

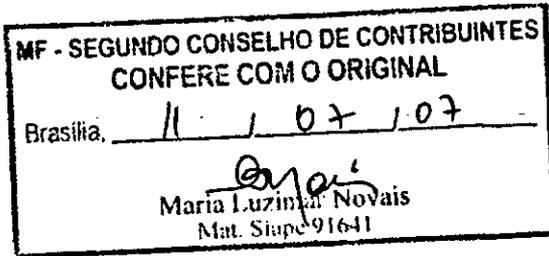
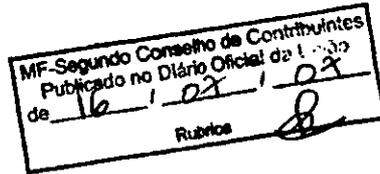


Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13603.000858/2003-88  
Recurso nº : 132.302  
Acórdão nº : 204-02.479

Recorrente : TEKSID DO BRASIL LTDA.  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG



NULIDADE. CONEXÃO SUSCITADA E NÃO OBJETO DE MANIFESTAÇÃO EXPRESSA PELA DECISÃO RECORRIDA. A falta de manifestação expressa pela decisão recorrida acerca da conexão entre processos suscitada pela contribuinte não causa nulidade do ato praticado pela autoridade julgadora, quando a referida conexão foi reconhecida por ocasião da transformação do julgamento em diligência.

**Preliminar rejeitada.**

**IPI - CRÉDITO PRESUMIDO.** DESPESAS HAVIDAS COM ENERGIA ELETRICA, SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E SERVIÇOS DE TRANSPORTES ESTADUAIS E INTERESTADUAIS. Somente podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima de produto intermediário ou de material de embalagem. A energia elétrica, os serviços de telecomunicações e os serviços de transportes estaduais e interestaduais não caracterizam matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final.

Em relação ao frete, não restando comprovado que tais valores sejam relativos às aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, nem estando os conhecimentos de transportes vinculados às notas fiscais de aquisição de insumos, nem que as empresas transportadoras são coligadas, controladas ou controladoras ou interligadas das empresas vendedoras dos insumos, ou que tenha sido cobrado ou debitado do comprador, deve ser excluído da base de cálculo do crédito presumido.

**CRÉDITOS BÁSICOS - RESSARCIMENTO.**

O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, bem como do saldo credor decorrentes da entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados está condicionado ao destaque do IPI nas notas fiscais relativas as operações de aquisição desses insumos.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TEKSID DO BRASIL LTDA.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000858/2003-88  
Recurso nº : 132.302  
Acórdão nº : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11 / 07 / 07 Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 91641
--

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em rejeitar a preliminar de nulidade e; II) no mérito, em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan, Airton Adelar Hack e Flávio de Sá Munhoz votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral pela Recorrente, a Drª. Anete M. M. de Pontes Vieira.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2007.

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente  
  
Nayra Bastos Manatta  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Júlio César Alves Ramos.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13603.000858/2003-88  
Recurso n<sup>o</sup> : 132.302  
Acórdão n<sup>o</sup> : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11 de 07 de 02 Maria Luzimar Novais Mat. Suple 016-11
---

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

Recorrente : TEKSID DO BRASIL LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento relativo ao saldo credor do IPI relativo ao primeiro trimestre de 2003 decorrente de vendas no mercado interno (crédito básico do IPI) e de crédito presumido do IPI. Foi também apresentado pedido de compensação.

A Fiscalização propôs o indeferimento do pedido em virtude de :  
irregularidades na apuração do crédito presumido do IPI tanto no cálculo da receita de exportação quanto na apuração dos valores relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem usados no processo produtivo;

o estabelecimento se aproveitou de créditos do IPI irregulares, tendo considerado crédito em duplicidade, além de ter lançado R\$ 8.785.049,52 sem o devido amparo legal nos meses de abril/2002 a setembro/2003.

Em consequência a fiscalização reconstituiu a escrita fiscal da contribuinte encontrando em alguns períodos saldo credor maior que o apontado pela contribuinte e em outros saldo devedor, sendo que o último sobrepujou o primeiro, razão pela qual foi lavrado auto de infração exigindo o crédito tributário que deixou de ser recolhido, formalizado no processo administrativo n<sup>o</sup> 13603.000972/2004-99.

O pedido foi deferido parcialmente pela DRF em Contagem - MG, tendo sido homologada a compensação até o limite do crédito concedido no valor de R\$ 989.622,28, tendo a contribuinte apresentado manifestação de inconformidade, alegando em sua defesa:

faz jus ao total dos créditos do IPI por ela apurados;

há necessidade de conexão entre o presente processo e o de n<sup>o</sup> 13603.000972/2004-99, em virtude de o último ser uma autuação decorrente de glosa de crédito do IPI e reconstituição da escrita fiscal da contribuinte, tendo sido apresentada impugnação;

as receitas que a fiscalização entendeu decorrentes de venda de produtos adquiridos de terceiros em verdade são receitas de exportação de produtos por ela industrializados para clientes no exterior que não integram o seu grupo empresarial;

foi indevida a exclusão de insumos referentes a aquisições de energia elétrica, serviços de telecomunicações e serviços de transportes estadual e interestadual;

a Portaria n<sup>o</sup> 38/97 não restringe a aquisições dos insumos glosados pelo Fisco;

o Parecer Normativo CST n<sup>o</sup> 181/74, versando sobre créditos normais do IPI, não menciona aquisições de energia elétrica, serviços de telecomunicações e serviços de transportes estadual e interestadual ;

a legislação do IPI não exige que o insumo seja consumido fisicamente no processo industrial para que seja garantido o direito ao crédito do tributo;

as normas subsidiárias para os conceitos constantes das normas que regem o crédito presumido do IPI devem ser aquelas que tratam do PIS e da Cofins, pois o art. 1<sup>o</sup> da Lei n<sup>o</sup> 9363/96, citado no *caput* do art. 3<sup>o</sup> da referida lei menciona tais contribuições;

se aquisições de não-contribuintes do PIS e da Cofins geram direito ao crédito presumido do IPI, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes, maior razão para se considerar no cálculo do benefício a aquisição de produtos que sofrem a incidência destas contribuições;

a Lei n<sup>o</sup> 9363/96 não prevê as exclusões que o Fisco efetuou;

a legislação do PIS e Cofins não cumulativo prevê a energia elétrica e transportes como insumos;

134



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000858/2003-88  
Recurso nº : 132.302  
Acórdão nº : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 07 / 03  
Maria Luzia Bar Novaes  
Mat. Supl. 91641

2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

a própria fiscalização admitiu que o transporte integra o custo de aquisição do produto quando incluído no seu preço final, sendo que o fiscal apenas segregou os códigos CFOP relativos aos transportes estaduais e interestaduais, sem demonstrar que o custo dos transportes glosados se referem a aquisições FOB, bem como não comprovou que os referidos valores glosados de transportes não integram o custo da mercadoria;

a separação do frete no Livro de Apuração do IPI pode decorrer da não incidência do IPI sobre o frete e da necessidade de se reconhecer o crédito do ICMS sobre o transporte;

discorda da glosa de créditos do IPI decorrente das aquisições de insumos isentos ou não-tributados que constaram do Auto de Infração, ressaltando que tais créditos dão lastro aos pedidos de compensação;

o plenário do STF reconheceu o direito ao crédito do IPI sob a alegação de que está assegurado pela CF/88 e independe de lei para ser exercido, posicionamento este também seguido pelo Conselho de Contribuintes;

o direito ao crédito também se aplica a insumo NT conforme decisão recente do STF;

os produtos constantes da TIPI como sendo NT são na verdade produtos isentos na medida que, por serem industrializados, estão dentro do campo de incidência do IPI e de lá foram retirados por uma norma legal de isenção;

e seu direito manter o crédito relativo à aquisição de insumos isentos, NT, imunes ou tributados à alíquota zero.

~~O processo foi baixado em diligência face à documentação juntada aos autos e a conexão deste processo com o de nº 13603.000972/2004-99, que, por sua vez, foi baixado em diligência.~~

Em resposta à diligência proposta a fiscalização informou, fls. 184/196, que :

a fiscalização, para proceder a recomposição da contra gráfica do IPI, apresentou soma de débitos apurados em decorrência da recomposição do crédito presumido do IPI, regulado pela Lei nº 9363/96 e dos débitos decorrentes de glosa de crédito de entradas isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero. Todos os valores objeto de pedidos de compensação foram considerados como não compensáveis e devolvidos à empresa mediante crédito na sua escrita;

ao final do terceiro trimestre de 2003 a contribuinte possuía um saldo credor de IPI de R\$ 2.411.547,90 na sua escrita fiscal e, ainda assim apresentou PER/DCOMP no valor de R\$ 1.636.143,45. Para que pudesse se utilizar deste valor na compensação com outros tributos federais havia a necessidade de estorno do mesmo diretamente no Livro Registro de apuração do IPI, mas ao efetua-lo a contribuinte lançou o valor de R\$ 1.636.408,86. O saldo credor ao final do 3º trimestre de 2003, na reconstituição da escrita fiscal da contribuinte, foi de R\$ 1857.832,83, superior, portanto, ao solicitado, tendo sido deferido pela DRF em Contagem o valor solicitado (R\$ 1.636.143,45). Assim, no mês de dezembro/03, período de apuração em que foi feito o estorno pela empresa, foi efetuado lançamento de R\$ 1.636.408,86 a título de crédito e outro no valor de R\$ 1.636.143,45 a título de débito, visando corrigir o lançamento de estorno feito em valor diferente do objeto de pedido de ressarcimento;

para o saldo credor de R\$ 540.165,79 apurado no quarto trimestre de 2003, na reconstituição da escrita fiscal da contribuinte não foi adotado o mesmo critério anteriormente mencionado em virtude de o estorno só ter sido feito pela empresa na primeira quinzena de março/04, período este não objeto da reconstituição da escrita contábil da empresa;



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000858/2003-88  
Recurso nº : 132.302  
Acórdão nº : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Essência \_\_\_\_\_ 11 / 07 / 07  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Nupre 91641

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

realmente a glosa efetuada pela fiscalização decorrentes de venda de produtos adquiridos de terceiros, em verdade, são receitas de exportação de produtos industrializados pela contribuinte para clientes no exterior que não integram o seu grupo empresarial, tendo sido, portanto, feita a inclusão de tais receitas no cálculo da receita de exportação;

nos meses de novembro e dezembro/02 houve efetivamente receita de exportação no valor de, respectivamente, R\$ 16.950.476,34 e R\$ 21.345.124,46, tendo sido apurado o crédito presumido do IPI para estes meses consolidado no demonstrativo de fls. 143. "No entanto, diferentemente do que foi alegado pelo contribuinte em sua impugnação, ou seja, de que a glosa dos valores da receita de exportação teria acarretado um não aproveitamento de crédito presumido de R\$ 515.810,77 e R\$ 475.660,81 para os meses de novembro e dezembro de 2002, respectivamente, os registros efetuados no RIPI no primeiro decêndio de janeiro de 2003 comprovam ter havido uma utilização efetiva do crédito presumido de IPI nos valores de R\$ 316.547,44 e de R\$ 230.957,89.";

discorre sobre cada uma das linhas constantes das tabelas elaboradas para o cálculo da apuração do crédito presumido do IPI, sua função e a quais registros contábeis se referem;

em função dos novos valores de glosa do crédito presumido do IPI foram efetuados lançamentos destes valores a título de débito na reconstituição da escrita fiscal do IPI, anexada ao auto de infração, tendo sido encontrados novos saldos para cada período de apuração, sendo alguns credores e outros devedores, indicando os valores que devem ser, ainda, objeto de cobrança no auto de infração;

os novos saldos credores existentes no final de cada trimestre que foram objeto de pedido de ressarcimento de IPI restam demonstrados na tabela de fls. 192, discriminando em seguida o procedimento adotado e os valores lançados e estornados em cada período e o saldo credor que deve ser deferido em cada pedido de ressarcimento;

o saldo credor encontrado para o trimestre calendário em questão, após a reconstituição da escrita fiscal, foi de R\$ 1.685.289,55. O valor que havia sido objeto de pedido de ressarcimento foi de R\$ 3.868.865,18, tendo sido este valor estornado no primeiro decêndio de abril/2003. Visando adequar a escrita fiscal ao valor que deveria, segundo a fiscalização, ser deferido no pedido de ressarcimento, foi efetuada no primeiro decêndio de abril/2003 o lançamento de R\$ 3.868.865,18 a título de crédito, por se referir ao valor do estorno que havia sido efetuado, e lançado o valor de R\$ 1.685.289,55 como débito, que deve ser o valor a ser ressarcido no entender da fiscalização;

discorre detalhadamente sobre todos os períodos analisados e os valores a serem ressarcidos por trimestre calendário;

os novos saldos de IPI apurados para cada período, quando devedores, continuaram a ser cobrados por meio do auto de infração e, quando credores, foram objeto de ajustes para apuração dos valores a serem deferidos em cada pedido de ressarcimento.

A DRJ em Juiz de Fora - MG deferiu parcialmente a solicitação da contribuinte por considerar que "as receitas que a fiscalização havia entendido como decorrentes de vendas de produtos adquiridos de terceiros são, na realidade, receitas de exportação de produtos industrializados pela empresa para clientes no exterior que não integram seu grupo empresarial", razão pela qual o novo valor apurado a título de saldo credor a ser ressarcido, para o trimestre calendário seria de R\$ 1.685.289,55 e, em relação às demais glosas considerou-as devida sob o argumento de que os custos havidos com energia elétrica, serviços de telecomunicações e serviços de transportes estaduais e interestaduais não podem integrar o cálculo do crédito

194 5



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000858/2003-88  
Recurso nº : 132.302  
Acórdão nº : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 11 / 07 / 07
Maria Luzimar Novais Min. Supl. 01641

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

presumido do IPI, nos moldes estabelecidos pela Lei nº 9363/96, bem como que as aquisições de insumos NT ou isentos não geram direito a crédito do IPI.

Cientificada em 01/12/05 a contribuinte apresentou recurso voluntário em 28/12/05 alegando em sua defesa as mesmas razões da inicial acerca das glosas efetuadas em relação a energia elétrica, serviços de telecomunicações e serviços de transportes estadual e interestadual, bem como em relação à possibilidade de creditamento do IPI em relação a insumos isentos e NT adquiridos acrescendo ainda:

nulidade da decisão recorrida por não ter sido tratada a conexão suscitada pela empresa do presente processo com o de nº 13603.000972/2004-99, que se refere a auto de infração do IPI referente a ajustes efetuados nas apurações fiscais do tributo, sendo que as glosas efetuadas pela fiscalização serão julgadas definitivamente no auto de infração, razão pela qual o pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI fica atrelado à sorte daquele processo;

a DRJ não se manifestou sobre a conexão suscitada, o que constitui cerceamento de direito de defesa e supressão de instância.

Em sessão realizada em março de 2006 a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes houve por bem transformar o julgamento do recurso em diligência para que: a contribuinte anexasse aos autos cópia dos conhecimentos de transportes relativo ao serviço de transporte contratado para aquisição de insumos, para que se verificasse se tal valor integrou o preço de aquisição das MP, PI e ME; quais os valores relativos ao transporte incluídos no cálculo do crédito presumido pela empresa integraram o custo dos insumos; declaração da recorrente de que o preço dos transportes integrou o preço dos insumos adquiridos.

Segundo o Relatório de diligência:

a empresa apresentou declaração de que o custo do valor de transporte de insumos integrou o preço dos insumos adquiridos no período;

a empresa admitiu a utilização indevida de valores relativos a serviços de transporte no cálculo do crédito presumido do IPI, que foram excluídos conforme alínea B do demonstrativo de fls. 293;

as notas fiscais de serviços emitidas pelas empresas Saritur – Santa Rita Transportes Urbanos e Rodoviários Ltda. e Viação Santa Edwiges Ltda., demonstram que os conhecimentos de transportes informados não tem vinculação com nota fiscal de aquisição de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, tendo sido verificado pela fiscalização que tais empresas são registradas no CNAE como empresas de transporte rodoviário de passageiros, regular, municipal não urbano (fls. 1604 e 1605 do processo nº 13601.000318/2001-52) e não de transporte de cargas. Os valores relativos a tais serviços de transportes foram excluídos do cálculo do crédito presumido do IPI, alíneas C e D do demonstrativo de fl. 293;

os conhecimentos de transportes vinculados aos CFOP 5.11 – venda de produção do estabelecimento, 6.11 – venda de produção do estabelecimento, 7.11 – venda de produção do estabelecimento, 5.93 – remessa para industrialização por encomenda, 6.93 – remessa para industrialização por encomenda não dizem respeito à aquisição de PI, MP e ME, mas à saída de produtos já industrializados ou remessas para industrialização fora do estabelecimento da empresa, sendo que para os últimos os valores foram incluídos no cálculo do crédito presumido do IPI quando entraram no estabelecimento. Tais valores foram excluídos do cálculo do crédito presumido do IPI conforme alíneas E, F, G, H e I do demonstrativo de fls. 293;

o total dos valores a serem excluídos do cálculo do crédito presumido do IPI estão na alínea J do demonstrativo de fl. 293. Às fls. 227 a 1399 do processo nº 13601.000318/2001-52

ABY 6



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000858/2003-88  
Recurso nº : 132.302  
Acórdão nº : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11, 07, 07  
Maria Luzimar Novais  
Mat. SIAPE 91641

2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

foram anexadas todas as planilhas extraídas dos demonstrativos apresentados em meio magnético pela empresa, relativas às exclusões dos valores de serviços de transportes utilizados indevidamente na apuração do benefício;

nas novas planilhas de fls. 294 a 296 foram anexadas novas planilhas elaboradas pela fiscalização com os valores relativos aos serviços de transportes que poderiam estar incluídos na base de cálculo do crédito presumido do IPI;

foi efetuado lançamento das referidas glosas de crédito presumido do IPI a título de débito na reconstituição da escrita fiscal do IPI, fls. 1613 a 1620 do processo nº 13601.000318/2001-52, tendo obtido novos saldos para cada período de apuração, alguns credores outros devedores, conforme tabela de fls. 302 e 303;

para o período em questão, a fiscalização conclui que o valor a ser deferido neste pedido de ressarcimento é de R\$ 1.685.289,55 (exatamente o valor deferido pela autoridade *a quo*).

A contribuinte, cientificada do teor da diligência efetuada, não se manifestou.  
É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000858/2003-88  
Recurso nº : 132.302  
Acórdão nº : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 07 / 07  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Suple 91641

2º CC-MF  
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso apresentado encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Em relação à nulidade suscitada pela recorrente é de se observar que, embora na decisão recorrida a autoridade *a quo* não tenha se manifestado expressamente sobre a conexão suscitada pela recorrente do presente processo com o que nº 13603.000972/2004-99, tal conexão foi acatada deste a fase do processo em que a autoridade julgadora de primeira instância determinou a realização de diligência para que fosse verificada a situação do processo nº 13603.000972/2004-99, tendo, inclusive, acatado as conclusões da diligência efetuada naquele processo como razões de decidir do presente litígio.

Assim sendo, descabe a argüição de nulidade suscitada pela recorrente.

Observe-se que a referida conexão embora existindo de fato o direito creditório há de ser apreciado nos processos de ressarcimento/compensação. Se os créditos utilizados pela recorrente forem considerados devidos, desaparece a razão de ser da autuação. Por outro lado, se o direito creditório pretendido for considerado inexistente a autuação há de prosperar.

Assim sendo, o processo referente ao auto de infração só há de ser julgado após o julgamento definitivo dos processos de ressarcimento/compensação que são aqueles em que se verá analisado o direito creditório.

~~A matéria versando sobre a inclusão de energia elétrica no cálculo do crédito presumido do IPI, foi magistralmente enfrentada pelo ilustre Presidente e Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, quando do julgamento do RV 122.347, razão pela qual adoto o voto no que diz respeito à presente lide.~~

*" (...) Em relação às exclusões efetuadas pela autoridade fiscal quando da apuração dos insumos consumidos no processo produtivo da reclamante, verifica-se que estas se referem às despesas havidas com energia elétrica.*

*Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica por não integrar o produto final ou não se desgastar em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, a energia elétrica não se caracteriza como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

*"De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.*

*Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 - RPI/1988), assim definidos:*

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000858/2003-88  
Recurso nº : 132.302  
Acórdão nº : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 07 / 07  
Maria Luzimar Novais  
Mat. N.º 91641

2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

*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)

*Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrentes do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.*

*Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: “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”.*

Verifica-se, portanto, ser incabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com energia elétrica já que esta não pode, legalmente, para fins de apuração do benefício em análise, enquadrar-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não incide diretamente sobre o produto em fabricação.

De igual forma, também não se incluem no cálculo do crédito presumido do IPI os custos havidos com serviços de telecomunicações e serviços de transportes estaduais e interestaduais exatamente por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem trazidos pela legislação do IPI, ou seja não são consumidos, não se desgastam em contato direto com o produto de fabricação.

Em realidade estes custos representam despesas operacionais da empresa, que não se confundem com matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, únicos custos que podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido do IPI, de acordo com a lei de regência sobre a matéria.

No que diz respeito ao frete, é de se observar, ainda que, o art. 15 da Lei nº 7.798/89 introduziu modificações no art. 14 da Lei nº 4.502/64, permitindo a inclusão do frete no valor tributável do IPI quando debitado ou cobrado pelo contribuinte ao comprador ou destinatário ou quando realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora ou interligada do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual o contribuinte tenha relação de interdependência, ainda que o frete seja subcontratado.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000858/2003-88  
Recurso nº : 132.302  
Acórdão nº : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11 de 07 de 07 Maria Luzilmar Novais Mat. Sine 91641	2ª CC-MF Fl. _____
--	-----------------------

Todavia a recorrente não trouxe aos autos qualquer comprovação de que o frete tenha sido debitado ou cobrado do comprador, nem que tenha sido realizado ou cobrado por firma com a qual seja coligada, controlada ou controladora ou interligada ou ainda por firma com a qual tenha relação de interdependência.

Dissociadas de provas materiais que as sustentem as razões de defesa da contribuinte tornam-se meras alegações e não hão de ser consideradas no julgamento do litígio tratado.

Observe-se que a recorrente não apresentou as provas relativas à possibilidade de inclusão do frete no cálculo do crédito presumido do IPI nem na fase anterior do julgamento – manifestação de inconformidade, nem na fase recursal, embora a DRJ em Juiz de Fora - MG tenha inferido o pleito em relação a esta matéria exatamente por falta de provas que pudessem sustentar as alegações da contribuinte. Ainda assim, a recorrente não trouxe as referidas provas na fase recursal.

Mais ainda, na realização da diligência proposta por este Conselho restou comprovado que os valores que a recorrente deseja incluir a título de frete referem-se a operações de aquisição de ativo imobilizado, materiais para uso e consumo, remessas e retorno de modelos, empréstimo, teste, amostra, embalagens de acondicionamento e conserto; que os conhecimentos de transportes não estavam vinculados às notas fiscais de aquisição de insumos; as empresas ditas como transportadoras estão registradas como sendo de transporte de passageiros; e os conhecimentos de transportes vinculados aos CFOP 5.11 – venda de produção do estabelecimento, 6.11 – venda de produção do estabelecimento, 7.11 – venda de produção do estabelecimento, 5.93 – remessa para industrialização por encomenda, 6.93 – remessa para industrialização por encomenda não dizem respeito à aquisição de PI, MP e ME, mas à saída de produtos já industrializados ou remessas para industrialização fora do estabelecimento da empresa, sendo que para os últimos os valores foram incluídos no cálculo do crédito presumido do IPI quando entraram no estabelecimento.

Desta sorte, não restando comprovado que tais valores sejam relativos às aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, nem estando os conhecimentos de transportes vinculados às notas fiscais de aquisição de insumos, nem que as empresas transportadoras são coligadas, controladas, ou controladoras ou interligadas das empresas vendedoras dos insumos, ou que tenha sido cobrado ou debitado do comprador, não pode ser incluso o frete na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Analisemos agora a possibilidade de a recorrente ter direito ao ressarcimento de IPI referente a aquisição de insumos desonerados desse tributo. Observe-se que, embora a recorrente e a decisão recorrida referirem-se a insumos isentos, NT ou tributados à alíquota zero, de forma genérica, no caso em questão, trata-se de insumos NT ou isentos.

A questão acerca do creditamento do IPI de insumos isentos e não-tributado foi brilhantemente enfrentada pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres quando do julgamento do RV 120387, motivo pelo qual adoto como minhas as razões de decidir constantes daquele voto:

134



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13603.000858/2003-88  
Recurso n<sup>o</sup> : 132.302  
Acórdão n<sup>o</sup> : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	2 <sup>a</sup> CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	Fl.
Brasília. 11/05/07	
 Maria Luzimar Novais Mat. Siap 91641	

*"A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito que os contribuintes têm de abater do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o devido referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.*

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, verbis:

*"Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:*

*I - omissis*

*IV - produtos industrializados*

*§ 3º O imposto previsto no inc. IV:*

*I - Omissis*

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;" (grifo não constante do original)*

*Para atender à Constituição, o C.T.N. dá, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação.*

*art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*

*Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes."*

*O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem os débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.*

*A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto 2.637/1998, é compensar, do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior).*

*Nos casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem que não foram onerados pelo IPI, não há o que compensar, vez que o sujeito passivo não arcou com ônus algum.*

*É de se verificar que nas Notas Fiscais de Entrada consta o valor consignado como sendo o valor total da nota (destacado no último campo do quadro denominado como "CÁLCULO DO IMPOSTO" nas nota fiscais) resulta de um somatório específico, entre o*

11



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13603.000858/2003-88  
Recurso n<sup>o</sup> : 132.302  
Acórdão n<sup>o</sup> : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	11 / 07 / 07
Maria Luzimar Novais Mat. Sínops 91641	

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

valor total do produto, o valor total do IPI (montante destacado na 2<sup>o</sup> linha da 4<sup>o</sup> coluna do quadro "CÁLCULO DO IMPOSTO") e valores eventuais referentes ao frete (2<sup>o</sup> linha da 1<sup>o</sup> coluna do mencionado quadro) e a outras despesas acessórias (2<sup>o</sup> linha da 3<sup>o</sup> daquela).

No caso específico de produtos isentos, alíquota zero ou NT no cômputo daquele montante indicado como o valor total da nota não entra qualquer parcela relativa ao IPI. Ressalte-se aqui que para os insumos NT não há efetivamente a incidência do imposto já que estão fora do campo de incidência do IPI.

Para que alguma parcela relativa ao IPI venha a integrar o valor total da nota, ela deve necessariamente ser destacada no campo valor total do IPI do quadro "CÁLCULO DO IMPOSTO", conformando-se num plus que, somado ao valor total do produto e a valores eventualmente existentes de frete e despesas acessórias, constitua um real dispêndio financeiro, um efetivo valor pago ao adquirente do produto.

Neste caso verifica-se que não existe ônus financeiro relativo ao IPI já que o valor total da nota corresponde exatamente ao valor total do produto, sem qualquer inclusão ou oneração quanto ao IPI.

Assim, demonstrado não haver a reclamante pago IPI na aquisição dos insumos, não há falar-se em direito a crédito nessas operações de entrada.

Cabe, ainda, fazer aqui uma pequena distinção entre o que seja produto NT, alíquota zero ou isento.

A isenção não pode ser confundida em absoluto com tarifas neutra (tributação à alíquota zero). A primeira, por constituir-se em exclusão do crédito tributário, tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva que incide sobre determinado produto, a cujo valor resultante o legislador diretamente renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo, enquanto a segunda nada mais é do que uma simples fórmula inibitória de se quantificar aritmeticamente a incidência tributária, de modo que, mesmo ocorrendo o fato gerador, não se instala a obrigação tributária, por absoluta falta de objeto: o quantum debeat.

Essa neutralidade de alíquota, longe de ser estímulo fiscal, nada mais é do que a forma encontrada pelo legislador ordinário de se implementar um outro princípio constitucional do IPI, o da seletividade em função da essencialidade dos produtos (CF, art. 153, § 3<sup>o</sup>, inciso I). Para confirmar que a tarifação neutra, no caso presente, não se constitui em estímulo fiscal, basta analisar a Tabela de Incidência do IPI – TIPI/1998 para verificar que a alíquota zero é comum aos demais produtos do gênero alimentício, com duas ou três ressalvas.

Tal entendimento consta no voto do Ministro Relator Bilac Pinto, ao apreciar o R.E 76.284 (in RTJ 70/760), nestes termos:

"As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal distinguiram a isenção fiscal da tarifa livre ou 0 (zero), por entender que a figura da isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponda à omissão da alíquota do tributo.

Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI), o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva, que incida sobre a importação da mercadoria.

134



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.000858/2003-88  
Recurso nº : 132.302  
Acórdão nº : 204-02.479

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 11/07/07
<i>Novais</i> Maria Luzimar Novais Mat. Sup. 91641

2ª CC-MF  
Fl.

*A tarifa (livre ou zero), não podendo dar lugar ao crédito fiscal federal, exclui a possibilidade da incidência da lei de isenção."*

*É de ver que a circunstância de ser a alíquota igual a zero não significa a ausência do fato gerador, enquanto acontecimento fático capaz de constituir a relação jurídico-tributária, mas sim a falta do elemento de determinação quantitativa do próprio dever tributário. A resultante aritmética da atuação fiscal, ante a irrelevância do fator valorativo que lhe possibilita expressão econômica, importará, portanto, na exoneração integral do contribuinte, uma vez que, nas palavras do Ministro Bilac Pinto, tal regime "não podia dar lugar ao crédito fiscal federal"*

*Quanto aos produtos NT é de se verificar que estão excluídos do campo de incidência desse imposto, não sendo alcançados pelo tributo, no caso, o IPI.*

*Ressalte-se aqui que na legislação do IPI o estabelecimento que fabrica produtos Não Tributados, não é contribuinte do imposto, tampouco, para fins de tributação, é considerado estabelecimento industrial. De fato, o artigo 3º da Lei 4.502/1964, reproduzido pelo art. 8º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados RIPI 1998, assim dispõe:*

*"Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte **produto tributado**, ainda que de alíquota zero ou isento" Grifei.*

*Por outro lado, o parágrafo único do art. 2º do RIPI/1998 exclui expressamente do campo de incidência do IPI os produtos constantes da TIPI com a Notação NT.*

*É de se ressaltar que o direito ao crédito do tributo, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, relativo aos insumos adquiridos, está ligado, salvo norma expressa ao contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário. Disso decorre ser impossível o creditamento do imposto inexistente, uma vez que o insumo em questão não está sujeito à incidência do imposto.*

*Conclui-se daí que o princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que os débitos possam ser compensados com os créditos. Inexistindo incidência do imposto não há que se falar em crédito.*

*Não resta qualquer dúvida de que as operações envolvendo produtos NT, não geram direito a créditos, simplesmente porque estes são inexistentes. O produto não está sujeito ao tributo – é NT."*

Diante de todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2007. *A*

*Nayra Bastos Manatta*  
NAYRA BASTOS MANATTA