



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De	09 / 03 / 06
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

Recorrente : SIBRA ELETROSIDERÚRGICA BRASILEIRA S/A (atual RIO DOCE MANGANÊS S/A)
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. EXCLUSÃO DE VALORES CORRESPONDENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS QUE NÃO SE IDENTIFICAM COMO MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

As matérias-primas, produtos intermediários, suscetíveis ao benefício do crédito presumido de IPI, são bens que, além de não integrarem o ativo permanente da empresa, são consumidos no processo de industrialização ou sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, nas fases de industrialização.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SIBRA ELETROSIDERÚRGICA BRASILEIRA S/A (atual RIO DOCE MANGANÊS S/A).

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator). Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 16 de março de 2005.

Antônio Carlos Atulim
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Relatora-Designada

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 01/06/2005

Ana Maria Carvalho da Silva
M. Rec. 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Antonio Zomer.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 07/10/2005

2º CC-MF
Fl.

Ana Maria Cardoso da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

Recorrente : SIBRA ELETROSIDERÚRGICA BRASILEIRA S/A (atual RIO DOCE MANGANÊS S/A)

RELATÓRIO

A interessada, que *“tem por objeto a siderurgia, a metalurgia, a indústria e o comércio de ferroligas; ... ; o comércio de importação e exportação de bens correlatos ou necessários as suas atividades, inclusive equipamentos, insumos e materiais diversos;”* (fls. 10/11), apresentou, em 15/2/2000, Pedido de Ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de que trata a Portaria MF nº 38/1997, conjugado a Pedido de Compensação com débitos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

O pedido de ressarcimento em comento refere-se ao período compreendido entre o exercício de 1996 e o primeiro trimestre do exercício de 1999, dizendo respeito, entre outros, ao aproveitamento de energia elétrica consumida no processo produtivo da interessada e adquirida da CHESF, em percentual de 99,73%, conforme laudo técnico juntado aos autos e elaborado por Barbosa & Andrade Engenharia e Serviços.

Após a apresentação de manifestação de inconformidade, pela interessada, a Fiscalização promoveu a realização de novas verificações fiscais, sendo que, em 24/4/2001, opinou pelo *‘deferimento parcial do presente pedido de ressarcimento do IPI ..., com a conseqüente glosa ..., já considerada no Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal citado no item 6 acima, e pela recomendação ao SESAR/DRF/SDR para promover a cobrança da parte da COFINS compensada indevidamente no montante equivalente à glosa efetuada, com os acréscimos legais pertinentes.’* (fls. 92/93).

Em primeira instância administrativa julgadora, a solicitação da interessada foi parcialmente deferida, pois após a *‘reconstituição da escrita fiscal do interessado de fls. 89/90 em confronto com os registros do LRAIPI de fl. 125 do Anexo I, verifica-se que a empresa faz parcialmente jus ao crédito no valor pleiteado ..., conforme constatação fiscal de fl. 93. Do mesmo modo é permitido ao interessado o aproveitamento do crédito presumido do IPI para compensação parcial dos débitos da Cofins.’* (fl. 100).

Da Decisão DRJ/SDR nº 904, de 21/5/2001, é ainda de se relatar o fato de que a matéria de mérito – ressarcimento de crédito presumido de IPI resultante do consumo de energia elétrica –, foi negada sob o fundamento de que os *‘conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são admitidos na legislação aplicável do Imposto sobre Produtos Industrializados, não abrangendo os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive energia elétrica utilizada na área administrativa.’* (fl. 96).

Inconformada, a interessada, tempestivamente, recorre a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 105/124), repisando, em síntese, seus argumentos de impugnação.

É o relatório.

ceif

J



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 07/10/2005

2º CC-MF
Fl.

Ass. Maria Carmo da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA**

Como relatado, insurge-se a recorrente contra parte da decisão administrativa de primeira instância que não reconheceu seu suposto direito ao ressarcimento do crédito presumido de IPI, no que tange à energia elétrica consumida em seu processo produtivo de ferro-liga.

A esse propósito, ou seja, quanto ao reconhecimento desse creditamento, entendo caber razão à recorrente e, para tanto, socorro-me de voto da lavra do Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt – com as honras de estilo –, proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 121.075:

‘Antes, com efeito, de adentrar no exame do mérito recursal, parece-me pertinente tecer algumas breves considerações sobre a Lei nº 9.363/96, cuja correta interpretação determinará a solução da lide.

Por referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do volátil capital financeiro internacional.

Trata-se de necessidade antiga, atual e, certamente futura, que já levou o Presidente da República Fernando Henrique Cardoso a afirmar que ‘é exportar ou morrer’, por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

Ainda a propósito, confira-se a seguinte passagem do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio ao ensejo do julgamento da ADIn nº 600:

‘A este propósito, seria interessante que, decorridos cerca de cento e setenta anos, os Estados prestassem atenção às palavras de José Caetano Gomes, Tesoureiro-Mor do Erário do Rio de Janeiro que, em representação dirigida ao Príncipe Regente, advogou a abolição dos impostos de exportação, acrescentando tratar-se de ‘um tributo estabelecido contra todos os princípios da Economia Política e que as nações mais esclarecidas, e que conhecem seus verdadeiros interesses, não têm; antes animam a exportação com prêmios’ (apud VIVEIROS DE CASTRO, História Tributária do Brasil, Ed. Mm. da Fazenda, Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1989, 22 edição, p. 32).’

Releva notar, ainda, que a simples instituição do benefício fiscal em questão não tem o condão de proporcionar um automático incremento das exportações, e, por conseguinte, tornar de imediato o País menos dependente ou mesmo independente do volátil capital financeiro internacional, o que efetivamente é o fim colimado. Esta pretendida

conf



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 07/06/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

Ana Maria ^{Aus. k.} Carvalho da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

independência somente será alcançada pelo contínuo e firme estímulo estatal às exportações.

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) – lei de introdução a todas as leis –, que determina que 'na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum'.

Os fins sociais a que se destina a lei e as exigências do bem comum se vêem representados pela imperiosa necessidade de se tornar mais competitivos, no mercado externo, os produtos manufaturados produzidos no Brasil, com vistas a proporcionar uma melhora no balanço de pagamentos.

Tendo sempre em mira tal necessidade e o disposto no art. 5º da LICC, passo, agora, a efetivamente decidir, examinando de forma separada as diversas questões que permeiam a controvérsia.

(...)

3. Os insumos utilizados pela contribuinte e o conceito de produtos intermediários:

Pretende a recorrente sejam utilizados no compute do incentivo fiscal, os valores despendidos na aquisição dos seguintes insumos:

(i) óleo combustível: combustível das caldeiras para geração de vapor, energia térmica utilizada no processo de extração e refino de óleos;

(ii) óleo diesel: combustível dos veículos utilizados no transporte de frutas, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo;

(iii) white oil (óleo mineral branco): utilizado como agente de absorção para recuperação de gases de hexano (solventes utilizados no processo de extração do óleo de soja);

(iv) carvão mineral: combustível gerador da energia térmica necessária ao aquecimento da soja;

(v) ácido sulfúrico: utilizado no tratamento de efluentes líquidos gerados no processo de refino, agindo na separação de emulsão entre o óleo e a água;

(vi) energia elétrica: energia motriz de equipamentos e iluminação de toda a planta (v.g.: bombas, transportadores, compressores, etc.);

(vii) biocidas: agentes bactericidas e algicidas utilizados no tratamento de água das torres de resfriamento, sendo que a água é utilizada no processo de extração e refino de água;

(viii) aditivo BPF: utilizado como auxiliar de queima do óleo BPF nas caldeiras, melhorando o a fluidez do BPF e otimizando sua queima;

(ix) SDM, IORC e RDM: utilizados no tratamento da água das caldeiras e torres de resfriamento, com a função de melhorar a qualidade da água, evitando incrustações nos equipamentos;

(x) aquatec e floculante: utilizados no processo de tratamento de efluentes gerados em toda a fábrica, atuando como agente aglutinante de material em suspensão; e

(xi) ácido clorídrico: utilizado como regenerante das resinas de troca iônica do tratamento de água desmineralizada de alimentação das caldeiras.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 07/06/2005

Ana Maria Garbato da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

Entendeu a decisão recorrida, com apoio nos Pareceres Normativos CST n.ºs. 65/79 e 181/74, que somente podem ser considerados produtos intermediários os insumos consumidos no processo produtivo 'por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas'.

Alega a contribuinte, por sua vez, que existiriam três espécies de produtos intermediários para legislação do IPI: (i) os produtos intermediários que se integram ao produto industrializado; (ii) os produtos intermediários que são consumidos no processo produtivo; e, (iii) os produtos intermediários que não se integram ao produto e tampouco são consumidos no processo produtivo. Com base em tal argumentação, sustenta que integrariam a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, todas as espécies de produtos intermediários, e não só os produtos intermediários que geram direito a créditos básicos de IPI, referidos em 'i' e 'ii', supra.

Sustenta, ademais, que o Decreto nº 1.751/95, que 'regulamenta as normas que disciplinam os procedimentos administrativos relativos à aplicação de medidas compensatórias', estabelece, em seu anexo II, que estabelece 'diretrizes sobre os insumos consumidos no processo produtivo', por sua alínea 'a', reconheceria expressamente que energia elétrica, combustíveis e óleos utilizados no processo produtivo são utilizados no processo produtivo, ao asseverar que 'os insumos consumidos no processo produtivo são os insumos fisicamente incorporados, a energia elétrica, os combustíveis e os óleos utilizados no produtivo e os catalisadores consumidos ao longo do processo de obtenção do produto exportado'. Fundamenta, por fim, sua pretensão de ver incluídos na base de cálculo do crédito presumido os insumos que menciona, em precedentes do Segundo Conselho de Contribuintes.

O deslinde da questão reclama o exame das disposições do art. 1º da Lei nº 9.363/96, que dispõe:

'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.'

Passa, ainda, a questão, pela análise do art. 3º do citado diploma legal, notadamente seu parágrafo único, que estabelece:

'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.'

A definição de 'produtos intermediários', nos períodos de apuração em questão, é encontrada no art. 147, I, do RPI/98, cujo teor é o seguinte:

'Art. 147. (...).'

cy



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 07 / 06 / 2005

Ass. Maria Carvalho da Silva
Matri. 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

'I - do imposto relativo a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, foram consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.

Do exame dos dispositivos legais acima transcritos, vê-se que não é a aquisição de qualquer insumo que dá direito ao crédito, mas apenas de aqueles que são utilizados no processo produtivo.

Verifica-se, portanto, que não dão direito ao crédito presumido as aquisições de insumos que não se destinem a 'utilização no processo produtivo', que não são consumidos no processo de industrialização, como por exemplo aqueles que se destinam a garantir a boa performance dos equipamentos utilizados no processo produtivo, a reduzir a poluição gerada pela indústria ou a tornar possível o transporte de outros insumos e de equipamentos.

Por conseguinte, desinfluyente para o desate da causa a alegação de que produto intermediário pode não ser utilizado no processo produtivo e ainda ser produto intermediário segundo a legislação do IPI, na medida em que somente dão direito ao incentivo as aquisições de produtos intermediários 'para utilização no processo produtivo'.

Não dão direito ao crédito presumido as aquisições de produtos intermediários que não se destinem a 'utilização no processo produtivo', o que, no caso da recorrente, se dá com relação aos seguintes insumos:

(i) óleo diesel: combustível dos veículos utilizados no transporte de frutas, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo;

(ii) white oil (óleo mineral branco): utilizado como agente de absorção para recuperação de gases de hexano (solventes utilizados no processo de extração do óleo de soja);

(iii) ácido sulfúrico: utilizado no tratamento de efluentes líquidos gerados no processo de refino, agindo na separação de emulsão entre o óleo e a água;

(iv) biocidas: agentes bactericidas e algicidas utilizados no tratamento de água das torres de resfriamento, sendo que a água é utilizada no processo de extração e refino de água;

(v) SDM, IORC e RDM: utilizados no tratamento da água das caldeiras e torres de resfriamento, com a função de melhorar a qualidade da água, evitando incrustações nos equipamentos;

(vi) aquatec e floculante: utilizados no processo de tratamento de efluentes gerados em toda a fábrica, atuando como agente aglutinante de material em suspensão; e,

(vii) ácido clorídrico: utilizado como regenerante das resinas de troca iônica do tratamento de água desmineralizada de alimentação das caldeiras.

Os insumos acima especificados, segundo a descrição utilizada pelo próprio contribuinte, não são consumidos no processo de industrialização, mas se destinam a garantir a boa performance dos equipamentos utilizados no processo produtivo (biocidas; SDM, IORC e RDM; ácido clorídrico), a reduzir a poluição gerada pelo



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 07/06/2005

2º CC-MF
Fl.

Ana Maria Carvalho da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

processo produtivo ou a tornar possível o transporte de outros insumos e de equipamentos (óleo diesel).

É quanto aos demais insumos que se dá a controvérsia. São eles:

(i) óleo combustível: combustível das caldeiras para geração de vapor, energia térmica utilizada no processo de extração e refino de óleos;

(ii) carvão mineral: combustível gerador da energia térmica necessária ao aquecimento da soja;

(iii) energia elétrica: energia motriz de equipamentos e iluminação de toda a planta (v.g.: bombas, transportadores, compressores, etc.);

(iv) aditivo BPF: utilizado como auxiliar de queima do óleo BPF nas caldeiras, melhorando o a fluidez do BPF e otimizando sua queima.

A controvérsia reside em saber se 'a utilização no processo produtivo' reclamada pela Lei nº 9.363/96 e pela legislação do IPI deve se dar mediante contato físico com o produto industrializado, ou se é prescindível essa ação direta, bastando que o produto seja simplesmente utilizado no processo produtivo, como é o caso da energia elétrica e combustíveis necessários ao funcionamento do parque industrial.

Escoram-se aqueles que sustentam a necessidade do contato físico, da ação direta do insumo no produto em fabricação, ou vice-versa, no Parecer Normativo CST 65/79, que dispôs sobre os insumos tributados cuja aquisição dá direito a crédito básico de IPI. Confirmam-se os trechos a seguir transcritos:

'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 hão de guardar semelhança com as matérias-primas e produtos intermediários strictu 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 devidamente sofrida.

10.2. A expressão 'consumidos', sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediata e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumir em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este devidamente sofrida).

(...)

11. Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias primas e produtos intermediários strictu sensu, e material de embalagem),



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 07/06/2005

2º CC-MF
Fl.

Ass. Maria Carvalho da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação diretamente exercida sobre o bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.'

De acordo com o citado Parecer Normativo, a exigência do contato físico entre o insumo e o produto em fabricação, a necessidade de existir uma ação direta de um no outro, ou vice-versa, decorreria do fato de o texto da lei falar 'em 'incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários' ' aqueles que guardam 'semelhança com as matérias-primas e produtos intermediários strictu 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 devidamente sofrida'.

Em que pese de caráter eminentemente restritivo, a interpretação emprestada pelo Parecer Normativo CST a norma expressa no art. 147, I, do RPI/98 é possível.

Não é, contudo, a única interpretação que se lhe pode emprestar.

Como se pôde verificar do trecho acima transcrito, tal entendimento apegase inteiramente ao conceito de 'matérias-primas e produtos intermediários strictu sensu', cujo ponto característico considera ser o fato de se integrarem ao produto final, de modo que, para efeito da equiparação legal, somente poderiam gerar direito ao crédito os insumos que tivessem algum contato físico com o produto em fabricação, desprestigiando a condição que realmente faz estes outros insumos gerarem direito ao crédito, qual seja o de simplesmente serem utilizados no processo produtivo.

Este o ponto fundamental da questão, pois a norma não exige, em momento algum que haja o propalado 'contato físico', exigindo, apenas e tão somente, que o insumo seja consumido ou utilizado no processo produtivo.

LUIZ ROBERTO DOMINGO, em dissertação apresentada quando da obtenção de Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, assim se manifestou sobre a questão:

'A materialidade da norma da não-cumulatividade, assim como é em todas as normas, é composta por um verbo e um complemento. Do enunciado normativo constitucional, podemos buscar os conteúdos de significação para construção desse conceito. Vejamos: 'será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores'.

(...)

Essa 'operação' é a objetivada pela Constituição. Não se prestará relevante, o fato de a 'operação' ser objeto da incidência de outra norma (que modifique ou desfigure a incidência da norma tributária do IPI). Relevante, sim, a inclusão do fato jurídico (operação) no âmbito do alcance da competência tributária do IPI.

Outro conteúdo de significação possível de ser retirado do enunciado constitucional é que a não-cumulatividade é uma norma que se volta para um momento anterior à incidência da norma tributária e que se conecta às 'operações anteriores' pela aquisição de bens e insumos necessários ao desempenho da atividade industrialização. As operações anteriores do enunciado em apreço passam a ser representadas para a 'operação' pelos insumos que são adquiridos pelo sujeito focalizado pela tributação do IPI.'



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 01/06/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

Aza Maria Carvalho da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

Penso que não somente os insumos consumidos através de contato físico direto com o produto em fabricação, mas também aqueles utilizados e consumidos sem tal contato físico se enquadram no conceito de 'produto intermediário' para fins de inclusão na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, por não me parecer exigir referido diploma legal que sua 'utilização no processo produtivo' se dê mediante 'contato físico' ou 'ação direta' do produto em fabricação.

Amparo, sobretudo, meu entendimento nas disposições do anexo II ao Decreto nº 1.751/95, alínea 'a' que, ao estabelecer as 'diretrizes sobre os insumos consumidos no processo produtivo', expressa que 'os insumos consumidos no processo produtivo são os insumos fisicamente incorporados, a energia elétrica, os combustíveis e os óleos utilizados no processo produtivo e os catalisadores consumidos ao longo do processo de obtenção do produto exportado'.

Reputo as disposições de referido Decreto absolutamente determinantes para o deslinde da controvérsia, cujos fundamentos são os 'Acordos Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias e Sobre Agricultura do Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994', e 'regulamenta as normas que disciplinam os procedimentos administrativos relativos à aplicação de medidas compensatórias'.

Referido Decreto, por seu anexo I, alínea 'h', considera legítimos os subsídios à exportação que correspondam à 'isenção, remissão ou diferimento sobre produtos destinados à exportação (...), se os impostos cumulativos sobre etapas anteriores forem aplicados aos insumos consumidos na fabricação do produto exportado'.

Considera, por outro lado, por seu anexo II, alínea 'a', como insumos consumidos no processo produtivo não só aqueles fisicamente incorporados ao produto, como também 'a energia' e os 'e os combustíveis e óleos utilizados no processo produtivo'.

A observância deste preceito é obrigatória, haja vista o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional, que determina que 'os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observadas pela que lhes sobrevenha'. A prevalência deste preceito sobre o Parecer Normativo CST n. 65/79 decorre, ainda, do disposto no art. 100 do CTN

A prevalecer o entendimento de que as aquisições de energia elétrica e combustíveis - sobre os quais incidem o PIS e a COFINS - consumidos no processo produtivo não geram direito ao crédito, estar-se-á vedando aos exportadores brasileiros benefício fiscal considerado subsídio não acionável pela comunidade internacional, admitido pelos países que exportam para o Brasil e tornam assim mais competitivos os produtos estrangeiros vendidos no mercado doméstico, em detrimento da indústria nacional, sem que se garanta aos produtos brasileiros semelhante fator de competitividade.

É melhor atirar no próprio pé!

Registre-se, por oportuno, que em se tratando de ICMS, inexistente controvérsia acerca do fato de a energia elétrica ser utilizada no processo produtivo, como se infere dos seguintes julgados do Colendo Superior Tribunal de Justiça:

'TRIBUTÁRIO - ICMS - CREDITAMENTO - ENERGIA ELÉTRICA USADA NO PROCESSO PRODUTIVO.

enf



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONTEDE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 07/06/2005

2º CC-MF
Fl.

Ana Maria Carvalho da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

1. Supermercado que, conforme perícia, ao lado da atividade comercial desenvolve processo industrial de alimentos (panificação e congelados) e produz mercadoria (art. 46, parágrafo único, do CTN).

2. Legislação do ICMS que, à época (Convênio 66/88 e Lei 1.423/89), permitia o creditamento do ICMS da energia elétrica utilizada como mercadoria, na composição da produção.

3. Recurso especial improvido.

(RESP 404.432/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 05.08.2002, p. 301)

‘TRIBUTARIO. ICMS. CONSUMO DE ENERGIA ELETRICA. CREDITO LANÇADO COM ATRASO. CORREÇÃO MONETARIA. CREDITAMENTO. DIREITO QUE SE RECONHECE.’

(RESP 40.605/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Américo Luiz, DJU de 17.04.1995, p. 9572)

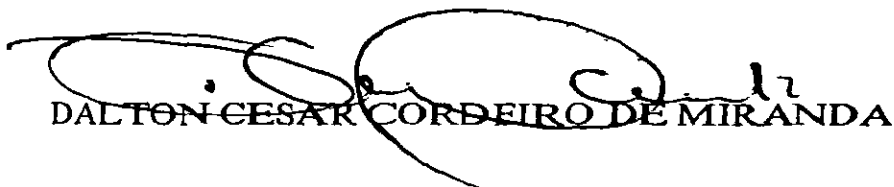
O entendimento de que as aquisições de energia elétrica e combustíveis utilizados no parque industrial não geram direito ao crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363 não se coaduna com as superiores diretrizes do 5º da LICC, que positiva o dever de julgador aplicar a lei de acordo com os fins a que se destina, que, no caso, é e sempre foi, estimular as exportações de empresas nacionais, tornando mais competitivos os produtos brasileiros no comércio internacional.

Não se compagina, igualmente, com o processo lógico-sistemático de interpretação das leis, pois despreza as relevantes disposições do Decreto nº 1.751/95, bem como a jurisprudência dos Tribunais quanto ao ICMS.

À vista do exposto, dou, neste ponto, parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer que integram a base de cálculo do benefício as aquisições de energia elétrica, óleo combustível, carvão mineral e aditivo BPF utilizados no processo produtivo.” (Acórdão nº 202-15.229).

Assim, em face do acima exposto, voto em dar provimento ao recurso interposto, reconhecendo o direito ao ressarcimento do crédito presumido de IPI, quanto à energia elétrica consumida no processo produtivo da recorrente e no percentual de 98,25%.

Sala das Sessões, em 16 de março de 2005.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 01/06/2005

Aza Maria Carvalho da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

VOTO DA CONSELHEIRA-DESIGNADA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Reporto-me ao relatório e voto de lavra do ilustre Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

O objeto da presente controvérsia é o indeferimento do pedido de ressarcimento de crédito presumido pela decisão ora recorrida.

O ilustre Relator, enfrentando as alegações da recorrente acerca do direito de inclusão do custo da energia elétrica consumida no processo produtivo, entendeu procedentes os argumentos da recorrente.

Discordando dos fundamentos e conclusão a que chegou o e. Relator, e, traduzindo a posição majoritária desta Câmara, devem ser excluídos da base de cálculo do benefício os valores relativos a produtos que não entram em contato físico direto com os produtos em fabricação, por não atenderem ao conceito legal de insumo.

A matéria foi devidamente analisada no voto proferido pelo i. Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro, no Recurso Voluntário nº 118.566, em sessão realizada nesta Câmara, que asseverou sobre a pertinência das *'exclusões da base de cálculo do crédito presumido de bens que não se identificam com os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em face dos produtos industrializados pela Recorrente (...)'*.

Prossegue em sua análise o ilustre Conselheiro:

"Em primeiro lugar, sem serventia para o caso as alegações deduzidas com fulcro no princípio da não-cumulatividade, pois aqui a rigor não está em discussão a abrangência dos insumos suscetíveis de assegurarem o direito ao crédito escritural de IPI no mecanismo que operacionaliza esse princípio para efeito da exigência do imposto em questão, mesmo que coincidentes.

Com efeito, a escolha das categorias de produtos ensejadoras de comporem a base de cálculo do benefício fiscal em tela foi determinada pela lei que o instituiu, cuja observância deve ser estrita, em se tratando de norma de natureza incentivadora, na qual a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular. No dizer do mestre Carlos Maximiliano⁴:

'o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.'

Assim sendo, somente produtos que se identificam com matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem efetivamente utilizados na industrialização

⁴ "Hermenêutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed., p. 333."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 07/10/2005

Ass. Maria Carvalho da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

dos produtos exportados são passíveis de comporem a base de cálculo do crédito incentivado em apreço por expressa disposição legal (Lei nº 9.363/96, art. 2º).

Ademais, o conteúdo semântico dessas categorias de produtos está circunscrito ao que sobre elas dispõe a legislação do IPI, pois além de ser este o tributo utilizado para instrumentar esta espécie de incentivo fiscal, a lei incentivadora assim optou (Lei nº 9.363/96, art. 3º, § único⁶).

No artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto no 87.981/82, assim como nos dispositivos equivalentes dos regulamentos posteriores, encontra-se a aludida delimitação, in verbis:

'Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.' (grifamos)

Nesse diapasão, o Parecer Normativo CST nº 65/79, nada mais fez que com maestria explicitar o alargamento dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, ao dizer que: 'a partir da vigência do RIPI/79, 'ex vi' do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.'

Esclarece, pois, que como tal devem ser tratados aqueles materiais que 'hão 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 de fabricação, ou por este diretamente sofrida'.

Em resumo, para a legislação do IPI, apenas podem ser considerados matérias-primas e produtos intermediários os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação, excepcionados, por certo, os bens classificáveis no ativo

⁵ " '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'."

⁶ "operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

'Parágrafo único. Utilizar-se-á, Subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem'."

Ass. Maria Carvalho da Silva



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 07/06/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

Ass. Maria
Ass. Maria Carvalho da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

permanente que ontologicamente e segundo os princípios contábeis geralmente aceitos não guardam nenhuma pertinência com aqueles identificáveis como matérias-primas e produtos intermediários.

Por aí se vê que o Parecer Normativo CST nº 65/79 oferece uma interpretação do dispositivo legal em comento que se apresenta consistente e nos lindes da norma interpretada, como reconhecido pela jurisprudência predominante deste Colegiado, com respaldo, inclusive de vários julgados.

Por exemplo, o RESP nº 18.361-0-SP, que trata de materiais refratários empregados na indústria [cerâmica] que são consumidos lentamente na produção [de ladrilhos], não integrando o novo produto e nem o equipamento que compõe o ativo fixo da empresa, 'devem ser classificados como produtos intermediários, conferindo direito ao crédito fiscal'. Ou seja, não se vislumbra nenhuma discrepância entre essa decisão e o critério explicitado no PN CST nº 65/79, já que o produto em tela se desgasta 'em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida'."

Aduz a recorrente (fl. 121) que 'vale dizer que, a energia elétrica, na indústria siderúrgica, destina-se ao acionamento de motores elétricos, os quais, por sua vez, movimentam as máquinas (fornos) e equipamentos utilizados no processo de industrialização do ferro-liga. É, portanto, consumida integralmente na atividade da Recorrente, como insumo indispensável a obtenção do produto final.'

A Lei nº 9.363, de 13/12/1996, estabelece em seu art. 3º o que segue:

"Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem." (negritos acrescidos).

Portanto, verifica-se que matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem são termos utilizados especificamente pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e, ao contrário do alegado no recurso voluntário, é onde devem ser obtidos os conceitos destes termos para efeito de comporem a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 e as medidas provisórias que a antecederam.

Assim, é correta a glosa efetuada relativa à energia elétrica por se constituir em produto necessário ao funcionamento dos equipamentos que processam a transformação das matérias-primas, não atuando pelo contato direto no processo de industrialização, *strictu sensu*, do ferro-liga, por conseguinte não amoldando-se ao conceito de qualquer dos insumos aplicados na produção.

Cabe ressaltar que a glosa efetuada pela fiscalização diz respeito a períodos de apuração anteriores ao período de apuração constante dos presentes autos e, na reconstituição da escrita fiscal, foi apurado saldo devedor para o mês em foco, o que resultou em indeferimento do pedido.

W

JS



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 07/06/2005

2º CC-MF
Fl.

Aza Maria Carvalho da Silva
Matrícula 0104851-1
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.001319/00-32
Recurso nº : 126.254
Acórdão nº : 202-16.236

Dessarte, apesar de todas as considerações supra tecidas, não é no presente processo que deve ser dirimida a lide acerca do direito ou não de utilização dos valores correspondentes ao consumo de energia elétrica na fabricação de ferro-gusa para fins de ressarcimento do crédito presumido de IPI. Na verdade, tal matéria tem foro no processo que abarca o período de apuração em que a energia elétrica foi efetivamente glosada.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 16 de março de 2005.

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA