Processo nº : 13976.000273/2001-68
Recurso nº : 131.230
Acórdão nº : 202-16.831

Recorrente : BUDDEMEYER S/A
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 12 / 06 / 07
Rubrica

NORMAS PROCESSUAIS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO TEMPORAL.
Inadmissível a apreciação, em grau de recurso, da pretensão do reclamante no que pertine à inclusão do ICMS na base de cálculo do crédito presumido, quando tal matéria não foi suscitada expressamente na manifestação de inconformidade apresentada à instância *a quo*.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.
Tratando-se de custo a que se submete a matéria-prima, deve o custo de industrialização por encomenda integrar o valor das aquisições incentivadas.

ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E MARAVALHA.
A energia elétrica, os combustíveis, lubrificantes e outros produtos que não sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre o produto em fabricação, não dão direito ao crédito presumido de IPI, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

TAXA SELIC. NÃO-INCIDÊNCIA.
A taxa Selic é imprestável como instrumento de correção monetária, não justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar a concessão de um "plus", sem expressa previsão legal.

Recurso provido em parte.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 04 / 2007
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Siape 1377389

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BUDDEMEYER S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos: a) em não conhecer do recurso quanto à matéria preclusa; e b) em dar provimento ao recurso quanto à inclusão dos valores da industrialização por encomenda na base de cálculo do benefício; e II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à atualização do ressarcimento pela taxa Selic e à inclusão de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e maravalha no cálculo do benefício.** Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda quanto à taxa Selic e o Conselheiro Raimar da Silva Aguiar quanto

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 04 / 2007
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Siape 1377389

Processo nº : 13976.000273/2001-68
Recurso nº : 131.230
Acórdão nº : 202-16.831

ao restante. Esteve presente ao julgamento a Dra. Denise Silveira Peres de Aquino Costa, advogada da recorrente.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Antonio Zomer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente) e Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 04 / 2007
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Siape 1377389

Processo nº : 13976.000273/2001-68
Recurso nº : 131.230
Acórdão nº : 202-16.831

Recorrente : BUDDEMEYER S/A

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento complementar de crédito presumido de IPI, relativo ao 2º trimestre de 2001, no valor de R$ 77.836,92, cumulado com pedido de compensação, apresentado em 15/08/2001, com fundamento na Lei nº 9.363/96 e na Portaria MF nº 38/97.

No exame administrativo do pedido foi constatado que a empresa procedeu à retificação do Demonstrativo de Crédito Presumido (DCP), contido na DCTF retificadora, referente ao 2º trimestre de 2001, considerando custos de produção que somente poderiam ser aproveitados na base de cálculo a partir do 4º trimestre de 2001, conforme veio a autorizar, posteriormente, a IN SRF nº 069/2001, baixada com base na Lei nº 10.276/2001, originada da Medida Provisória nº 2.202-1, de 26 de julho de 2001.

Especificamente, foram adicionados à base de cálculo do incentivo custos referentes à aquisição de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, maravalha e serviços de industrialização por encomenda. No tocante ao consumo de maravalha, a empresa informou, em resposta à intimação do Fisco, tratar-se de serragem utilizada no aquecimento das Caldeiras, que se enquadra no conceito de produto intermediário, mesmo não entrando em contato com o produto.

A DRF em Joinville – SC indeferiu totalmente o pleito, por concluir que a requerente, com a inclusão de elementos impróprios na apuração dos créditos sem a devida discriminação, impediu a determinação do eventual valor que estivesse de acordo com a Port. MF nº 38/97. Conseqüentemente, deixou de homologar as compensações vinculadas ao respectivo crédito.

Na manifestação de inconformidade, a empresa informa, preliminarmente, que no início de 2001 teria observado que, além dos créditos já requeridos em pedidos anteriores, poderia creditar-se dos valores decorrentes do ICMS inserido no custo dos produtos utilizados no cálculo do benefício, bem como daqueles relativos ao consumo de energia elétrica, combustíveis, maravalha, lubrificantes e serviços de industrialização efetivada por terceiros.

Diante dessa nova realidade, protocolou junto à SRF as retificações dos DCPs, nas quais buscou alterar a base de cálculo do benefício, em decorrência da inserção dos valores já mencionados, disso originando-se o valor complementar do crédito presumido referente ao 2º trimestre de 2001, objeto do presente processo.

Alega que não alterou a sistemática de apuração do crédito presumido, utilizando-se do método de custo coordenado e integrado permitido pela normas então vigentes, não tendo aplicado, outrossim, as inovações da IN SRF nº 069/2001 e da Lei nº 10.276/2001, como concluiu equivocadamente a fiscalização. Além disso, entende que esses novos dispositivos legais apenas vieram sedimentar o direito já existente de inclusão dos custos de aquisição de energia elétrica, combustíveis, maravalha, lubrificantes e serviços de industrialização por encomenda no cálculo do benefício.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 04 / 2007
Andreza Nascimento Schmeikal
Mat. Siape 1377789

Processo nº : 13976.000273/2001-68
Recurso nº : 131.230
Acórdão nº : 202-16.831

Repisa, ainda, a informação já fornecida à fiscalização de que a maravalha deve ser admitida como produto intermediário, pois, da mesma forma como os combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, contribui para a formação do produto da empresa.

Por fim, afirma a existência de inúmeros precedentes do Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais reconhecendo o direito à inclusão da energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, bem como da industrialização por encomenda na base de cálculo do incentivo fiscal, pelo que requer o ressarcimento integral do valor solicitado, acrescido de juros equivalentes à taxa Selic.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre – RS indeferiu a solicitação em Acórdão assim ementado:

> *"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - **IPI***
>
> *Período de apuração: 2° trimestre de 2001*
>
> *Ementa: **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.***
>
> ***INSUMOS ADMITIDOS NA BASE DE CÁLCULO.** Os gastos com energia elétrica, combustíveis e outros materiais, ainda que sejam consumidos pelo estabelecimento industrial, não revestindo a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não podem ser computados no cálculo do crédito presumido.*
>
> ***ABONO DE JUROS SELIC. DESCABIMENTO.** Por falta de previsão legal, é incabível o abono de juros Selic ao ressarcimento de crédito presumido do IPI.*
>
> ***Solicitação Indeferida**".*

No recurso voluntário, a empresa repisa suas razões de defesa constantes da manifestação de inconformidade, inovando na apresentação de argumentos a respeito do direito de inclusão do ICMS pago na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na base de cálculo do incentivo.

É o relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 04 / 2007
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. Siape 1377389

Processo nº : 13976.000273/2001-68
Recurso nº : 131.230
Acórdão nº : 202-16.831

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO ZOMER

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

Primeiramente, observa-se que o ICMS foi citado pela empresa, na manifestação de inconformidade, como um dos motivos que a levaram a efetuar o pedido de crédito presumido suplementar, porém nenhum comentário teceu naquela peça recursal a respeito do direito à inclusão deste imposto na base de cálculo do ressarcimento. Além disso, os demonstrativos juntados à inicial não demonstram se tais valores foram incluídos na Receita Operacional Bruta que serviu para determinar o percentual representativo da Receita de Exportação, utilizado no cálculo do benefício fiscal.

A falta de informações detalhadas a respeito da metodologia de cálculo empregada na determinação do crédito complementar, tanto no momento do pedido inicial, quanto em resposta às intimações do Fisco, levou ao indeferimento do pedido. Esta falta de informação viciou também a manifestação de inconformidade, fazendo com que a matéria do ICMS fosse considerada como matéria não impugnada pela DRJ.

Assim, em que pese a Lei nº 9.363/96 ter-se referido ao valor total e não ao valor líquido das aquisições, não cabe agora, em grau de recurso, apreciar os argumentos novos da recorrente, não aduzidos no momento oportuno, ou seja, no pedido inicial e na manifestação de inconformidade. Ademais, no método de custo coordenado e integrado utilizado pela empresa a alegada exclusão do ICMS teria afetado igualmente a base de cálculo e o percentual da Receita de Exportação sobre a Receita Bruta Operacional.

Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Teresa Martínez López,[1] analisando o princípio da preclusão dos atos processuais, asseveram que "*a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha*".

Apreciando situação semelhante, este Colegiado, na sessão de 13 de agosto de 2003, exarou o Acórdão nº 202-15.014, cuja ementa foi assim redigida:

> *"**IPI** - CRÉDITO PRESUMIDO. [...]*
> ***NORMAS PROCESSUAIS** - PRECLUSÃO - Inadmissível a apreciação, em grau de recurso, da pretensão do reclamante no que pertine aos juros moratórios e à correção monetária, quando tal matéria não foi suscitada na manifestação de inconformidade apresentada à instância a quo.*
> ***Recurso negado.**"*

No seu voto, o insigne relator, Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, assim se manifestou sobre a questão:

> *"... como é de todos sabido, só é lícito deduzir novas alegações, em supressão de instância, quando:*
> *- relativas a direito superveniente,*
> *- competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou*
> *- por expressa autorização legal.*

[1] *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado.* São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não sendo praticado no tempo certo, surge para a parte conseqüências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, pois, nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores."

Portanto, à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal, é de se declarar preclusa a argumentação relativa ao ICMS pago na aquisição de insumos, que só veio a ser contestada efetivamente em grau de recurso. Assim, voto por não se tomar conhecimento desse pleito, da mesma forma como o fez a decisão recorrida.

Afora a questão do ICMS, é objeto da lide trazida perante este Colegiado a glosa dos custos relativos à aquisição de energia elétrica, combustíveis, maravalha, lubrificantes e industrialização por encomenda. Discute-se, ainda, o indeferimento da atualização monetária requerida segundo a taxa de juros Selic.

A respeito da industrialização por encomenda, no caso em que esse serviço é executado sobre insumos que posteriormente venham a ser utilizados na fabricação de produtos para exportação, é certo que o custo desse beneficiamento deve integrar o cálculo do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 9.363/96. Este tem sido o entendimento predominante neste Segundo Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se pode verificar nas ementas abaixo colacionadas, a título de exemplo:

*"**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO ÀS EXPORTAÇÕES (LEI Nº 9.363/96) - PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR ENCOMENDA** - Investigada a atividade desenvolvida pelo executante da encomenda, se caracterizada a realização de operação industrial, o recebimento dos produtos industrializados por encomenda por parte do encomendante, uma vez destinados a nova industrialização, corresponde à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, integrando assim a base de cálculo do crédito presumido (Lei nº 9.363/96, artigo 2º). Irrelevante, no caso, se a remessa ao encomendante dos produtos industrializados por encomenda ocorreu com suspensão ou tributação do IPI, importa sim a configuração dos produtos desse modo industrializados como insumos para nova industrialização a cargo do encomendante. **Recurso voluntário ao qual se dá provimento.**"* (Acórdão nº 201-76.467, de 15/10/2002).

*"**IPI** – CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DE PIS E DE COFINS – BENEFICIAMENTO REALIZADO POR TERCEIROS – Tratando-se de operação necessária para que a matéria-prima possa ser utilizada no processo produtivo, deve o valor do beneficiamento integrar o custo da matéria-prima. **Recurso ao qual se dá provimento.**"* (Acórdão nº 202-14.469, de 04/12/2002).

"IPI. 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." (Acórdão nº CSRF/02-01.905, de 12/04/2005).

Com relação aos gastos com aquisição de **energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e maravalha**, mantém-se a decisão recorrida que os considerou impróprios para gerar o benefício fiscal.

Com efeito, a Lei nº 9.363/96, ao instituir o benefício fiscal, não se referiu a todos os insumos utilizados na produção, mas enumerou taxativamente as espécies de insumos que serviriam para a determinação do incentivo como sendo as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. O parágrafo único do art. 3º da referida lei prevê que se utilize subsidiariamente a legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de matéria-prima e produtos intermediários.

Do exposto pode-se inferir que o legislador, ao mencionar expressamente a utilização subsidiária da legislação do IPI, quis limitar a abrangência do conceito, determinando que se busque, inicialmente, o significado na própria lei criadora do incentivo e, se não for possível, na legislação do IPI.

A simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento da recorrente, que quer buscar o conceito em outras fontes mais genéricas antes de utilizar a legislação do IPI, tornando letra morta o disposto no referido parágrafo. A Portaria do Ministro da Fazenda nº 129, de 05 de abril de 1995, no § 3º do art. 2º, confirma este entendimento, quando afirma:

> *"Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI."*

Além disso, a jurisprudência majoritária deste Colegiado demonstra que, na definição de matéria-prima e produto intermediário, tem sido utilizado o entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 65/79, *verbis*:

> *"A partir da vigência do do RIPI/79, "ex vi" do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto-sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu artigo permanente,* ***que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação,*** *alterações tais como desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas..."* (negritei)

Destarte, se somente geram direito ao crédito os produtos que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre o mesmo, não há como reverter as glosas impugnadas, por falta de comprovação de que os itens excluídos da base de cálculo preenchem esses requisitos.

No que diz respeito à energia elétrica, a 1ª Turma do TRF da 4ª Região, ao apreciar a Apelação em Mandado de Segurança nº 2003.71.07.010878-4/RS, em 24/11/2004, por unanimidade, julgou incabível a inclusão do seu custo no cálculo do incentivo fiscal em Acórdão assim ementado:

> ***"TRIBUTÁRIO. IPI. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.***
> *Não representa a energia elétrica insumo ou matéria-prima propriamente dito, que se insere no processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada. Sendo assim, incabível aceitar que a eletricidade faça parte do sistema de crédito*

escritural derivado de insumos desonerados, referentes a produtos onerados na saída, vez que produto industrializado é aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados neste processo."

No mesmo sentido decidiu o STJ em julgado realizado em 1º/09/2005, proferindo Acórdão que recebeu a seguinte ementa:

"A energia elétrica não é considerada insumo para fins de aproveitamento de crédito gerado por sua aquisição a ser descontado do montante devido na operação de saída do produto industrializado. Precedentes citados: REsp 518.656-RS, DJ 31/5/2004; REsp 482.435-RS, DJ 4/8/2003, e AgRg no Ag 623.105-RS, DJ 21/3/2005. REsp 638.745-SC, Rel. Min. Luiz Fux.."

Por último, avalio a possibilidade de incidência de juros no ressarcimento, calculados de acordo com a evolução da taxa Selic. O pleito está fundado na interpretação analógica do disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, que prescreveu a aplicação da taxa Selic na restituição e na compensação de indébitos tributários.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou-se no sentido de que a atualização monetária, segundo a variação da UFIR, era devida no período entre o protocolo do pedido e a data do respectivo crédito em conta corrente do valor de créditos incentivados do IPI em pedidos de ressarcimento, conforme metodologia de cálculo explicitada no Acórdão CSRF/02-0.723, válida até 31/12/1995.

Entretanto esta jurisprudência não ampara a pretensão de se dar continuidade à atualização desses créditos, a partir de 31/12/1995, com base na taxa Selic, consoante o disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, apesar de esse dispositivo legal ter derrogado e substituído, a partir de 1º de janeiro de 1996, o § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que foi utilizado, por analogia, pela CSRF, para estender a correção monetária nele estabelecida para a compensação ou restituição de pagamentos indevidos ou a maior de tributos e contribuições ao ressarcimento de créditos incentivados de IPI.

Com efeito, todo o raciocínio desenvolvido no aludido acórdão, bem como no Parecer AGU nº 01/96 e nas decisões judiciais a que se reporta, dizem respeito exclusivamente à correção monetária como *"...simples resgate da expressão real do incentivo, não constituindo 'plus' a exigir expressa previsão legal"*.

Ora, em sendo a referida taxa a média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, é evidente a sua natureza de taxa de juros e, assim, a sua desvalia como índice de inflação, já que informado por pressuposto econômico distinto.

Por outro lado, o fato de o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 ter instituído a incidência da Taxa Selic sobre os indébitos tributários a partir do pagamento indevido, com o objetivo de igualar o tratamento dado aos créditos da Fazenda Pública aos dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido ou a maior de tributos, não autoriza a aplicação da analogia, para estender a incidência da referida taxa aos valores a serem ressarcidos, decorrentes de créditos incentivados do IPI.

Aqui não se está a tratar de recursos do contribuinte que foram indevidamente carreados para a Fazenda Pública, mas sim de renúncia fiscal com o propósito de estimular

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 04 / 2007
Andrezza Nascimento Schmeikal
Mat. Siape 1377389

Processo nº : 13976.000273/2001-68
Recurso nº : 131.230
Acórdão nº : 202-16.831

setores da economia, cuja concessão, à evidência, subordina-se aos termos e às condições do poder concedente e necessariamente deve ser objeto de estrita delimitação pela lei, que, por se tratar de disposição excepcional em proveito de empresas, como é consabido, não permite ao intérprete ir além do que nela estabelecido.

Portanto, a adoção da taxa Selic como indexador monetário, além de configurar uma impropriedade técnica, implica uma desmesurada e adicional vantagem econômica aos agraciados (na realidade um extra, "plus"), sem a necessária previsão legal, condição inarredável para a outorga de recursos públicos a particulares.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para que seja considerado no cálculo do crédito presumido de IPI, pelo lado das aquisições, o custo da industrialização por encomenda efetuada sobre os insumos incentivados da recorrente.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2006.

ANTONIO ZOMER