



Solução de Consulta nº 301 - Cosit

Data 14 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: ENERGIA ELÉTRICA. VENDA PARA PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO. INAPLICABILIDADE

A energia elétrica utilizada em fornos de redução e refino para produção de liga metálica não constitui produto intermediário incorporado ao produto final. Fica, em consequência, vedada a possibilidade de aplicação do benefício de suspensão da incidência da Cofins de que trata o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, sobre as receitas de seu fornecimento à pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, art. 111, inciso I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40; IN SRF nº 595, de 2005; Parecer CST nº 65, de 1979.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: ENERGIA ELÉTRICA. VENDA PARA PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO. INAPLICABILIDADE

A energia elétrica utilizada em fornos de redução e refino para produção de liga metálica não constitui produto intermediário incorporado ao produto final. Fica, em consequência, vedada a possibilidade de aplicação do benefício de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, sobre as receitas de seu fornecimento à pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, art. 111, inciso I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40; IN SRF nº 595, de 2005; Parecer CST nº 65, de 1979.

Relatório

A empresa acima qualificada, sociedade anônima concessionária de serviço público de geração de energia elétrica, apresenta consulta a respeito da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

2. O questionamento atem-se à possibilidade de a consulente utilizar a suspensão das contribuições sociais em operações de fornecimento de energia elétrica para consumo direto em processo produtivo da empresa adquirente.

3. Aduz ter firmado contrato de fornecimento de energia elétrica para planta industrial de determinada empresa; que a energia fornecida é aplicada diretamente no processo produtivo de liga metálica composta principalmente de Níquel (Ni) e Ferro (Fe); e que a empresa adquirente da energia foi enquadrada pela RFB como preponderantemente exportadora nos termos do art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

4. Alega que apesar de a legislação federal ser clara quanto à aplicabilidade da suspensão da incidência das contribuições sociais aos “insumos e produtos intermediários adquiridos para a fabricação de produtos a serem exportados”, pretende confirmar sua aplicação ao caso em tela.

5. Detalha o processo de produção pela adquirente da liga ferro-níquel refinado (FeNi refinado) nos seguintes termos: “a produção desta liga inicia-se com o processo de lavra (mineração), seguido da preparação adequada da composição química e granulométrica do minério laterítico de níquel (minério com grande concentração de hidróxido de ferro), por meio das etapas de blendagem e britagem, e posterior transformação metalúrgica do minério emetal (onde ocorrem as etapas de secagem, calcinação e fusão do minério, com posterior refino do metal), obtendo-se uma liga metálica composta principalmente de Ni e Fe, com teor de níquel final acima de 25%”.

6. Argumenta que, em virtude do alto consumo de energia elétrica, merecem destaque duas das etapas de produção: a de “Redução do minério” e a de “Refino”, que acontecem em fornos específicos.

7. Acrescenta que “na etapa de Redução, por meio da utilização dos fornos de redução, o objetivo é reduzir o material calcinado proveniente do Calcinador Rotativo, produzindo o metal ferro-níquel (FeNi) bruto, descartando-se escória e gases de processo que se demonstram inadequados para comercialização. Os Fornos elétricos de Redução são equipamentos alimentados por energia elétrica de 114 MVA (Mega Volt Ampére), sendo responsáveis pela fusão do minério e o aquecimento da escória e do metal, conseguindo, assim, separá-los. Isto ocorre porque a liga Fe-Ni e a escória possuem densidades diferentes, podendo ser separadas em camadas no interior do forno, através do controle da temperatura ali empregada. Enquanto a liga, por ser mais densa, se deposita no fundo do forno em seu ‘cadinho’, a escória se mantém acima. Os fornos de redução utilizam apenas um eletrodo para este processo, possuindo também dutos de alimentação que mantêm os fornos carregados de minério calcificado. A carga elétrica do eletrodo acima citado é aplicada diretamente ao

minério, sendo certo que o arco voltaico ali gerado provoca reações químicas no interior do forno, gerando: (i) escória, (ii) material fundente e (iii) material fundido solidificado”.

8. Segue explicando que “nos ‘Fornos de Refino’ ocorre, em conjunto com o aquecimento do metal, a inclusão de reagentes que, conjuntamente com o metal e a escória, quando aquecidos até 1.600°C, dessulfurizam o metal. Conforme o metal fundido é aquecido e agitado pelo nitrogênio que é soprado no recipiente, o enxofre é transferido do metal para a escória. Os Fornos de Refino utilizam três eletrodos alimentados por cabos que interligam a alta tensão da rede elétrica a três dutos que contêm os eletrodos de grafite (no interior dos Fornos de Refino)”.

9. Colaciona trecho de parecer técnico (fls. 10/11) segundo o qual o processo produtivo ora tratado utiliza a energia elétrica como insumo, sendo essa um produto intermediário com aplicação direta no processo.

10. Conclui, a partir do parecer, “que a eletricidade é aplicada diretamente sobre os minérios, sendo responsável por uma química pirometalúrgica que gera uma reação endotérmica nos minérios, produzindo, assim, o metal de ferro-níquel (FeNi)”.

11. Por fim, almeja confirmação de que a energia elétrica utilizada nos fornos de redução e refino para produção de FeNi, por empresa preponderantemente exportadora, pode ser considerada produto intermediário cuja receita de seu fornecimento estaria abrangida pela suspensão da incidência das contribuições sociais de que trata o art. 40 da Lei n.º 10.865, de 2004.

12. Em síntese, é o relatório.

Fundamentos

13. Preliminarmente, ressalte-se que a solução de consulta não se presta para verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo consulente, vez que se limita à interpretação da legislação tributária atinente a tais fatos, partindo da premissa de sua veracidade. Nesse sentido, não convalida nem invalida as informações emanadas do consulente.

14. Para deslinde da consulta, reproduz-se, em parte, o art. 40 da Lei n.º 10.865, de 2004, fundamento da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na hipótese nela tratada:

Lei n.º 10.865, de 2004

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (“Caput” do artigo com redação dada pela Lei n.º 10.925, de 23/7/2004)

§ 1º Para fins do disposto no caput, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos

os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.(Parágrafo com redação dada pela Medida Provisória nº 563, de 3/4/2012,convertida na Lei nº 12.715, de 17/9/2012)

§ 2º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º A suspensão das contribuições não impede a manutenção e a utilização dos créditos pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 4º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal; e

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

(...).

15. Por tratar de suspensão da incidência, a interpretação do dispositivo transcrito deve obedecer ao disposto no art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional:

“Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; (grifou-se)

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

16. Consolidou-se assim, em termos legais, a norma geral de hermenêutica segundo a qual as disposições que estipulem exceções não comportam ampliações ou analogias. De modo que a suspensão prevista no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, exceção que é à regra geral tributária, somente se aplica à hipótese ali expressamente indicada. Vale dizer que na interpretação do dispositivo não será cabível utilizar **simplesmente** a conceituação geral de insumos contidas em normas que regulam outros benefícios, a exemplo daquelas que autorizam o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ou o desconto de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

17. As matérias-primas e os produtos intermediários mencionados no **caput** do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, são aqueles classificados como insumos diretos **stricto sensu**, ou seja, os que se integram ao produto final fabricado ou produzido. Somente em relação a esses a incidência das contribuições ficará suspensa, no caso de venda a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

18. Esse entendimento está em harmonia com a IN SRF nº 595, de 27 de dezembro de 2005, que, em atendimento ao inciso I do § 4º do artigo 40 da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe sobre a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos por pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

19. Com efeito, ao disciplinar a extinção da aplicação do regime suspensivo, o art. 9º da IN SRF nº 595, de 2005, faz menção expressa à incorporação ao produto final das matérias-primas e dos produtos intermediários adquiridos com a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Senão vejamos:

Art. 9º A aplicação do regime, em relação às MP, aos PI e aos ME adquiridos com suspensão, se extingue com qualquer das seguintes ocorrências:

I - exportação, para o exterior, ou venda à pessoa jurídica comercial exportadora:

a) de produto ao qual a MP, o PI e o ME, adquiridos no regime, tenham sido incorporados;

b) da MP, do PI e do ME no estado em que foram adquiridos;

II - venda no mercado interno da MP, do PI e do ME ou de produto ao qual tenham sido incorporados; e

III - furto, roubo, inutilização, deterioração, destruição em sinistro ou incorporação a produto que tenha tido um desses fins. (grifou-se)

§ 1º Nas hipóteses de extinção referidas nos incisos II e III, deve ser efetuado o pagamento, pela pessoa jurídica de que trata o art. 3º, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não pagas em decorrência da suspensão, acrescidas de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, na forma da lei, calculados a partir da data da aquisição da MP, do PI e do ME no regime.

§ 2º O pagamento das contribuições, efetuado em decorrência do disposto no inciso II, gera direito ao desconto de créditos apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

20. A previsão normativa circunscreve expressamente o benefício à **venda dos insumos diretos que se destinem a integrar o produto em fabricação ou produção**. Excluem-se, assim, os demais insumos diretos aplicados, ainda que sofram alterações, tais como desgaste, dano e perda de propriedades físicas ou químicas por efeito de ação diretamente exercida sobre o produto. Tampouco estariam contemplados no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, os insumos indiretos, os quais são consumidos no processo por força de ação indiretamente exercida sobre o produto em fabricação ou produção.

21. Como se conclui, a legislação sobre a qual recai o questionamento atinente à hipótese de suspensão de incidência das contribuições sociais, acima transcrita, não se refere a insumos utilizados pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no sentido *latu*, mas **especificamente à matéria-prima e ao produto intermediário que tenham sido incorporados ao produto final**.

22. Embora seja inquestionável haver emprego de energia elétrica no processo de produção da liga de ferro-níquel refinado, descrito nos itens 5 a 10 do Relatório, tal assertiva não basta para caracterizá-la como produto intermediário *stricto sensu*, incorporado ao produto final, conforme exigido pela norma disciplinadora do regime, nem tampouco como insumo *lato sensu*, haja vista faltar-lhe, para fins de enquadramento nesta última hipótese, a condição de agir diretamente sobre o produto em fabricação.

23. Neste sentido, cabe trazer à colação o Parecer CST n.º 65, de 5 de novembro de 1979, que, de forma bastante didática, esclarece esses conceitos:

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários "stricto sensu", vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual "a lei não deve conter palavras inúteis", o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

*8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, **aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização**" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto n.º 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto n.º 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas*

nem produtos intermediários "stricto sensu" , geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos "que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens não 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.

10.2 - A expressão "consumidos" sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo. (g.n.).

24. No processo industrial a que se refere a empresa consulente, em que a energia é empregada, são utilizados **fornos a arco elétrico**, que se caracterizam por serem fornos industriais que utilizam corrente elétrica alternada para produzir calor. Em um forno a arco elétrico, uma fonte elétrica alimenta eletrodos de grafite, que, através do calor gerado, provoca a fusão de uma carga metálica. Noutras palavras, a energia elétrica produzida pelo arco elétrico se transforma em energia calorífica, revelada pelo aumento de temperatura, que desencadeia as reações químicas necessárias à produção das ligas metálicas. Na etapa de refino da liga metálica, também são utilizados fornos com eletrodos para geração de calor.

25. Segundo Aurélio Buarque de Holanda, in o Novo Dicionário da Língua Portuguesa, 1ª Ed., 1975, Ed. Nova Fronteira, entende-se por energia:

“5. Fís. Propriedade de um sistema que lhe permite realizar trabalho. [A energia pode ter várias formas (calorífica, cinética, elétrica, eletromagnética, mecânica, potencial, química, radiante), transformáveis umas nas outras, e cada uma capaz de provocar fenômenos bem determinados e característicos nos sistemas físicos. Em todas as transformações de energia há completa conservação dela, i. e., a energia não

pode ser criada, mas apenas transformada (primeiro princípio da termodinâmica). A massa de um corpo pode-se transformar em energia, e a energia sob forma radiante pode transformar-se em um corpúsculo com massa.]”

26. Com efeito, tanto o processo industrial de fusão, como o de refino da liga metálica, ocorrem em obediência à 1ª Lei da Termodinâmica, segundo a qual um sistema não pode criar ou consumir energia, mas apenas armazená-la ou transferi-la ao meio onde se encontra, ou ambas as situações simultaneamente. Cai por terra, portanto, o argumento de que a energia é consumida diretamente no processo industrial tendo ação direta sobre o produto produzido. Em verdade, a energia é utilizada apenas como fonte de calor para o desencadeamento das reações químicas necessárias à produção da liga metálica.

27. Assim, a energia elétrica utilizada no processo produtivo do cliente da consulente não consiste em matéria consumida, incorporada ao produto final, e, sim, em trabalho realizado para produção do aumento de temperatura do forno. Outrossim, não há ação da energia elétrica exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, mas apenas trocas de energias em obediência à 1ª Lei da Termodinâmica.

Conclusão

28. De todo o exposto, resta concluir que a energia elétrica utilizada em fornos de redução e refino para produção de liga metálica, não constitui produto intermediário incorporado ao produto final. Conseqüentemente, fica vedada a aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, às receitas auferidas por empresas concessionárias com o fornecimento de energia elétrica empregada no referido processo produtivo desenvolvido em planta industrial de pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Assinado digitalmente

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF07

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit