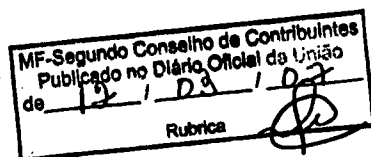




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13976.000234/00-17  
Recurso nº : 132.988  
Acórdão nº : 203-11.018



Recorrente : CERAMARTE LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA. EXCLUSÃO.** Incluem-se entre os insumos para fins de crédito do IPI os produtos não compreendidos entre os bens do ativo permanente que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, incluindo a energia elétrica empregada como força motriz, que não são consumidos diretamente em contato com o produto em elaboração, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96.

**ENERGIA ELÉTRICA E GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO (GLP). RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.** A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.

**Recurso provido em parte.**



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**CERAMARTE LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) em negar provimento quanto à energia elétrica. Vencido o Conselheiro Valdemar Ludvig; II) em dar provimento quanto à industrialização por encomenda. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho (Relator) e Antonio Bezerra Neto. Designado o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 27 de junho de 2006.

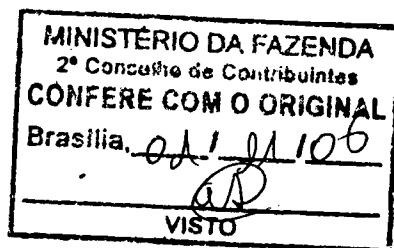
Antonio Bezerra Neto  
Presidente

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira e Eric Moraes de Castro e Silva.  
Eaal/mdc



Processo nº : 13976.000234/00-17  
Recurso nº : 132.988  
Acórdão nº : 203-11.018  
Recorrente : CERAMARTE LTDA.



## RELATÓRIO

Por traduzir a controvérsia adoto o relatório da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

*"1. O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI, autorizado pela Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996, para ressarcir o valor da contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao 2º trimestre de 2000, no valor de R\$ 108.044,50, conforme Pedido de Ressarcimento de fl. 69, apresentado em 04 de abril de 2002, retificador do pedido de fl. 01.*

*1.1 O pleito foi parcialmente negado, pelo Despacho Decisório de fls. 295 a 297, que autorizou o ressarcimento de apenas R\$ 100.667,92, pelos motivos relatados na seqüência.*

*1.2 A Delegacia da Receita Federal de Joinville não considerou como 'compras com direito ao crédito presumido' as operações de industrialização sob encomenda (CFOPs 1.13 e 2.13) e as operações de aquisição de energia elétrica (CFOPs 1.42 e 2.42), hipóteses para as quais o benefício só veio a ser autorizado pela Medida Provisória 2.202, de 28 de junho de 2001, convertida na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, para os contribuintes optantes pelo regime alternativo do crédito presumido, a partir de 2001.*

*1.3 A decisão foi fundamentada na Lei 9.393, de 1996, na Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, na Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002 e no Parecer Normativo COSIT, nº 65, de 31 de outubro de 1979, que, em seu item 11 resume o conceito de bens que geram direito ao crédito de IPI.*

*2. Irresignado com o indeferimento do seu pleito, o requerente apresentou, no devido prazo, sua manifestação de inconformidade, de fls. 326 a 352, defendendo o direito ao benefício pelas razões adiante sintetizadas.*

*2.1 A Lei 9.363, de 1996, que consagra ao produtor-exportador o direito ao ressarcimento das Contribuições do PIS e da Cofins sobre a aquisição de insumos, através do crédito presumido do IPI, não determinou a exclusão de nenhuma espécie de insumo. Assim, considera que a Secretaria da Receita Federal não poderia decidir pela aplicação de entendimento restritivo, concluindo serem ilegais quaisquer normas infra-legais que assim dispusessem. Neste sentido, cita o art. 100 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), bem como jurisprudência do Conselho de Contribuintes.*

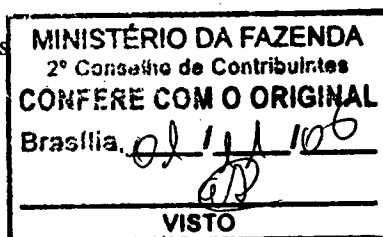
*2.2 Especificamente, com relação às operações de industrialização por encomenda, entende que deva ser considerada como 'verdadeira aquisição de matéria prima', pois agrega custo ao produto final, novamente cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes a seu favor.*

*2.3 Ainda, com relação à aquisição de energia elétrica, considera desacertada a glosa efetuada pelo fisco, em vista de que se trata de custo necessário à atividade industrial,*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13976.000234/00-17  
Recurso n° : 132.988  
Acórdão n° : 203-11.018



2º CC-MF  
Fl.

