MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 31 / 10 / 08
Rubrica
Republicado no DOU de 21.11.08

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	13601.000016/2001-84
Recurso nº	132.344 Voluntário
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº	204-02.793
Sessão de	20 de setembro de 2007
Recorrente	TEKSID DO BRASIL LTDA.
Recorrida	DRJ em Juiz de Fora/MG

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 09 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 15/01/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI DA LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS COM FRETES DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA NÃO APLICADA DIRETAMENTE SOBRE O PRODUTO EM ELABORAÇÃO. DESPESAS COM TELECOMUNICAÇÕES.

Somente integra a base de cálculo do incentivo instituído pela Lei nº 9.363/96 o valor de aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, segundo os conceitos da legislação do IPI.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta câmara do segundo conselho de contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Aírton Adelar Hack (Relator), que dava provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito presumido pertinente às despesas havidas com transporte e energia elétrica. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral pela Recorrente a Dra. Maísa de Deus Aguiar.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta e Leonardo Siade Manzan.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 09 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 09 / 03
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento formulado pela Recorrente quanto a crédito presumido de IPI, previsto na portaria MF nº. 38/97.

A Autoridade fiscal deferiu parcialmente o pedido, entendendo que parte do crédito era indevido por falha na apuração pela Recorrente e pela indevida inclusão de custos que não seria beneficiados pelo crédito.

A Recorrente, então, apresentou manifestação de inconformidade, afirmando que inexiste receita de revenda na receita de exportação e que os insumos energia elétrica, telecomunicações e transporte geram crédito presumido.

A DRJ, após diligência, acolheu parte da manifestação da Recorrente, entendendo que as receitas de exportação estavam corretas. Negou o pedido, todavia, quanto à inclusão do custo do transporte no cálculo dos insumos que geraram o crédito, por entender que não houve a comprovação de que o custo do transporte inclui-se no custo dos insumos. Negou ainda o pedido quanto a energia elétrica e telecomunicações por entender que tais custos não se encaixam no conceito legal de insumos que geram o crédito.

A Recorrente então apresentou recurso voluntário, alegando que a DRJ reconheceu que o custo do transporte gera o direito ao crédito, todavia negou-o por falta de comprovação da situação que enseja o crédito. Afirma que a contabilidade da empresa contém todos os documentos que comprovam o crédito nesta hipótese, alegando que a não comprovação dos valores não pode ensejar a perda do direito ao crédito. Requereu diligência no sentido de comprovar o custo do transporte e obter o direito ao crédito.

No recurso, ainda, alegou que a energia elétrica e as telecomunicações geram o crédito presumido, pedindo o reconhecimento do mesmo.

Remetido o processo a este 2º Conselho de Contribuintes, foi distribuído ao Conselheiro Flávio de Sá Munhoz. Este entendeu que os autos deveriam baixar em diligência, para que a autoridade fiscal:

(i) intime a Recorrente a prover aos autos cópia dos conhecimentos de transporte relativos aos serviços de transporte contratados para aquisição de insumos, a fim de verificar se o valor do frete integrou o preço de aquisição das matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários;

(ii) identifique do valor relativo ao transporte incluído pela Recorrente no cálculo original do crédito presumido de IPI quanto integrou o preço dos insumos adquiridos; e

(iii) intima a Recorrente a declarar expressamente, e sob as penas da Lei, se o custo do valor do transporte dos insumos integraram o preço dos insumos adquiridos no período.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 09 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

Oportunizou, ainda, a manifestação do contribuinte quanto ao resultado da diligência. Levado a votação, foi por maioria provido, baixando-se o processo em diligências.

Realizada a diligência, a Recorrente declarou expressamente o solicitado no item III, entregando a fiscalização os documentos solicitados nos demais itens. No relatório de diligência, o AFRF responsável realizou minucioso trabalho de análise dos documentos, apontando quais os valores de transporte que efetivamente integraram o custo dos insumos, verificando que alguns custos de transporte foram indevidamente incluídos. O Recorrente foi intimado do relatório, não tendo apresentado manifestação quanto a ele, como foi oportunizado pela decisão que baixou o processo em diligência.

Finda a diligência, foi o processo novamente enviado ao 2º Conselho de Contribuinte, ao Relator Flávio de Sá Munhoz. Com o pedido de dispensa de mandato por ele formulado, foram os autos a mim redistribuídos para julgamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro AIRTON ADELAR HACK, Relator

1. DO CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE O CUSTO DE TRANSPORTE

A decisão recorrida reconheceu o direito ao crédito quando o custo de transporte integrar o custo de aquisição dos insumos que geram o crédito presumido.

Além disso, de fato o custo do transporte é contido no custo total de aquisição de insumos, por isso deve ser considerado para a apuração do crédito presumido.

O relatório da diligência descreveu quais os valores de transporte que são passíveis de serem aproveitados no crédito presumido, devendo tal valor ser considerado já que não foi contestado pelo contribuinte.

Assim, voto no sentido de prover o recurso neste ponto, considerando-se para fins de apuração do crédito presumido o custo do transporte dos insumos, na forma como apurado e descrito no relatório de diligência contido nas fls. 213 a 224.

2. DO CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA

Também entendo que deve ser reconhecido o crédito presumido sobre energia elétrica.

O IPI incide quando ocorre a industrialização dos produtos. Esta industrialização trata-se de juntar matérias-primas, produtos intermediários e trabalho para produzir um produto novo.

A industrialização só ocorre com a aplicação direta de energia elétrica ao processo produtivo. Ou seja, o produto industrializado resulta também da energia elétrica,

ainda que esta não integre o produto final. Todavia, o produto final só existe como tal após a aplicação de energia elétrica, sendo esta indispensável ao processo de industrialização.

Assim, entendo que a energia elétrica utilizada no processo de industrialização encaixa-se no conceito de matéria-prima e material intermediário, já que trata-se de elemento indispensável para que a industrialização ocorre, devendo, portanto seu valor ser considerado para fins de apuração do crédito presumido.

Isso posto, voto no sentido de prover o recurso, reconhecendo o direito ao crédito presumido de IPI sobre a energia elétrica utilizada no processo de industrialização.

3. DO CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE TELECOMUNICAÇÕES

Já entendo que o custo de telecomunicações não deve ser considerado para fins de crédito presumido.

As telecomunicações, diferentemente da energia elétrica, não são indispensáveis ao processo de industrialização. Sua aplicação ou não é indiferente ao processo, sendo o produto final fruto de elementos que não contemplam telecomunicações.

Não se encaixa, portanto, no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, sendo mero custo administrativo não relacionado à industrialização do produto final.

4. DISPOSITIVO

Isso posto, voto no sentido de conhecer do recurso, e, no mérito, I) dar-lhe parcial provimento para reconhecer o crédito presumido sobre custo de transporte de insumos e energia elétrica utilizada no processo de industrialização; e II) negar provimento ao pedido de crédito presumido sobre os custos de telecomunicações.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2007.

AIRTON ADELAR HACK

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 09 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

Voto Vencedor

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator-Designado

Fui designado para redigir o acórdão aprovado por maioria pela Câmara em substituição ao voto do i. relator, dr Aírton Adelar Hack, cujas posições não foram acolhidas em relação às duas primeiras matérias discutidas no recurso, isto é, quanto à possibilidade de incluir na base de cálculo do benefício tanto as despesas havidas com o transporte das mercadorias adquiridas quanto o de energia elétrica consumida.

O benefício fiscal de que se trata foi instituído pela Lei nº 9.363/96 com vistas a ressarcir o PIS e a Cofins que incidiram sobre os insumos utilizados pelo produtor exportador na fabricação de produtos por ele exportados. Tal ressarcimento, porém, se dava por presunção:

estabeleceu-se uma alíquota para o benefício (5,37%) e definiu-se uma base de cálculo, esta consistente no valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Delimitados, assim, os contornos do benefício fiscal, a atenção do intérprete fica restrita à apreciação dos conceitos não explicitados na norma que o instituiu. Nesse sentido, ressalta que a Lei nº 9.363 remete o intérprete a outras normas mais específicas, a saber, a **legislação** do imposto sobre a renda, no que tange aos conceitos de receita bruta e de receita de exportação, e à **legislação** do IPI no que concerne à fixação dos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (que irão, juntos, definir a base de cálculo do benefício), e de produção (entendido como sinônimo de industrialização) que servirá para aceitar ou não uma atividade como beneficiária do incentivo, dado que destinado apenas ao **produtor-exportador** e não a todo e qualquer exportador.

E é nessa interpretação que têm residido as maiores polêmicas entre fisco e contribuinte. Em primeiro lugar, quanto ao alcance do conceito de matérias-primas e produtos intermediários.

É cediço que o art. 25 da Lei nº 4.502/64, aplicando o princípio da não-cumulatividade ao IPI, definiu a compensação do imposto que já houvesse incidido sobre as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem. Ocorre que a lei não definiu expressamente o que seria produto intermediário. Os diversos decretos baixados como regulamentos do IPI, cumprindo a sua missão de suprir as lacunas legais, vieram fazendo-o, e dando a interpretação de que compreendia os bens que se consumiam **direta e imediatamente** no processo produtivo.

Entretanto, a partir do regulamento baixado no ano de 1979, deixou-se de adotar a expressão "direta e imediatamente" na definição de produtos intermediários. Isso motivou a edição, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, do Parecer Normativo nº 65/79, que definiu que o consumo de que falava o regulamento era apenas aquele que decorresse de um contato físico com o produto em elaboração. Isso afastava a aplicação do conceito a uma série de itens que se poderiam enquadrar na definição do regulamento, com destaque para a energia elétrica e os combustíveis empregados no processo produtivo. Sendo, todavia, enquadrados pela legislação do IPI como produtos NT, a energia elétrica e os combustíveis não geraram historicamente grandes demandas, dado que sempre se entendeu que tais produtos não geram direito de créditos **básicos** do imposto.

A questão renasce com a edição da Lei nº 9.363/96, já que não se fala aqui de créditos básicos de IPI, mas do ressarcimento de contribuições que, sem sombra de dúvidas, incidem sobre a energia elétrica e os combustíveis empregados no processo produtivo e, portanto, oneram o preço final a ser cobrado pelo produtor-exportador.

Entendo, e assim tenho votado, que a solução do impasse deve ser buscada diretamente na disposição do art. 96 do CTN:

> *Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e **as normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 09 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91401

O inciso I do art. 100 do mesmo código, por sua vez, inclui entre as normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Isto posto, tenho convicção firmada de que mesmo no benefício em discussão é de rigor observar-se a interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 65/79, norma complementar que é, integrante, pois, da expressão "legislação", utilizada pela Lei nº 9.363/96, em seu art. 3º, *verbis*:

> *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*

Assim, somente se incluem na base de cálculo do benefício as aquisições de produtos que se integrem ao produto final (matérias primas), não os integrem mas se desgastem em menos de um ano em decorrência de uma ação física sofrida por contato com o bem em elaboração (produtos intermediários) ou que sirvam ao acondicionamento do produto (material de embalagem). É mister ainda que sofram a incidência das contribuições que se busca ressarcir.

A energia elétrica de fato pode se enquadrar como um dos dois primeiros elementos quanto é utilizada diretamente sobre o produto final, participando, assim, diretamente do processo produtivo da empresa. Nesse sentido, têm chegado ao conhecimento do Colegiado processos produtivos em que ela é usada na quebra de moléculas ou na separação física de partes do produto em elaboração.

Em todos eles, mas apenas em relação a eles, há que se reconhecer o direito à inclusão do valor pago.

Não é o caso aqui. O relatório fiscal é claro ao caracterizar que a energia elétrica é utilizada para outros e mais comuns fins (iluminação, acionamento de máquinas etc).

Não podendo se identificar com os conceitos de matérias-primas nem de produto intermediário, a ela não chega o benefício.

E melhor sorte não está reservada às despesas com fretes. É que já manifestei entendimento de que sua inclusão seria possível desde que o seu valor tivesse sido exigido diretamente na nota fiscal do fornecedor, ainda que destacadamente do preço do produto.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 09 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

Isto se deve ao fato de a legislação daquele incentivo fiscal se referir ao **valor total** da aquisição das matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários. Confira-se:

> *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.*

Nesse valor total de aquisição, entendo, deve-se incluir tudo o que o comprador paga ao vendedor, ainda que não seja a título de preço da mercadoria.

O fato de o valor do frete vir destacado do preço, na nota fiscal, serve apenas como informação útil ao comprador, discriminando o quanto ele está pagando pela mercadoria e o quanto ele está ressarcindo ao vendedor pelo transporte da mesma. Em ambos os casos, entretanto, a operação, porque contratada sob cláusula CIF ou C & F, só se conclui quando a mercadoria chega ao seu estabelecimento.

Assim, todo o valor desembolsado se refere à aquisição. O valor de aquisição, é, pois, o valor total da nota fiscal de aquisição. E é, por isso mesmo, todo ele contabilizado pela empresa contratante como custo de aquisição, mesmo que o valor esteja destacado na nota. Não é para ela despesa de transporte. Ele é despesa de transporte para a empresa vendedora, que o pagou efetivamente à transportadora. Já o valor por ela recebido pela venda é integralmente contabilizado como receita de venda sobre a qual incidirão as contribuições.

Mas somente este.

Quero com isso dizer que o valor da despesa de transporte que o comprador paga diretamente ao transportador aí não se inclui, mesmo que possa ser indubitavelmente vinculado àquela aquisição. Exatamente porque não foi despendido com o fornecedor, já não se pode mais cogitar de que integre o valor da aquisição.

Reconheço que essa despesa é tão necessária à viabilidade da operação quanto a outra. Mas aqui a entrega se dá no estabelecimento do vendedor. E isso faz toda a diferença, na medida em que este não tem mais responsabilidade sobre o produto após a saída dele do seu estabelecimento; a operação de aquisição já se concluiu aí. Tudo o mais que o comprador despenda já não é mais valor de aquisição.

Admitir-se a despesa em outra situação não tem fundamento maior do que para qualquer outra despesa necessária à realização da industrialização. O que importa, nesse sentido, não é que o comprador a tenha desembolsado, mas que ela tenha sido cobrada pelo vendedor do produto.

No presente caso, a diligência proposta inicialmente pelo Dr. Flávio Munhoz, seguindo a trilha desenhada pela DRJ, buscou perquirir se as despesas com fretes podiam ser vinculadas às compras efetuadas, deixando implícito que poderiam ser aceitas mesmo quando pagas a terceiros pelo postulante ao crédito presumido. Divirjo desse entendimento, como disse acima.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 09 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

Em outros processos da mesma empresa de minha relatoria também propus diligência que esclareceu que tais despesas eram sempre efetivadas diretamente pela Tek Sid a empresas de transporte por ela contratadas. O máximo que a fiscalização conseguiu foi, então, vincular os conhecimentos de transporte às notas fiscais de aquisição. Em muitos casos, nem isso, além de haver vários conhecimentos de transporte que não se referiam a matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Nesses termos, é também de ser negado provimento ao recurso do contribuinte quanto aos fretes.

Sala das Sessões em 20 de setembro de 2007.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 09 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641