



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10140.003435/2004-05
Recurso n° 253.625 Voluntário
Acórdão n° **3403-00.277 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de março de 2010
Matéria IPI RESSARCIMENTO BASICO
Recorrente SOTEF SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA E FUNDAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. FABRICAÇÃO DE PRÉ-MOLDADOS. FORMAS.

Não geram crédito de IPI as aquisições de materiais para a confecção de formas, utilizadas como moldes para pré-moldados, tendo em vista que não são vendidas, mas permanecem com o contribuinte. As formas não integram o produto industrializado vendido, nem são consumidas na produção, de modo que não configuram o conceito de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, conforme previsto no Parecer CST 65/1979.

CONSTRUÇÃO CIVIL. EDIFICAÇÃO DE GALPÕES. ATIVIDADE FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IPI.

O cimento utilizado para o arremate ou assentamento de peças pré-moldadas para a finalização de obra de edificação de galpão, não gera crédito de IPI por configurar insumo utilizado em atividade que se encontra fora do campo de incidência do próprio Imposto (art. 5, VIII, “a” do RIPI/2002).

SUBSTITUIÇÃO DE BARRAS DE AÇO POR OUTRAS DE MENOR DIÂMETRO.

É tecnicamente viável a substituição de uma barra de aço por outras de menor diâmetro. O crédito pela aquisição de insumo é gerado na sua entrada no estabelecimento, não precisando haver prova da integração no produto industrializado, desde que ainda esteja no estoque, e devendo-se presumir que tenha integrado, salvo se houver a demonstração pela Fiscalização de que tenha ocorrido a saída destes insumos para mera revenda ou sem integrar o produto industrializado.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito do contribuinte aos valores glosados a título de insumos ainda não consumidos na produção.

Antonio Carlos Atulim - Presidente

Ivan Allegretti - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP) transmitida pelo contribuinte em 06/08/2004, por meio da qual utiliza valores de créditos básicos de IPI apurados no 2º trimestre de 2004 para o pagamento de débitos de PIS e Cofins (fls. 01/09).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Campo Grande – MS (DRF), adotando as razões do Parecer 450/2007 (fls. 115/118), reconheceu apenas parte dos valores pleiteados pelo contribuinte (fl. 118).

As razões deste deferimento parcial, bem como os argumentos da impugnação foram descritos e resumidos de maneira adequada pelo acórdão recorrido, merecendo transcrição o seguinte trecho do relatório (fls. 154/155):

Regularmente notificada, a requerente apresenta a manifestação de inconformidade de lis. 134/142, para discorrer sobre o direito ao creditamento pela aquisição de produtos inteiramente consumidos no processo de industrialização. Alega que tem como atividade principal a Fabricação de pré-moldados. a despeito de em seu contrato social haver uma série de outras atividades que ela poderia vir a desenvolver, todo o material que adquire é consumido, porque não trabalha com estoque; ou seja, só compra o que será utilizado em certa e determinada obra. E o que compra se enquadra no conceito de insumo e é consumido na Fabricação de pré-moldados. Não há nada que seja utilizado em outras atividades. Nesse diapasão, afirma que muitas vezes é obrigada a utilizar insumo para fabricar moldes, que são utilizados uma única vez, para a atender a uma finalidade específica. Isto é, constrói o molde para uma única peça que não será repetida.

O que é muito comum com as chapas e barras de aço moldados para uma determinada obra e que depois não terão mais utilidade. Foi totalmente consumido. Assim, os materiais

empregados na confecção de moldes devem ser considerados insumos. Isto justifica também a diferença entre a quantidade de material que adquiriu e a que por ela foi vendido, pois são empregados tanto nos produtos quanto nos moldes.

Ademais, a quantidade de barras de aço compradas e vendidas não pode ser analisada como o auditor fez. Não importa a quantidade de barras de aço utilizadas, importa é saber quantos milímetros de aço foram empregados em determinada peça. Por exemplo: caso tenham sido usadas duas barras de aço de 8mm em vez de uma barra de 16mm, haverá diferença na contabilidade, mas o produto fabricado será o mesmo. Há liberdade nesse quesito que permite que a manifestante faça o mesmo trabalho independentemente da espessura das barras de aço. O produto fabricado com duas barras de aço de 8 mm é o mesmo fabricado com uma barra de aço de 16 mm. Logo se nota que há uma explicação evidente para a diferença entre a quantidade de barras de aço comprada e a quantidade empregada na industrialização.

Outro dado curioso é o seguinte: há cimento que foi entregue diretamente na obra. Segundo o auditor fiscal, tal cimento não foi empregado na industrialização de produtos cujas vendas são tributadas com alíquota zero. O raciocínio do auditor é: se o cimento foi entregue na obra é porque não foi necessário na fabricação das peças pré-moldadas.

Entretanto, para concluir determinada obra deve fazer alguns ajustes finais. Só conseguiria fazê-los com cimento, porque os barracões pré-moldados não poderiam ser ajeitados com madeira, por exemplo.

Percebe-se, então, que o cimento descarregado na obra não poderia ter outra finalidade a não ser permitir com que a impugnante concluísse a industrialização de seus produtos de modo satisfatório, ou seja. os galpões pré-moldados que comercializa.

A negação dos créditos de IPI representa restrição ilícita de direito constitucionalmente assegurado.

De plano se vislumbra que a Constituição Federal sequer obstrui a compensação de créditos de IPI oriundos de aquisição de bens do ativo imobilizado. Com muito mais sobra daqueles que a impugnante fabricou, pois são materiais imprescindíveis para a confecção dos produtos finais industrializados pela impugnante.

O próprio Decreto nº 4.544/2002 (art. 164) aceita que sejam compensados os valores pagos a título de IPI incidente sobre produtos que forem consumidos no processo de industrialização, independentemente de tais produtos terem sido ou não empregados diretamente na fabricação ou de terem servido como “acessórios de montagem”, denominação dada pela própria fiscalização.

Não há como distinguir os produtos utilizados diretamente na fabricação daqueles outros, supostamente utilizados de modo indireto.

Por fim, a contribuinte fez consignar pedido para que fosse revisado o despacho decisório, com o qual não se permitiu compensar créditos de IPI oriundos de aquisições de “acessórios de montagem”.

A DRJ-Juiz de Fora/MG, por meio do Acórdão 09-17.826, de 29 de novembro de 2007, rejeitou os argumentos da impugnação, mantendo o indeferimento da compensação na parte que não foi homologada, conforme as razões constantes de sua ementa:

Assunto: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

CREDITAMENTO DE IPI. POSSIBILIDADE.

Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização e desde que não correspondam a bens do ativo permanente (PN CST nº65, de 1979)

INDUSTRIALIZAÇÃO. EXCLUSÃO.

Somente se caracteriza o direito de crédito e, conseqüentemente, a possibilidade de apuração de saldo credor trimestral a realização de operações consideradas de industrialização conforme dispõe a legislação do IPI. A operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte a edificação de casas, edifícios, hangares, galpões e semelhantes e suas coberturas, não se considera industrialização. nos termos do art. 5º. caput. inciso VIII, alínea “a”. Por conseguinte, a aquisição de produtos empregados nessas edificações não confere o direito ao crédito de IPI.

Solicitação Indeferida.

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 171/180), no qual reafirma os mesmos fundamentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O recurso é tempestivo, motivo pelo qual dele conheço.

É compreensível a irresignação do contribuinte, ao alegar que absolutamente tudo o que compra é utilizado na sua atividade de fabricação de pré-moldados, de modo que seriam insumos que teriam de gerar créditos de IPI.

Ocorre que, conforme explicado no acórdão da DRJ, os créditos de IPI apenas são gerados quando da entrada de insumos que sejam **qualificados como matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem** em relação ao processo de industrialização.

Com efeito, assim dispõe o art. 11 da Lei nº 9.779/99:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Também o art. 164 do Regulamento do IPI (RIPI2002) estabelece que:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

1 — do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Tem-se, pois, que nem todos os insumos utilizados pela indústria no seu processo produtivo geram crédito de IPI, mas apenas aqueles alcançados pelos referidos conceitos.

Conforme explicado no acórdão da DRJ, a delimitação de tais conceitos foi historicamente esclarecida e detalhada por meio do Parecer Normativo CST nº 69, de 1979, cujos critérios continuam sendo os mesmos aplicados até hoje.

Vale a pena transcrever novamente o seguinte trecho do referido Parecer:

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 o 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 em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão “consumidos” sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, 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.

10.3 - Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de sua qualificação tecnológica se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

11. Em resumo, geram direito de crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas, produtos intermediários strictu sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem industrializado, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.”

Note-se que se está tratando da concretização do princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, ou seja, do estabelecimento de critérios práticos e detalhados para sua implementação e funcionamento.

O que entende a Administração Tributária é que este é o critério adequado à aplicação do princípio, sendo por isso um critério constitucional.

Em nenhum momento, nem a fiscalização nem os julgadores entenderam que tal critério seria inconstitucional, ou de qualquer forma violaria o referido princípio.

Por isso, conforme explicado pela DRJ, o Parecer esclarece “*a equivocada interpretação de que qualquer elemento consumido nas instalações da contribuinte ou utilizado dentro de seu parque industrial, certamente necessário ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, seja considerado matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito e ser, obviamente, o IPI incidente sobre sua aquisição incluído no cômputo do saldo credor trimestral com direito ao ressarcimento. O referido ato torna patente que nem tudo que se consome ou se utiliza na produção pode ser conceituado como matérias-primas ou produtos intermediários de acordo com a legislação do IPI, ainda que seja consumido no processo de industrialização*” (fl. 158).

Não geram crédito de IPI as aquisições de materiais para a confecção das **formas utilizadas como moldes** para os pré-moldados, tendo em vista que tais formas não são vendidas, permanecendo com o contribuinte.

O contribuinte explica em seu recurso que “*para fazer uma peça, deve-se cortar a chapa ou a barra de aço, moldá-la, para, enfim, chegar ao molde que servirá para a fabricação de uma peça. Ora, essa peça é exclusiva. Só servirá em determinada obra. Logo, a chapa ou barra de aço que lhe serviu de molde não prestará para outra coisa. Foi totalmente consumida*” (fl. 175).

Percebe-se, no entanto, que as referidas formas não integram o produto industrializado que é vendido pelo contribuinte – os pré-moldados –, nem sofrem desgaste que os consuma, nem perdem suas propriedades físicas ou químicas em razão do processo produtivo, de modo que não configuram o conceito de matéria prima nem de produto intermediário, conforme previsto no Parecer CST 65/1979.

Com efeito, o produto vendido pela contribuinte são os pré-moldados. Os moldes não se integram ao pré-moldado, nem são vendidos, permanecendo com a contribuinte.

A alegação da contribuinte de que não utilizaria mais estes moldes não traz qualquer implicação que lhe habilitasse a configuração de produto intermediário, pois revela apenas que a contribuinte não se interessa em utilizar estes moldes, embora objetivamente estes moldes continuem existindo e possam ser usados para fazer uma outra peça – ou seja, não foram consumidos por desgaste físico ou químico, mantendo suas propriedades e estando aptos a serem utilizados – apenas não o sendo por falta de demanda ou de interesse da contribuinte.

Quanto ao cimento utilizado para o assentamento das peças pré-moldadas, entendo que os argumentos do contribuinte não são capazes de alterar o entendimento forjado pela DRJ, quando explica o seguinte:

Quanto ao IPI incidente sobre a aquisição de cimento enviado diretamente ao canteiro de obras para a construção de galpões comercializados pela contribuinte, cumpre informá-la que não lhe assiste o direito de crédito. É que o princípio da não-cumulatividade, representado pelo creditamento do tributo cobrado na operação anterior para ser deduzido do débito de IPI relativo à operação subsequente, realiza-se somente na industrialização. Operações excluídas desse conceito não fazem nascer o direito de crédito de IPI, visto que também não geram a obrigação tributária de apuração e recolhimento do imposto. E é nesse contexto que se insere a manifestante quando edifica galpões fora do estabelecimento industrial, com a utilização de

peças pré-moldadas, pois tal operação é excluída do conceito de industrialização à luz do disposto no artigo 5º, inc. VIII, “a” do RIPI/2002. Desse modo, não sendo operação de industrialização, não há o direito de crédito sobre a compra de cimento nela utilizado. Veja-se o teor do referido dispositivo:

Art. 5º Não se considera industrialização:

VII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes de que resulte.:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas):

A este respeito, no recurso voluntário se argumentou que “*para que a recorrente conclua determinada obra, deve fazer alguns ajustes finais. Só conseguiria fazê-los com cimento, porque os barracões pré-moldados não poderiam ser ajustados com madeira, por exemplo*”(fl. 177).

Esta alegação deixa claro que já não se está tratando da venda de produtos industrializados, de processo de industrialização propriamente dito, mas da realização de uma obra de construção civil – atividade que não se insere no campo de incidência do IPI, não se podendo cogitar de que as entradas de insumos destinadas a esta atividade pudessem gerar créditos de IPI.

Para o efeito de incidência do IPI, é decisiva a diferença entre a venda de pré-moldados para a construção de galpões e própria execução da construção de galpões.

Isto porque, como visto, a atividade de edificação de galpões não configura industrialização, o que implica na inviabilidade de que os insumos utilizados nesta atividade gerem créditos de IPI.

Por isso, deve ser mantida a recusa dos créditos também em relação ao cimento utilizado fora do estabelecimento industrial.

Por fim, cumpre analisar o procedimento da Fiscalização em promover a **glosa dos créditos decorrentes da aquisição de barras de aço pelo contribuinte.**

O contribuinte alega no recurso que “*em peças como as industrializadas pelo contribuinte não interessa a quantidade de barras de aço utilizadas*” visto que “*O que importa é saber quantos milímetros de aço foram empregados em determinada peça. Por exemplo: caso tenham sido usadas duas barras de aço de 8mm em vez de uma barra de 16mm, haverá diferença na contabilidade, mas o produto fabricado será o mesmo. Daí não se poder inferir que a recorrente adquiriu mais barras de 16 mm do que realmente utilizou, ou menos barras de 8 mm do que gastou. Há liberdade nesse quesito que permite que a manifestante faça o mesmo trabalho independentemente da espessura das barras de aço. (...) As peças são feitas com certa quantidade de aço. Se o foram com barras mais largas ou mais finas, mais espessas ou mais delgadas, isso pouco importa. Isso reflete, evidentemente, no consumo de aço. É lógico que haverá uma diferença entre a quantidade de aço consumida e aquela exigida nos projetos. Mas isso porque há liberdade de empregar, por exemplo, duas barras de 8 mm quando o projeto exige uma barra de 16 mm.” (fls. 175/176; grifos editados).*

No Parecer que deu fundamento à Decisão da DRF, esclareceu-se sobre este ponto que “*a empresa argumenta que diferença no consumo do aço para os pré-moldados,*

justifica-se pela substituição de barras de aço de bitolas diferentes em função da não disponibilidade no fornecedor e também pelo prazo de entrega. Também, nesse caso, deve ser considerado que tais situações provavelmente devem se referir a situações excepcionais e casos isolados e não à regra. Portanto, tais ocorrências, que entendemos esporádicas, não poderiam influir significativamente nos cálculos totais dos insumos consumidos” (fls. 93/94).

Teoricamente a substituição de uma barra de aço por outra de menor diâmetro não seria um procedimento corrente, tendo em vista que normalmente acarreta perda para o estabelecimento industrial – tanto porque as barras de menor diâmetro são mais caras como porque a substituição normalmente acarreta um consumo maior, pelo arredondamento no número de barras a serem utilizadas.

Mas a frequência e a quantidade substituída dependem mesmo, em verdade, da conjuntura concreta enfrentada pelo contribuinte.

Pois se em determinado momento foi coagido pelas circunstâncias a promover tal substituição, a depender dos preços praticados na praça, do prazo para a entrega e da disponibilidade em estoque, e isto não impedia o negócio, poderia fazê-lo tantas vezes quantas fosse necessário ou conveniente.

O que parece importante para decidir quanto ao direito de crédito é o fato de que houve as entradas dos insumos para a produção industrial e não houve demonstração de que teria havido sua saída ou sua aplicação fora da produção industrial.

Com efeito, deve ser admitido o crédito do insumo pelo fato de que é gerado na sua entrada no estabelecimento, não precisando haver prova da integração no produto industrializado, desde que ainda esteja no estoque, e devendo-se presumir que tenha integrado, salvo se houver a demonstração pela Fiscalização de que tivesse ocorrido a saída destes insumos para mera revenda ou sem integrar o produto industrializado.

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito de crédito em relação às aquisições de barras de aço em relação às quais não houve demonstração pela fiscalização de que o contribuinte teria dado saída sem utilizar no seu processo produtivo.

Ivan Allegretti