*devendo ser entendida como um insumo, juntando, mais uma vez, jurisprudência do Conselho de Contribuintes neste sentido.*

*2.4 Conclui com o requerimento de que seja reformado o Despacho Decisório, para que seja reconhecido integralmente o seu direito ao ressarcimento do crédito pretendido.”*

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão consubstanciada na seguinte ementa:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*

*Período de Apuração: 2º trimestre de 2000*

*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.*

#### **INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO**

*Os gastos com energia elétrica, ainda que consumida pelo estabelecimento industrial, não revestem a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podendo ser computados no cálculo do crédito presumido.*

#### **INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA**

*Os custos de prestação de serviços de beneficiamento por encomenda, com remessa dos insumos e retorno com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo do crédito presumido, porque não compreendem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

#### **INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE**

*A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade e legitimidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo ou Executivo.*

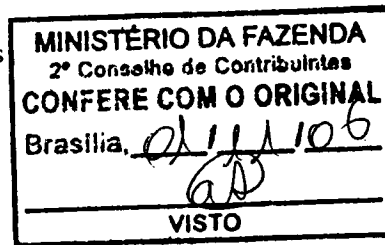
*Solicitação indeferida”.*

Irresignado, o sujeito passivo, dentro do prazo legal, recorre a este colegiado (fls. 382 a 400) reiterando as razões da peça impugnatória.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo n° : 13976.000234/00-17  
Recurso n° : 132.988  
Acórdão n° : 203-11.018

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ODASSI GUERZONI FILHO  
VENCIDO QUANTO AO CRÉDITO DOS CUSTOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR  
ENCOMENDA

O recurso preenche as condições de admissibilidade previstas no Decreto 70.235/72 e dele tomo conhecimento.

As matérias a serem tratadas por este Colegiado se referem à glosa, no cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei n° 9.363/96, dos custos incorridos com a “energia elétrica” e “industrialização sob encomenda a terceiros”.

Dispõe o artigo 2º da Lei n° 9.363/96, instituidora do crédito presumido do IPI, para ressarcimento do valor do PIS/Pasep e da Cofins:

*“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.”*

De outra parte, para melhor compreensão dos conceitos de **matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem**, o legislador, definiu, no parágrafo único do artigo 3º da referida Lei 9.363/96, a utilização, de forma subsidiária, da legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Especificando ainda mais sobre como definir tais conceitos, a Portaria MF n° 38 e a Instrução Normativa SRF n° 23, ambas de 1997, regulamentadoras dos dispositivos da Lei 9.363/96, preceituam, de modo expresse, no § 16 do artigo 3º e parágrafo único do artigo 8º, respectivamente, que: *“Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI.”*

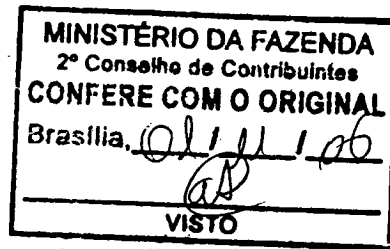
Desta forma, nos termos do citado parágrafo único acima, para efeito do crédito do imposto, o RIPI/98 (Decreto n° 2.637, de 25/06/98), em seu artigo 147, I, incluem-se no conceito de matéria-prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

O Parecer Normativo CST n° 65/79, por sua vez, ao tratar especificamente do artigo 66, I, do RIPI/79, equivalente ao artigo 147, I, do RIPI/98, assentou interpretação, válida até hoje, no sentido de que geram direito ao crédito do imposto, além das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente que, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo, forem consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000234/00-17  
Recurso nº : 132.988  
Acórdão nº : 203-11.018



2º CC-MF  
Fl.

E, no caso em questão, sob quais condições interage a energia elétrica com os produtos em fabricação?

É o próprio interessado que responde a esse questionamento. Esclarece que alguns de seus produtos cerâmicos mais conhecidos "...recebem pinturas à mão, adornos denominados decalcomanias e aerógrafos, que, depois de aplicados sobre as peças cerâmicas necessitam ser 'queimados' a 750 graus centígrados para uma completa secagem e perfeito manuseio" e que essa "queima" é feita por meio de fornos elétricos. E que nesses fornos é consumida toda a energia elétrica, sendo que dispõe, em seu estabelecimento, de um medidor exclusivo com o objetivo de aferir o consumo industrial específico para poder compor a base de cálculo do referido crédito presumido.

Da compreensão dessa etapa de industrialização, tal qual descrita pelo sujeito passivo, resta claro que a energia elétrica age, atua, incide de forma indireta sobre o produto final, ou seja, serve fundamentalmente de força motriz para acionar, alimentar os fornos elétricos, esses sim os provocadores do calor que incidirá diretamente sobre o produto em fabricação.

Decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, no sentido de que a energia elétrica utilizada como força motriz, fonte de calor, ou de iluminação não se constitui em insumo para fins de créditos do IPI está assim ementada:

*"IPI – Crédito Presumido – 1. 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."*

(Acórdão CSRF/02-01.362, Recurso 201-116.029, 2ª Turma, Recurso do Procurador, Sessão em 13/05/2003).

Da 1ª e 2ª Câmara deste Colegiado, resgatamos, respectivamente, os seguintes Acórdãos, abrangendo a análise também para os combustíveis:

*"IPI - Crédito Presumido – Lei nº 9.363/96 – A energia elétrica utilizada no processo produtivo não dá direito ao creditamento básico do IPI por não se enquadrar no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, pelo que, com base no parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363/96, não dá direito ao ressarcimento previsto no art. 1º da citada Lei. Recurso voluntário a que se nega provimento."* (Acórdão nº 201-73.153).

*"IPI – Crédito Presumido – I) .....; II) ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO – A Lei 9.363/96 enumera taxativamente as espécies de insumos, cuja aquisição dá direito ao crédito presumido de IPI, são elas: as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem. Para a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados somente se caracterizam como tais espécies os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000234/00-17  
Recurso nº : 132.988  
Acórdão nº : 203-11.018



2º CC-MF  
Fl.

*decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos não sofrem essa ação direta, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário; III) ...” (Acórdãos nº 202-12.303, 202-12.305 e 202-12.306).*

Pretendesse o legislador estender a abrangência do incentivo estatuído pela Lei 9.363/96 aos custos com energia elétrica, teria aproveitado a edição da Lei 10.276/2001 ou outro momento qualquer para fazê-lo, já que, por meio desse ato legal superveniente instituiu nova modalidade, alternativa, de incentivo, igualmente denominada de “crédito presumido de IPI”, em que são, sim, permitidos, dentre outros, os custos com energia elétrica na composição de sua base de cálculo. Se não o fez, é porque desejou manter os dois sistemas: um, em que são considerados os gastos com energia elétrica (Lei nº 10.276/2001), e, outro, em que não o são (Lei nº 9.363/96). Não há, portanto, que se valer das regras consubstanciadas na Lei nº 10.276/2001 para interpretar as regras daquele incentivo tratado pela Lei nº 9.363/96.

Concluindo sobre o tema, embora utilizada no processo produtivo, total ou parcialmente, o consumo de energia elétrica se deu de modo indireto, razão pela qual considero não possa ser aproveitada para fins de crédito do IPI, devendo se manter intacta, portanto, a exclusão feita pela autoridade fiscal em relação aos custos desse material no cálculo do crédito presumido.

Com relação aos custos com a “industrialização sob encomenda”, informa o sujeito passivo em seu recurso que o objetivo único do procedimento é de aperfeiçoar a matéria-prima, o material de embalagem e o produto intermediário, para que sejam novamente inseridos no processo produtivo.

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 dispõe que o crédito presumido de IPI seja incidente sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

E como estamos tratando de um benefício tributário, que envolve renúncia de receitas públicas, as interpretações das suas regras devem ser efetuadas de forma restritiva e não ampliada.

Assim, o legislador, seguindo o princípio de que a lei não contém palavras inúteis, deixa claro seu objetivo: o de contemplar tudo aquilo de insumos que for adquirido, comprado de outro estabelecimento; não cogitando de serviços, como é o caso da industrialização por encomenda. Ademais, no processo de industrialização, o valor da prestação de serviços se incorpora ao valor do produto acabado e não ao da matéria-prima.

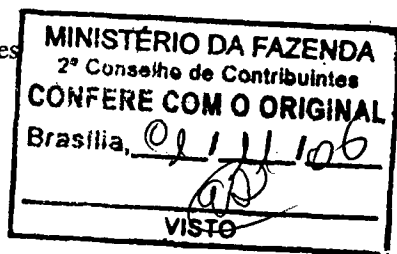
Vale para este caso, portanto, a mesma argumentação utilizada acima, qual seja, pretendesse o legislador estender a abrangência do incentivo estatuído pela Lei nº 9.363/96 aos custos dos serviços decorrentes de industrialização por encomenda, teria aproveitado a edição da Lei nº 10.276/2001 ou outro momento qualquer para fazê-lo, já que, por meio desse ato legal superveniente – que trata de modalidade alternativa de fruição do benefício fiscal em comento – foi permitido que se aproveite o valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI (*inciso II, do art. 1º*). Se não o fez, é porque, inequivocamente, desejou manter os dois sistemas: um, o novo, em que



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13976.000234/00-17  
Recurso nº : 132.988  
Acórdão nº : 203-11.018



são aceitos tais gastos (Lei nº 10.276/2001), e, outro, o seu predecessor, em que não o são (Lei nº 9.363/96). Não há, portanto, repita-se, que se valer das regras consubstanciadas na Lei nº 10.276/2001 para interpretar as regras daquele incentivo tratado pela Lei nº 9.363/96.

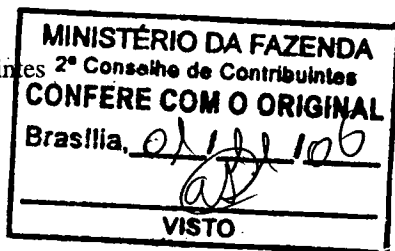
Pelo exposto, considero também procedente a glosa feita pela autoridade fiscal quando não permitiu compusessem a base de cálculo do crédito presumido de IPI os valores correspondentes aos serviços decorrentes de industrialização por encomenda.

Sala das Sessões, em 27 de junho de 2006.

  
ODASSI GUERZONI FILHO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13976.000234/00-17  
Recurso nº : 132.988  
Acórdão nº : 203-11.018

VOTO DO CONSÉLHEIRO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA  
RELATOR-DESIGNADO

Como relatado, o recurso que ora se examina trata da inconformidade da recorrente para com o acórdão recorrido que não reconheceu à interessada o crédito presumido de IPI – relativo ao PIS e a COFINS -, pleiteado e decorrente da industrialização por encomenda, fundamental à atividade empresarial da interessada, assim como com relação ao não reconhecimento da energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo (GLP), consumido em seu processo industrial.

Na esfera da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes a matéria já está por demais pacificada, no sentido de que *“Tratando-se de custo a que se submete a matéria-prima, a industrialização por encomenda dos produtos exportados, por terceira empresa, realizada mediante o fornecimento, pelo exportador, de insumos adquiridos no mercado interno, autoriza o ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre tais aquisições.”*<sup>1</sup>. Neste sentido também os acórdãos nºs 202-14.500 e 202-14.503, ambos de relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro.

E no Colegiado Superior<sup>2</sup> (Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais) - ao final e é preciso consignar -, matéria em tudo idêntica a ora analisada já recebeu o pronunciamento majoritário no sentido de se manter o reconhecimento ao direito pleiteado pela recorrente, nos termos contrários ao que decidido pelo acórdão recorrido, friso, neste particular.

No que diz respeito à manifestação de inconformidade arrazoadada, pela recorrente e relacionado ao não reconhecimento de seu pleito de ressarcimento sobre as aquisições de energia elétrica e GLP, **filio-me** ao entendimento do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho.

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial ao recurso interposto, nos termos como acima informado.

Sala das Sessões, em 27 de junho de 2006

É como voto

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

<sup>1</sup> Acórdão 202-14.504, Conselheiro relator Eduardo da Rocha Schmidt, Recurso Voluntário 119.141

<sup>2</sup> Acórdãos CSRF/02-01.755 e 02-01.756, Conselheiro relator Rogério Gustavo Dreyer, Recursos Especiais 203-112.272 e 203-112.273