2º CC-MF
Fl.

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 28 / 03 / 07
Rubrica

Processo nº : 13841.000223/2002-97
Recurso nº : 134.764
Acórdão nº : 204-02.097

Recorrente : ELFUSA GERAL DE ELETROFUSÃO LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto-SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 03 / 07
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

NORMAS PROCESSUAIS.

PRECLUSÃO. Não se conhece de matéria não argüida na fase impugnatória em face da preclusão consumativa.

Recurso não conhecido.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA. No cálculo do benefício instituído pela Lei nº 9.363/96, e na sistemática desta lei, descabe a inclusão das aquisições de energia elétrica empregada para aquecimento dos fornos em que se desenvolve o processo produtivo, por aplicação do Parecer Normativo CST nº 65/79, obrigatória em decorrência do que dispõe o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96.

FRETES PAGOS A TERCEIROS. Não integrando o valor de aquisição das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, por não terem sido cobrados pelo fornecedor na nota fiscal, não podem ser incluídas as despesas com o transporte dos produtos adquiridos pagas a terceiros.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELFUSA GERAL DE ELETROFUSÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **I) por uanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto a matéria preclusa; e II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, na parte conhecida.**

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Júlio César Alves Ramos
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Leonardo Siade Manzan.
Ausente o Conselheiro Mauro Wasilewski (Suplente).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 03 / 07
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

Processo nº : 13841.000223/2002-97
Recurso nº : 134.764
Acórdão nº : 204-02.097

Recorrente : ELFUSA GERAL DE ELETROFUSÃO LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto-SP que deferiu apenas parcialmente pedido de ressarcimento de IPI, referente ao primeiro trimestre do ano de 2002, formulado com base nas disposições da Lei nº 9.363/96. Posteriormente ao pedido original, em 18/8/2003, a empresa apresentou pedido retificador (fl. 34), reenquadrando-se nas disposições da Lei nº 10.276/2001, o que aumentou essa parte do pedido dos R$ 129.846,71 para R$ 189.304,32.

Promovida ação fiscal para verificação do seu pleito, que examinou, além deste, diversos outros pedidos do contribuinte, foi deferida integralmente a parcela relativa ao saldo credor do trimestre. Quanto ao crédito presumido, porém, entendeu a autoridade fiscal ser incabível a retificação do pedido original; e o fez com base na Instrução Normativa SRF nº 69/2001, que determinou que a opção pelo regime de apuração do crédito presumido para o trimestre em discussão, seria formalizada, irretratavelmente, com a entrega da DCTF relativa ao quarto trimestre do ano de 2001. Examinando, então, o pedido com base nas disposições da Lei nº 9.363/96, deferiu-o apenas parcialmente, em virtude de duas glosas:

1. referente às aquisições de energia elétrica utilizada no processo produtivo da empresa para aquecer os altos fornos em que se processa a eletrofusão. Para tanto, valeu-se a fiscalização do Parecer Normativo COSIT nº 65/79 que exige o desgaste em contato físico com o produto para que dado insumo seja considerado produto intermediário gerador de direito de crédito na sistemática do IPI;
2. do valor do frete relativo ao transporte dos insumos. O valor é pago pela ELFUSA a empresas diversas das fornecedoras dos insumos, não figurando, portanto, nos documentos fiscais de aquisição dos produtos, embora os conhecimentos de transporte emitidos permitam a sua perfeita vinculação àquelas aquisições;

Em sua manifestação de inconformidade esforçou-se em demonstrar que o seu processo produtivo utiliza intensivamente a energia elétrica, sendo certo que dispõe até mesmo de uma subestação dentro de seu estabelecimento industrial, o que, no seu entender, faz possível a inclusão da energia elétrica mesmo que o cálculo do crédito presumido seja feito atendendo às disposições da Lei nº 9.363/96. Quanto aos fretes, defende que se referem inequivocamente às aquisições dos insumos, não havendo razão também, em seu entender, para a glosa praticada. Na manifestação de inconformidade a empresa não se insurgiu conta a aplicação da IN SRF 69/2001 para o indeferimento da retificação pretendida, limitando-se a demonstrar a validade dos créditos mesmo na sistemática da Lei 9.363.

Em seu recurso a empresa apenas acresce às razões já postas na manifestação de inconformidade tópico específico contra a inaceitação pela DRJ da retificação do seu pedido para renquadramento nas disposições da Lei nº 10.276/2001.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso é tempestivo, por isso dele tomo conhecimento.

Como ficou bem assentado no relatório, constituiria matéria preliminar a análise do cabimento ou não de pedido retificador após a entrega da DCTF. Em outras palavras, a legitimidade da IN 69/2001 que assim determinou. Isto porque, dúvida não haveria de que, na sistemática da Lei nº 10.276/2001, ao menos a energia elétrica pode ser incluída no cálculo.

Ocorre que também fica claro do relatório que a matéria não foi argüida pela empresa em sua impugnação. Naquela ocasião, parece ter aceitado o argumento da DRJ quanto à obrigatoriedade da aplicação da Instrução Normativa, do que, então, teria se arrependido.

No entanto, não cabe no âmbito do processo administrativo a figura do arrependimento. Isto é, a teor do art. 16 do Decreto 70.235/72 os questionamentos do contribuinte hão de começar pela impugnação tempestiva. Confira-se:

> *Art. 16. A impugnação mencionará:*
>
> *I-a autoridade julgadora a quem é dirigida;*
>
> *II-a qualificação do impugnante;*
>
> *III-os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)*

Deste modo, entendo que precluiu do seu direito de discutir a possibilidade de reenquadrar-se nas disposições da Lei nº 10.276/2001. Assim, a discussão há de se dar nos termos da Lei nº 9.363/96 em que formulou o seu pedido original.

E nesse caso nenhum reparo a ser feito à decisão recorrida. Como ali ficou perfeitamente assentado, o conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem há de ser buscado na legislação do IPI, a teor do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96:

> *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.*

Destacamos a palavra legislação porque é ela que impõe a observância do Parecer Normativo 65/79. Com efeito, o CTN define legislação tributária em seu art. 96:

> *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.*

Mais à frente o mesmo Código explicita o que sejam as normas complementares:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Destarte, imperioso observar o Parecer Normativo CST nº 69/75, que fixa as definições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem para efetio de crédito de IPI. Nele afirma a SRF, por meio de sua Coordenação de Tributação, que produto intermediário é o que sofre o desgaste, a deterioração ou a perda de propriedades físicas ou químicas em decorrência de um contato físico direto com o produto em elaboração. Essa definição, porém não veio do nada. Vejamos.

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, passando o decreto a se referir aos produtos que, não pertencendo ao ativo permanente, fossem consumidos no processo produtivo. Trocou-se, por conseguinte, a expressão "direta e imediatamente" por "no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". A obrigação de serem consumidos permanecia.

É claro que, numa interpretação abrangente da expressão "processo de industrialização", todo e qualquer material que se consumisse para que o produto final surgisse poderia ser enquadrado naquele conceito de produto intermediário, o que representaria uma mudança drástica de interpretação da norma legal.

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. Fundamentou-se, então, o parecerista na circunstância de que, antes de tudo, teria de guardar alguma analogia com o conceito de matéria prima, uma vez que a norma falava em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários aqueles ...". Além disso, o consumo teria de se dar no

processo de industrialização, que entendeu consistir no conjunto de operações das quais, **diretamente**, resulta o produto elaborado.

Entendemos, por isso mesmo, que o Parecer não restringiu a norma legal nem a regulamentar. A interpretação que ele deu fez com que, embora a nova redação do regulamento, a aplicação do mesmo permanecesse sendo a já consagrada nas versões anteriores.

Ocorre que 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. Vale a menção de que em alguns processos industriais, sendo a energia elétrica de fato aplicada sobre o produto em elaboração (casos de eletrólise), ainda caberia a sua inclusão no conceito. 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. Não obstante isso, considero fora de dúvida de que, no âmbito dessa lei, não cabe a inclusão desses itens.

E tanto é assim que o legislador alterou a norma legal para que a energia elétrica e os combustíveis passassem a dar direito ao benefício. Com essas considerações, é de se afastar no caso concreto as aquisições de energia elétrica no cálculo do benefício, uma vez que a própria recorrente admite que ela não é aplicada diretamente sobre o produto, mas sim para aquecer os fornos em que se dá a fusão. Ainda que constitua, provavelmente, o seu principal item de custo, forçoso que não se enquadra nas disposições da lei que estabeleceu o benefício.

O segundo ponto diz respeito aos fretes pagos pela recorrente para receber os insumos empregados no processo produtivo. Fica claro na defesa que tais despesas foram contratadas pela recorrente junto a transportadores, não integrando o valor da aquisição dos produtos pago aos seus fornecedores.

Sobre a matéria esta Câmara firmou posição no sentido de ser cabível a inclusão dos fretes sempre que venham cobrados pelo fornecedor (e, óbvio, se refiram a produtos que dão, efetivamente, direito ao benefício). Não entendemos, inclusive, que só se aplique quando o seu valor esteja incluído no preço do produto, como indica orientação da própria SRF em seu sítio na rede mundial de computadores. Ao contrário, neste caso, sem se falaria corretamente de frete, mas sim de preço mesmo do produto.

Assim, entendemos que cabe a inclusão quando constitua custo de aquisição, isto é, quando seja pago diretamente ao fornecedor, constando na nota fiscal de aquisição. Houve divergência no sentido de que apenas o preço do produto poderia ser incluído. Prevaleceu, entretanto, a visão de que a norma se refere a "valor de aquisição" e que a melhor leitura disso seria o valor total constante na nota fiscal de compra, não importando, por isso, se o frete aparecesse embutido no próprio preço ou destacado na nota. O que importa é que ele seja cobrado pelo fornecedor ao adquirente.

No presente caso, trata-se de pagamento direto de frete a terceiros contratados pela recorrente para transportar os produtos por ela adquiridos. Embora se faça nos conhecimentos de transporte expressa menção às notas fiscais de aquisição, entendemos que já se ultrapassa os limites da lei. É que não vemos como incluí-lo no "valor da aquisição"

Por isso, também com respeito a este ponto, entendemos acertada a decisão que não reconheceu, embora com fundamento diverso, o direito do contribuinte de incluir as despesas havidas com o transporte das mercadorias adquiridas no cálculo do benefício.

Por tudo que dissemos, somos, então, por negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2006.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS