industrialização por encomenda dentro do estado e R\$ 42.984,78 a título de industrialização por encomenda fora do estado, do valor apurado pela mesma, no que diz respeito ao item 'industrialização por encomenda'."

Os fundamentos da Decisão Recorrida (fls. 211/218), julgando procedente o Despacho Decisório de fls. 102, proferido pela Delegacia da Receita Federal jurisdicionante, têm o seguinte teor:

"O direito ao ressarcimento em dinheiro do Crédito Presumido IPI, do valor das contribuições PIS/PASEP e COFINS, que incidiram sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e que compuseram os produtos exportados há que ser definitivamente comprovado.



Processo : 10920.000868/96-42
Diligência : 202-02.124

A competência desta Delegacia da Receita Federal de Julgamento para apreciar a manifestação de inconformidade foi estabelecida no art. 2º da Portaria SRF nº 4.980, de 4 de outubro de 1994, *in verbis*:

Art. 2º Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete julgar os processos administrativos, nos quais tenha sido instaurado, tempestivamente, o contraditório, inclusive os referentes a manifestação de inconformidade do contribuinte quanto a decisão dos Delegados da Receita Federal relativa ao indeferimento de solicitação de retificação de declaração de imposto de renda, restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. (destaquei).

Por analogia com a impugnação de lançamento tributário, aceita-se ser idêntico 30 (trinta) dias da ciência o prazo para a manifestação de inconformidade, que instaura a fase litigiosa do processo administrativo. A ciência do despacho decisório é datada de 7/8/96 (AR fl. 107) e a petição com o apelo ingressou no dia 14/8/96 (fl. 109). É, portanto, tempestiva. Da informação com reabertura de prazo (fl. 206), tomou ciência em 3/3/97, e a sua manifestação vem datada de 10/3/97.

A Lei nº 9.363/96 que recepcionou a Medida Provisória nº 948, de 23 de março de 1995, publicada no DOU de 24/3/95 e reedições, estabelece:

[...]

Art. 1º – A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como 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)



Processo : 10920.000868/96-42
Diligência : 202-02.124

Art. 3º – [...].

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.

Para o deslinde da questão dois aspectos devem ser considerados: primeiro, do lado das receitas, os conceitos de receita de exportação e de receita operacional bruta e quais valores podem ser incluídos; segundo, do lado das despesas, os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, e (sic) no caso presente (sic) quais os que podem ser considerados.

A Portaria MF nº 129, de 5 de abril de 1995, definiu os procedimentos a serem adotados, vejamos:

[...]

Art. 2º Para efeito de determinação do crédito presumido de que trata o artigo anterior, o produtor-exportador deverá:

[...]

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I – receita operacional bruta, a definida no art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995;

II – receita de exportação, o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais.

§ 3º Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI.

Lei nº 8.981/95:

No tocante ao primeiro aspecto da questão (receitas) assim definiu a

[...]

Art. 31 – A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.



Processo : 10920.000868/96-42

Diligência : 202-02.124

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. (destaquei)

Depreende-se do artigo 31 da lei acima, que na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais e os impostos não cumulativos.

O estabelecimento requerente alega (fl. 113) que na apuração da receita de exportação levou em consideração:

[...] tão somente o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais, e para o caso da receita operacional bruta considerou aquela livre das vendas canceladas, dos descontos incondicionais concedidos e dos impostos incidentes sobre as vendas.

Em nenhuma legislação exige-se a receita de exportação líquida, e em nenhum momento se estende o conceito da receita operacional bruta para a receita de exportação.

Regulamentando a Lei nº 9.363/96, foi expedida a Portaria MF nº 38 de 27/2/97, que no parágrafo 15 do artigo 3º esclarece:

[...]

§ 15. Para efeitos deste artigo, considera-se:

I – receita operacional bruta, o **produto da venda** de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

II – receita bruta de exportação, o **produto da venda** para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais; (grifei).

[...]

Verifica-se, portanto, que a receita operacional bruta e receita bruta de exportação são o produto das vendas. Vendas canceladas ou devolução de vendas, são vendas que não se efetivaram, cuja receita delas decorrentes é ZERO. Assim, caso estejam compondo o valor da receita operacional bruta e da receita bruta de exportação, deverão ser excluídas, a fim de determinar-se o produto da venda.



Processo : 10920.000868/96-42

Diligência : 202-02.124

A legislação do Imposto de Renda (Lei nº 8.981/95), citada pela requerente, refere-se às vendas canceladas que correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços, estando aí incluídas as devoluções de vendas que são a mesma coisa. Não pode querer o contribuinte usufruir de incentivos fiscais sobre receita inexistente em virtude de vendas não concretizadas. Ora, se as vendas canceladas não foram consideradas pelo próprio estabelecimento industrial na apuração da receita bruta, não pode querer, agora, incluí-las para fins de apurar a base de cálculo do ressarcimento pleiteado.

Assim, não há como concordar com a requerente neste passo.

Aclarando o segundo aspecto (despesas) da questão, invoquemos, inicialmente, o PN – CST nº 65, de 31 de outubro de 1979, que tratou de esclarecer os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Elucida o referido Parecer que as matérias-primas e os produtos intermediários, que embora não integrando o novo produto são **consumidos em virtude de contato físico com o produto em fabricação**, tais como lixas, lâminas de serra, catalisadores poderão ter seus créditos aproveitados '[...] ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização' e os integrantes do ativo permanente. O item 10, resume a questão nos seguintes termos:

[...]

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos 'que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1. Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários *stricto sensu*, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

Não vemos como possam ser incluídas nessa situação a energia elétrica consumida na iluminação do estabelecimento industrial e movimentação de



Processo : 10920.000868/96-42

Diligência : 202-02.124

máquinas e equipamentos; da mesma forma, nem os serviços de comunicação, e, muito menos e frete pago no transporte. A legislação de regência refere-se à matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, não em insumos de ordem geral.

Corroborando com esse entendimento vem a resposta da Secretaria da Receita Federal ao questionário formulado pela Associação de Comércio Exterior do Brasil – AEB, a respeito do Crédito Presumido IPI, que, na parte dos ‘Esclarecimentos/Entendimentos Gerais’, esclarece:

[...]

D.3 – Energia elétrica, água e gás não são considerados insumos. Reagentes utilizados em laboratórios, regra geral, não são insumos. Observe-se que a MP nº 1.201/95, no parágrafo único do art. 3º, determina se utilize, subsidiariamente, a legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Esclarecendo tais conceitos, há o Parecer Normativo CST nº 65/79 [...].

Quanto às despesas da industrialização por encomenda, estas devem ter o mesmo tratamento dado às despesas efetuadas pelo próprio estabelecimento industrial exportador. Ora, no caso presente, a industrialização por encomenda, realizada fora do estabelecimento produtor-exportador, em que o encomendante fornece a matéria-prima (algodão em pluma) como se constata das notas fiscais fls. 198/199, operação conhecida como facção, o que equivale a uma parte do processo de industrialização do produto a ser exportado, que retorna ao estabelecimento exportador acrescido do valor da mão-de-obra, para que o requerente complete o processo de industrialização. Assim, a industrialização por encomenda deve ter o mesmo tratamento daquele produto em que todo o processo de industrialização é realizado pelo estabelecimento exportador. Das notas fiscais da empresa COMFIO (fls. 200/201) e da empresa BUDDEMEYER S.A. (fls. 202/203), constata-se que a matéria-prima utilizada é algodão em pluma e estas cobram pelos serviços de mão-de-obra na elaboração do fio.

Ora, mão-de-obra não é considerada matéria-prima, nem produto intermediário, nem embalagem, quando tais despesas de industrialização ocorrem no próprio estabelecimento produtor-exportador. Também não existe previsão para considerá-las como tal quando parte do processo de industrialização é realizado por encomenda, fora do estabelecimento exportador.



Processo : 10920.000868/96-42

Diligência : 202-02.124

Desta forma, não assiste razão à Requerente, mantendo-se os despachos decisórios na forma que foram exarados.”

No Recurso Voluntário interposto em 24.06.97, com as Razões de fls. 220/229, que leio em Sessão, a ora recorrente insurge-se contra a manutenção da glosa dos valores atinentes à industrialização por encomenda; contra a discrepância entre os valores encontrados, pela fiscalização e pela Recorrente, a título de Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação, que entende se apresentar de forma conceitual; bem como contra a exclusão dos gastos com comunicação, energia elétrica e transportes, por não terem sido considerados insumos diretos.

O presente processo já foi apreciado por esta Câmara em Sessão de 02 de fevereiro de 1999, ocasião em que o julgamento do recurso foi convertido em diligência à repartição de origem para que a autoridade competente informasse a data da ciência da Decisão de fls. 211/218.

Em atendimento à Diligência nº 202-02.020, foram acostados aos autos os Documentos de fls. 246/252.

É o relatório.



Processo : 10920.000868/96-42

Diligência : 202-02.124

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Conforme relatado, trata o presente processo de Recurso Voluntário contra Decisão de Primeira Instância que indeferiu a reclamação da interessada, inconformada com o indeferimento parcial de pedido de ressarcimento de créditos presumidos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, para ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS, com fundamento, na Lei nº 9.363/96.

A ora recorrente pretende a reforma da Decisão de fls. 211/218, contestando os seus fundamentos, com abordagens sob três aspectos distintos:

- a) glosa dos valores atinentes à industrialização por encomenda;
- b) discrepância entre os valores encontrados, pela fiscalização e pela Recorrente, a título de Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação, que a recorrente entende se apresentar de forma conceitual; e
- c) exclusão dos gastos com comunicação, energia elétrica e transportes, por não terem sido considerados insumos diretos.

A despeito da glosa de valores consignados sob a rubrica transportes, não há nos autos uma identificação precisa acerca da natureza dos referidos valores. Outrossim, não consta dos autos a descrição dos produtos industrializados pela ora recorrente, destinados ao mercado externo, nem o respectivo processo de industrialização.

Isto posto, com o objetivo de enriquecer a instrução deste processo, voto pela conversão do julgamento do recurso em nova diligência à repartição de origem para que a autoridade competente:

- a) forneça maiores detalhes da rubrica transportes, indicando, inclusive, a natureza dos produtos transportados e se os valores glosados estão ou não consignados no corpo das notas fiscais emitidas pelos fornecedores de tais produtos; e
- b) identifique os produtos industrializados pela ora recorrente, destinados ao mercado externo, com descrição do respectivo processo de industrialização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

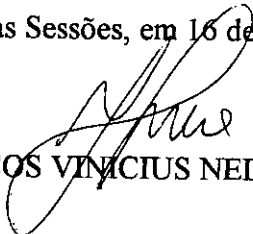
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000868/96-42

Diligência : 202-02.124

Posteriormente, após oferecer à ora recorrente a oportunidade de manifestar-se quanto ao resultado desta diligência, providenciar o retorno dos autos a esta Câmara.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2000


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA