



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                      |             |
|----------------------|-------------|
| PUBLIADO NO D. O. U. |             |
| 2.º                  | D. 16/02/07 |
| C                    |             |
| C                    |             |
| Rubrica              |             |

|          |
|----------|
| 2ª CC-MF |
| Fl.      |
| _____    |

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

Recorrente : ALUNORTE - ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A  
Recorrida : DRJ em Recife - PE

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM.**

Somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação.

**ESCRITA FISCAL. DECLARAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO - DCP.**

A apuração do crédito presumido deve ser efetuada nos exatos termos estabelecidos nas normas editadas à lei de regência.

**CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.**


Incabível a utilização da taxa Selic como fator de correção monetária. O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995 inseriu no seu comando a aplicação da taxa Selic somente sobre os valores oriundos de débitos passíveis de restituição ou compensação, não contemplando valores oriundos de ressarcimento de tributo presumidamente calculado.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALUNORTE - ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A.

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

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 2006.

  
Antônio Carlos Atulim  
**Presidente**

  
Maria Cristina Roza da Costa  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Ivan Allegretti (Suplente), Antonio Zomer, Simone Dias Musa (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : ALUNORTE - ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão proferida pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife - PE.

Por economia processual reproduzo abaixo o relatório da decisão recorrida:

*"A interessada acima qualificada formalizou pedido de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor de R\$ 919.178,35, referente ao 3º trimestre de 1998, com fundamento na Portaria MF n.º 38/97, cumulado com pedidos de compensação de débitos.*

*2. Em Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, acostado às fls. 19/21, a autoridade diligenciadora, relacionando uma série de processos de ressarcimento, entre os quais se inclui o presente, diz que, após verificação dos livros e documentos, não constatou irregularidade nos valores pleiteados. À fl. 27, ao prestar informação fiscal, a mesma autoridade conclui ser direito líquido e certo da contribuinte aos valores requeridos.*

*3. Acostado às fls. 29/32, encontra-se Parecer de n.º 044/2003, lavrado pelo SEORT da DRF de Belém/PA, no qual estão consignadas as seguintes informações, antes da proposta de indeferimento do pleito e de lançamento de valores eventualmente compensados:*

*3.1. Apesar da informação prestada no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, não constam no processo lista de notas fiscais de aquisição de insumos e comprovação dos produtos exportados;*

*3.2. Sobre a alusão à taxa Selic feita pelo nobre Auditor-Fiscal que diligenciou a empresa, a jurisprudência administrativa trata da questão no crédito de IPI referente à Lei n.º 8.191/91, não se referindo, no entanto, à Lei n.º 9.363/96 (cita decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF). Há farta jurisprudência do STJ sobre a Selic aplicável para corrigir débitos e repetição do indébito, mas não há norma legal nem jurisprudência para a atualização do crédito presumido;*

*3.3. O pedido não atende ao disposto no art. 5º da Instrução Normativa - IN SRF n.º 69, de 06/08/2001.*

*4. O chefe da SEORT da DRF/Belém, em razão do disposto no Parecer supra, indeferiu o pedido de ressarcimento (fl. 33).*

*5. No prazo legal, a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 37/69), expondo, em apertada síntese, a seguinte argumentação:*

*5.1. Todos os documentos fiscais e contábeis, bem assim as notas fiscais de compras dos produtos, foram cotejados pela autoridade diligenciadora, de modo que o pedido de ressarcimento foi oportunamente aferido. A auditoria na empresa foi concluída após mais de dois anos de trabalho da fiscalização, quando foram verificados milhares de notas fiscais;*

*5.2. Os critérios utilizados por uma autoridade somente podem ser revistos por ação fiscal revisora. Não pode a postulante ser penalizada por divergências internas da Administração, assistindo-lhe o direito a uma nova auditoria;*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
**CONFERE COM O ORIGINAL**  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2º CC-MF

Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

5.3. A autoridade diligenciadora concluiu pelo direito ao crédito pleiteado, enquanto a decisão denegou o pedido a 'bico de caneta', sem qualquer confrontação concreta com os trabalhos realizados. As irregularidades fiscais presumidas pela autoridade julgadora não foram apontadas na decisão, tendo sido glosados todos os valores e autorizada a lavratura de auto de infração, sem observância dos ditames da segurança jurídica e do devido processo legal. Não se pode admitir a anulação de um processo fiscalizatório envolvendo enorme quantidade de elementos e registros fiscais e contábeis, ao lado de milhares de notas fiscais, a partir de uma vã presunção de que todos os valores são indevidos. Está-se diante de evidente cerceamento do direito de defesa, o que é causa de nulidade no Processo Administrativo Fiscal. Recorre a manifestações doutrinárias e a julgados administrativos e judiciais;

5.4. Não há dúvidas acerca da aplicabilidade da taxa Selic no procedimento compensatório, em face do que dispõe o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/96, bem assim em razão da jurisprudência e do princípio da isonomia.

6. Requereu a interessada, ao final, fosse determinada a realização de nova fiscalização, afastando-se a necessidade de lançamento de ofício, e assegurada a aplicação da taxa Selic.

7. Em vista dos argumentos suscitados, esta DRJ anulou a decisão prolatada pela unidade de origem, por entender maculado o direito de defesa da contribuinte (fls. 258/263).

8. Intimada da decisão, a DRF de Belém baixou os autos em diligência, ocasião em que as autoridades responsáveis pelo procedimento consignaram, em Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 327/331), as seguintes informações:

8.1. A contribuinte utilizou, no cálculo do benefício, o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na produção do alumínio primário, o que está em desacordo com o inciso I, § 1º, do art. 3º da Portaria MF nº 38, de 27/12/1997, e inciso I, §1º, e §5º, do art. 3º da IN SRF nº 23, de 13/03/1997;

8.2. Do valor total dos insumos, glosamos a importância de R\$ 8.867.617,68 (fls. 319 e 288/318), apurando-se um crédito presumido no valor de R\$ 567.820,96;

8.3. Os insumos glosados não estão conceitualmente abrangidos pelo disposto no inciso I do art. 66 do Regulamento do IPI - RIPI, aprovado pelo Decreto nº 83.263/79, cuja matriz legal é o art. 25 da Lei nº 4.502/64. Assim, não se integram ao produto final por intermédio de qualquer processo de industrialização previsto no RIPI, nem são consumidos no processo, conforme estabelece o Parecer Normativo CST nº 65/79;

8.4. São essas as justificativas para cada produto glosado:

a) ácido sulfúrico KMN4 - serve para neutralizar afluentes (resíduos líquidos) e limpeza dos trocadores de calor, não se incorpora nem entra em contato com a alumina calcinada;

b) inibidor de corrosão/DEABORN e BETZDEARBORN - são utilizados para tratamento da água nas caldeiras e torres de resfriamento. Não entram em contato direto com a alumina;

c) frete - trata-se de serviço de transporte, não se enquadrando no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem;

e



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2ª CC-MF  
Fl.

*Cleusa Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

d) óleo diesel/marítimo - utilizado para pré-aquecimento das caldeiras e calcinadores, não entrando em contato com a alumina;

e) óleo combustível 1A BPF - utilizado nas caldeiras para aquecer a água e gerar vapor, não entrando em contato com a alumina. É utilizado, também, como combustível na calcinação da alumina, sendo que, nesta etapa, entra em contato com o produto em fabricação. Como o percentual de utilização informado pela contribuinte é de 48,85% nas caldeiras e 51,15% na calcinação, foram glosados os valores requeridos em 48,85%.

9. À fl. 391, encontra-se Despacho Decisório proferido pela Delegada da DRF/Belém, aprovando o Parecer SEORT/DRF/BEL n.º 0185/2005, deferindo parcialmente o crédito pretendido, no exato valor de R\$ 567.820,96, declarando homologadas as compensações dos débitos nos valores de R\$ 343.694,51 e R\$ 88.239,89, e não homologada no valor de R\$ 23.460,83.

10. Cientificada, a contribuinte apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade, acostada às fls. 398/445, na qual aduz, em apertada síntese, depois de historiar os fatos:

#### **Conceito legal de produtos industrializados**

10.1. Os insumos glosados são efetivamente empregados no processo produtivo. A expressão 'consumidos', que consta do Parecer, há que ser entendida em sentido amplo, abarcando produtos que suportem desgaste, desbaste e perda de propriedades físicas ou químicas. Não há relevância alguma o fato de haver ou não contato físico;

10.2. O art. 46 do Código Tributário Nacional - CTN combinado com o art. 4º do Regulamento de IPI - RIPI evidenciam que a empresa desempenha processo industrial, em que a participação dos insumos glosados é imprescindível para a produção da alumina;

10.3. Os insumos glosados constituem um universo de elementos sem os quais não se produz alumina. Cita escólio doutrinário entendendo que o conceito de industrialização é mais amplo do que o empregado pelo CTN e acórdão da CSRF no sentido de que as Instruções Normativas - IN não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam;

10.4. A lei n.º 9.363, de 1996, também não contempla as restrições referidas pela fiscalização. A interpretação conferida ao Parecer Normativo CST n.º 65/79 não pode contrapor-se à lei, tampouco à Constituição;

10.5. O óleo combustível é produto imprescindível à fabricação do alumínio. A Lei n.º 10.276, de 2001, expressamente incluiu a energia elétrica e os combustíveis na base de cálculo do crédito presumido (cita decisões do Conselho de Contribuintes incluindo a energia elétrica e os combustíveis no cálculo do benefício);

10.6. O requisito inarredável à fruição do benefício fiscal, a teor do disposto na Lei n.º 9.363, de 1996, é tão-somente a aquisição de produtos preordenados à utilização efetiva no processo de industrialização, não o contato físico dos produtos com os bens exportados;

10.7. Não se pode emprestar ao Parecer Normativo citado pela fiscalização a interpretação ampliativa, tampouco o status de norma paralela à que compõe a norma-padrão de incidência do IPI. A interpretação da legislação tributária deve pautar-se pela legalidade estrita, sem restar espaço algum para recuos e extensões hermenêuticas.

↶



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2<sup>a</sup> CC-MF  
Fl.

Processo n<sup>o</sup> : 13204.000005/99-56  
Recurso n<sup>o</sup> : 133.222  
Acórdão n<sup>o</sup> : 202-17.287

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

*Veja-se que o Decreto-lei n.º 491/69, re-introduzido no ordenamento pela Lei n.º 8.402, de 1992, em momento algum emprega a terminologia 'insumos', assim como não reserva a qualificação de insumos àqueles produtos que tenham contato direto com o produto final, e a Lei n.º 9.363, de 1996, cogita tão-somente do valor total da aquisição de insumos;*

*10.8. A permissão legal para que o IPI seja recuperado é a essencialidade do respectivo produto respectivamente à operação de industrialização. A restrição ao contato físico, como requisito para a geração de crédito de IPI, contraria os princípios que regem a desoneração fiscal da atividade destinada à exportação (cita decisão prolatada pela DRJ de Curitiba e escólios doutrinários);*

**O disposto no art. 66 do RIPI, aprovado pelo Decreto n.º 83.263/79**

*10.9. O próprio Parecer CST n.º 65/79, ao analisar o teor do art. 66 do RIPI, manifesta-se no sentido de que a expressão 'consumidos' há de ser entendida de forma ampla. A ação direta não pode ser tida como contato físico com o alumínio, 'e sim havendo vinculação do produto final, essencial que é a sua obtenção';*

**A indiferença à variação de estoque dos insumos adquiridos e aplicados nos meses de apuração do crédito presumido**

*10.10. Segundo a fiscalização, o montante integral dos valores de aquisição foi lançado na base de cálculo de apuração do crédito presumido, ignorando a variação de estoque. Conforme a metodologia, seguramente equivocada da fiscalização, a ALBRAS S/A (sic) tão somente, à medida que adquiria os insumos empregados na produção do alumínio, considerava-os consumidos no próprio mês de apuração do crédito;*

*10.11. Essa baixa automática do estoque nunca aconteceu, senão a confrontação do estoque inicial e o estoque final, ao lado dos insumos efetivamente aplicados, de modo a aplicar as sobras ou faltas em cada mês de apuração. Por força de eventual variação de estoque, havendo excesso, tal oscilação a maior era transferida e regularmente escriturada no mês de apuração subsequente. Do modo como procedeu a fiscalização, tais oscilações foram simplesmente desconsideradas, como se a contabilidade da requerente fosse imprestável ou não merecedora de crédito;*

**A exata dimensão do direito de crédito a ser usufruído**

*10.12. O Parecer Normativo CST n.º 65/79 não pode opor-se à lei, muito menos à Constituição, como também não pode extrapolar as faculdades que o próprio CTN lhe reserva em seu art. 100;*

*10.13. As disposições previstas no Parecer e nas INs n.º 23/97 e 103/97 constituem afronta ao critério legal insculpido na Lei n.º 9.363, de 1996. Cita decisões prolatadas pelo Conselho de Contribuintes entendendo, inclusive, que energia elétrica, lubrificantes e gases, embora não integrando o produto final, são produtos intermediários consumidos durante a produção e indispensáveis à mesma, devendo integrar a base de cálculo do crédito presumido.*

*11. Requer, ao final, sejam acolhidas as razões de inconformidade, admitindo-se a cômputo integral dos valores relativos às aquisições dos insumos glosados. Protesta pela produção de prova pericial, para a qual indica perito, considerando a incompatibilidade entre a escrita contábil da ALUNORTE e as razões de glosa suscitadas."*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão resumida na seguinte ementa:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998*

*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ADMITIDOS.*

*Os insumos admitidos no cálculo do valor do benefício são apenas as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem assim conceituados pela legislação do IPI.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração:*

*Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. INCOMPE-  
TÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.*

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de ilegalidade/inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.*

*Solicitação Indeferida”.*

Intimada a conhecer da decisão em 02/02/2006 (fl.648-v), a interessada, insurreta contra seus termos, apresentou, em 23/02/2006, recurso voluntário a este Egrégio Conselho de Contribuintes, dissentindo do entendimento esposado pela DRJ.

Rebate a decisão recorrida alegando que:

a) inicialmente atesta a verificação fiscal em todos os seus livros e documentos contábeis e fiscais, que foram oportunamente aferidos, pugnando pela inexistência de quaisquer indícios de lançamento contábil inverídico ou pedido de ressarcimento a maior;

b) reúne a querela em dois pontos fundamentais: (1) “adição de valores no elenco de insumos com direito a crédito referentes ao quantum do IPI destacado na nota fiscal”; e (2) “a glosa de produtos que passariam ao largo do conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, conforme definido na legislação do IPI, no entendimento da N. Fiscalização”;

c) expende extenso arrazoado relativamente aos seguintes pontos: (1) extensão e alcance do conceito legal de produtos industrializados consumidos no processo de industrialização - o CTN e o RIPI; (2) do posicionamento do Conselho de Contribuintes acerca da aplicação dos juros Selic no ressarcimento de crédito presumido do IPI; e (3) ressarcimento de crédito presumido do IPI - entendimento do Conselho de Contribuintes e da CSRF sobre a composição da base de cálculo do crédito presumido de IPI a partir do valor total das aquisições;

d) rechaça o entendimento da Fiscalização em relação ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, moldado pelo contido no Parecer Normativo (PN) CST nº 65/79, estresido em parte;

e) interpreta os itens 10.1 e 10.2 do citado PN, ressaltando a parte em que é conceituado o que seja a expressão “consumido” nele contida, bem como entende que “ação indireta” refere-se à participação de produtos acessórios, não essenciais. Reafirma a essencialidade dos insumos glosados para a produção da alumina e que a legislação não



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

menciona a questão do contato físico como fator de inclusão ou exclusão da base de cálculo do crédito presumido do IPI;

f) reporta-se aos arts. 46 do CTN e 4º do Regulamento do IPI - RIPI para destacar o conceito de industrialização, concluindo, como primeira premissa, a realização de processo industrial. Cita doutrina, reforçando a imprescindibilidade dos insumos glosados no processo produtivo, afastando a importância do contato físico com o produto final;

g) a restrição do conceito de industrialização cria distinção onde a Lei nº 9.363/96 não distingue. Cita jurisprudências do Conselho de Contribuintes e da CSRF, as quais são no sentido de não admitir exclusões dos insumos da base de cálculo;

h) reafirma a inexistência da exigência de contato físico com o produto final como condição indispensável para definir o que seja industrialização, a qual exsurgiu de uma indefensável postura interpretativa. Defende que a hermenêutica mais adequada é incluir todos os insumos que sofrem desgastes e determinam a consumação do processo de industrialização do alumínio;

i) quanto ao crédito presumido do IPI, faz uma digressão pela legislação relativa à admissão de créditos nos incentivos de IPI para afirmar a mesma coisa;

j) repisa que os critérios para definir quais produtos devem restar compreendidos no universo de insumos são o da integração ao processo produtivo e o da atuação na operação de industrialização, dado que a produção do alumínio é um processo de considerável complexidade, atravessando inúmeras etapas;

k) cita doutrina relativa ao art. 153, IV, § 3º, da Constituição da República, para afirmar que o incentivo alcança o serviço de transporte dos produtos, por se tratar de operação voltada à viabilização da operação de industrialização e ulterior exportação do alumínio;

l) retorna ao item 10.2 do PN nº 65/79 para fixar seu entendimento acerca do sentido amplo a ser dado à expressão “consumido”;

m) quanto à apuração dos insumos efetivamente aplicados no processo produtivo, protesta contra o que chama de desconsideração de sua escrita contábil. Utiliza-se da sistemática de confrontar o estoque inicial e o estoque final dos insumos com vistas a alcançar as sobras e faltas em cada mês de apuração;

n) informa que a fórmula utilizada foi a seguinte: custo aplicado = estoque inicial + insumos adquiridos - estoque final, de modo que, havendo oscilação negativa ou positiva, haverá oscilação na base de cálculo do crédito presumido do IPI para mais ou para menos, respectivamente;

o) alerta que o preenchimento sucessivo do formulário de cálculo de apuração do crédito presumido no item relativo à variação do estoque mostra a real variação de estoque, que não poderia ser desprezada pela Fiscalização;

p) quanto ao óleo combustível, pugna pela sua inclusão na medida em que é utilizado como força motriz, sendo elemento fundamental para o aquecimento da água e geração de vapor, bem como combustível na calcinação da alumina, com a qual entra em contato. Cita o art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.276/2001, para reafirmar a inclusão dos combustíveis na base de

*2*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

*Cléuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

cálculo. Reproduz inúmeros acórdãos deste Segundo Conselho de Contribuintes e jurisprudência do TRF da 1ª Região para fincar sua tese;

q) aduz que no seu caso o creditamento é pertinente “em razão da interação havida entre o óleo combustível e o alumínio exportado, pois, como já explicitado acima, a ação da energia elétrica é interna à produção do alumínio”; e

r) quanto à taxa Selic, verbera pela sua aplicação para correção monetária do crédito presumido do IPI, em prol do princípio da isonomia. Reporta-se à legislação de fulcro da referida taxa com vistas a preservar o direito à atualização do ressarcimento, que defende. Acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes estresidos.

Alfim, requer o provimento integral do recurso para reconhecer o direito creditório da importância glosada e a realização de perícia técnica para aferir a extensão da efetiva participação e consumo de todos os produtos glosados, indicando assistente técnico.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

Cleúza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário atende aos requisitos legais exigidos para sua admissibilidade e conhecimento.

A extensão e a repetitividade do recurso voluntário mais dificulta do que facilita a defesa. Isso porque os argumentos vão e vêm sem que haja um entrelaçamento entre eles.

Pinçando o essencial para destacar a matéria combatida na peça recursal, verifica-se os seguintes pontos de divergência entre a fiscalização/decisão recorrida e a recorrente:

1. conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, contido na legislação do IPI e aplicado subsidiariamente na apuração do crédito presumido do IPI;
2. desconsideração de sua escrita fiscal e contábil para apuração dos insumos efetivamente consumidos no processo produtivo no período considerado;
3. exclusão na base de cálculo do óleo combustível utilizado como força motriz; e
4. aplicação da taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido.

Os itens 1 e 3 serão tratados em conjunto por se relacionarem.

O crédito presumido do IPI, estabelecido como ressarcimento da contribuição ao PIS/Pasep e de Cofins incidentes sobre produtos exportados, está previsto no artigo 1º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, *verbis*:

*“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.” (negritei)*

O artigo 2º, por sua vez, determina:

*“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.” (negritei)*

O referido artigo 1º identifica a finalidade do incentivo à exportação: ressarcimento das contribuições **incidentes sobre as aquisições** no mercado interno de matérias-primas, material de embalagem e produto intermediário.

O mencionado artigo 2º identifica a base de cálculo do ressarcimento: valor total das aquisições [que sofreram incidência das contribuições] no mercado interno de matérias-primas, material de embalagem e produto intermediário.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Na conjugação dos dois artigos constata-se que o legislador ordinário delimitou com clareza o universo de produtos adquiridos que compõem a base de cálculo do incentivo. Reporta-se ao valor total de aquisições específicas, quais sejam, aquelas que além de terem como finalidade a utilização no processo produtivo, sofreram incidência das contribuições [“referidos no artigo anterior”].

Por conseguinte, depreendo do comando legal o entendimento de que o valor total das MP, PI ou ME, adquiridos, que integra a base de cálculo do ressarcimento, refere-se, exclusivamente, às aquisições que tenham sofrido a incidência das contribuições.

Em seguida, o parágrafo único do artigo 3º da referida lei determina o uso dos conceitos de matéria-prima - MP, produto intermediário - PI e material de embalagem - ME, existentes na legislação do IPI para determinação daquela base de cálculo, *verbis*:

*“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.”*

Perquirindo a legislação do IPI acerca dos conceitos de MP, PI e ME, verifica-se que eles não abarcam os insumos incluídos pela recorrente no cálculo do crédito presumido.

No Regulamento do IPI - RIPI os conceitos de MP, PI e ME, estão especificados como segue:

*“Art. 147. 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, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;”*. (negrito acrescido).

Valendo-me do Novo Dicionário Eletrônico Aurélio - versão 5.0, o conceito de insumo está assim impresso: *“Elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção.”*

Como se verifica no léxico, a palavra insumo tem abrangência muito mais ampla do que o pretendido pela legislação do IPI. Constata-se que os MP, PI e ME, constituem-se em alguns dos elementos albergados no significado da referida palavra. Dito de outra forma, os conceitos de MP, PI e ME, estão contidos no conceito de insumo, sendo este continente daqueles.

Portanto, quando a norma se reporta de forma individualizada somente àqueles três elementos, está a restringir o alcance do comando, imputando-o somente a eles, não amparando os demais elementos que estão insertos naquele conceito.

Os conceitos de MP, PI e ME, não alcançam aqueles produtos consumidos ou gastos no contexto genérico do processo produtivo, tais como os citados pelo dicionarista ao elaborar o significado da palavra insumo.

*en*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2<sup>o</sup> CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

É regra de Direito Tributário a aplicação de conceitos fechados, com interpretação restritiva, afastando as interpretações equivocadas que permitam ampliar ou restringir exclusão ou exigência de tributo, bem como permitam a indefinição da abrangência dos conceitos utilizados para comandar exclusão de crédito tributário ou a fruição de concessões legais.

Entendo que os conceitos de MP, PI e ME utilizados no processo produtivo não abrangem, de forma ilimitada, todos os itens necessários à obtenção do produto final. Seu alcance fica limitado ao sentido de que tais insumos têm no contexto das regras que regulam o IPI, alcançando somente aqueles insumos que possam inequivocamente estar inseridos em tais conceitos. Para tanto a norma buscou limitar àqueles que, participando do processo produtivo, tenham ação direta para obtenção do produto final, mesmo que a ele não se integre.

O processo de industrialização é composto de uma série de atos e procedimentos destinados à obtenção de produto novo pela aplicação de diversos componentes, partes, peças, enfim, matérias-primas e produtos intermediários. Faz parte desse processo produtivo a utilização de produtos tais necessários à obtenção do produto novo pretendido que a ele não se integra, porém, é consumido, desgasta-se, para que esse produto novo surja. Esse tipo de produto também é aceito como produto intermediário, ou produto interveniente no processo produtivo, ou ainda produto que interage com aqueles que compõem o produto novo para que este possa ser obtido.

Essa interação, consoante a inteligência da norma acima reproduzida, deve ser exercida diretamente sobre o produto, ou do produto sobre o insumo consumido, sob pena de se abrir o leque dos produtos que podem ser considerados "consumidos" no processo produtivo *ad infinitum*, ou seja, elevar à condição de produto consumido no processo de industrialização aqueles que, por atuarem indiretamente no processo produtivo, compõem o custo indireto de fabricação e não o custo direto, o qual é formado exatamente pelos elementos que atuam diretamente para a obtenção do produto novo.

Os produtos glosados, não nominados pela recorrente, mas constantes do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 327 a 331) - Ácido sulfúrico, inibidor de corrosão, óleo diesel/marítimo, 48,85% do óleo combustível (parcela consumida nas caldeiras) e frete - agem e interagem de forma indireta com o produto novo. Isso porque atuam nas máquinas e equipamentos que, por sua vez, irão produzi-lo ou transportá-lo.

Dessarte, os produtos relacionados, utilizados para mover, lubrificar, resfriar ou limpar as máquinas e equipamentos não atuam de forma direta sobre o produto novo. Atuam numa fase anterior que retira deles a característica de matéria-prima ou produto intermediário. Já as partes, peças e ferramentas intercambiáveis dessas máquinas e equipamentos que atuam sobre a matéria-prima e o produto intermediário para materializar o produto novo, estão inseridas no rol de insumos diretamente consumidos no processo produtivo, embora não componham o produto final obtido, desde que não sejam classificáveis no ativo permanente.

O Termo de Encerramento de Diligência Fiscal informa com clareza a finalidade dos produtos glosados, que aqui é reproduzido:

a. ácido sulfúrico KMn4 - serve para neutralizar os efluentes (resíduos líquidos) e limpeza dos trocadores de calor, não se incorpora e nem entra em contato com a alumina calcinada;

*C*

*11*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COMO ORIGINAL  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2<sup>o</sup> CC-MF  
Fl.

Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

b. inibidor de Corrosão/DEABORN A 23, A, 35, B 85, U 10, U12, U 74, B 93, W 240 B, K 17, K 25, L 65 B, M 21 B, M 50, T 16, Z 25 - inibidor de Corrosão/BETZDEABORN Y 100, M 23 B, L 22, L 23, L24, F 47, W 17 e W 15 - são utilizados para tratamento da água a ser utilizada nas caldeiras e torres de resfriamento. Não entra em contato direto com a alumina;

c. frete - trata-se de serviço de transporte, não se enquadrando no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. O valor do frete não está em destaque no corpo da nota fiscal de aquisição de insumos;

d. óleo Diesel/Marítimo - utilizado para pré-aquecimento das caldeiras e calcinadores, não entrando em contato direto com a alumina; e

e. óleo Combustível 1A BPF - segundo informação prestada pela recorrente, 48,85% é utilizado nas caldeiras e 51,15% na calcinação. Foi glosado o percentual de 48,85% e mantido o restante.

Efetivamente, a criação do incentivo teve por finalidade a desoneração tributária dos produtos exportados, o que não significa restituir tributo sobre produtos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e que contribuem para o processo produtivo, mas não fazem parte do produto final, nem nele é diretamente consumido.

A presunção do crédito vincula-se à alíquota aplicável e não à base de cálculo. Esta corresponde exatamente ao valor total dos MP, PI e ME, que sofreram incidência direta e imediata das contribuições no ato de suas aquisições. A alíquota, por presunção, foi estipulada como sendo o quadrado da soma das alíquotas aplicadas em cada uma das exações à época de edição das normas. Tanto a alíquota é presuntiva que mesmo sendo, posteriormente, majorada a alíquota da Cofins, não foi modificada a alíquota aplicada sobre a base de cálculo de apuração do incentivo.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou, por exemplo, quanto à energia elétrica utilizada como força motriz, conforme segue:

*“Rec. 201-110144-Recurso de Divergência - IPI - Recorrente: Fazenda Nacional - Acórdão CSRF/02-01.706 - de 11/05/2004 - DPPQ - IPI - Crédito Presumido - I. Energia Elétrica - Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de calor ou de iluminação por não atuar diretamente sobre o produto em fabricação, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. Recurso parcialmente provido.”*

Também na ementa do voto do Conselheiro da 1<sup>a</sup> Câmara deste Conselho, Jorge Freira, proferido no Recurso nº 118.450 julgado na sessão de 13/05/2003, do qual resultou o Acórdão nº 201-76.926, está evidenciado o descabimento da inclusão dos insumos pretendidos pela recorrente, como segue:

*“CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. De acordo com o art. 3º da Lei 9.363/96, o alcance dos termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, deve ser buscado na legislação de regência do IPI. E a normatização do IPI nos dá conta que somente dará margem ao creditamento de insumos, quando estes integrem o produto*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 16/10/2006

2º CC-MF  
Fl.

*Cleúza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13204.000005/99-56  
Recurso nº : 133.222  
Acórdão nº : 202-17.287

*final ou, em ação direta com aquele, forem consumidos ou tenham suas propriedades físicas e/ou químicas alteradas. Os produtos em análise não têm ação direta no processo produtivo, pelo que não podem ter seus valores de aquisição computados no cálculo do benefício fiscal. Recurso negado.*” (negritei)

Dessarte, não acolho a pretensão da recorrente quanto à inclusão no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, dos produtos glosados pela Fiscalização.

Quanto à segunda matéria - Desconsideração de sua escrita fiscal e contábil para apuração dos insumos efetivamente consumidos no processo produtivo no período considerado - verifica-se no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal - TEDF, que o procedimento adotado pela Fiscalização não foi o de desconsiderar a escrita fiscal e/ou contábil da recorrente. Aliás, foi nela que a Fiscalização se baseou. O que foi desconsiderado pela Fiscalização foi o critério utilizado pela recorrente para apurar a base de cálculo do crédito presumido. A Fiscalização deixou claro às fls. 327/328 que a recorrente não observou a forma prescrita em normas tributárias, ou seja, na Portaria/MF nº 38/97 e na Instrução Normativa nº 23/97, as quais, como normas complementares da Lei nº 9.363/96, a teor do disposto no artigo 100 do CTN, determinaram a forma de realização do cálculo do crédito presumido. Em face disso, foram desconsiderados os cálculos apresentados na Declaração de Crédito Presumido - DCP e refeitos nos exatos termos determinados pelas referidas normas.

Sem fundamento a alegação de desconsideração da escrita fiscal, portanto, nego provimento a esta matéria.

Finalmente, quanto à aplicação da correção monetária, hoje constituída pela taxa Selic, sobre o valor a ser ressarcido, entendo incabível, na medida em que carece de previsão legal. O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995 inseriu no seu comando a aplicação da taxa Selic somente sobre os valores oriundos de indébitos passíveis de restituição ou compensação, não contemplando valores oriundos de ressarcimento de tributo apurados de forma ficta.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 2006.

*Maria Cristina Roza da Costa*  
MÁRIA CRISTINA ROZA DA COSTA