



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

Processo n° 10280.000913/2003-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3403-001.167 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 31 de agosto de 2011
Matéria Ressarcimento de IPI
Recorrente SP DA SILVA EMBARCAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO BÁSICO. INSUMOS.

Só geram direito ao crédito de IPI os insumos que se enquadrem no conceito jurídico de matéria-prima ou produto intermediário, os quais se desgastem ou sejam consumidos mediante contato direto com o produto em fabricação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Winderley Moraes Pereira, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz votaram pelas conclusões, por entenderem que parte do pedido se refere a bens do ativo permanente e parte não teve sua aquisição comprovada.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Liduína Maria Alves Macambira - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Winderley Moraes Pereira, Domingos de Sá Filho, Liduína Maria Alves Macambira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Para compor esse julgado, adoto e transcrevo relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito de IPI (fl. 01), no valor de R\$ 5.283,67, referente ao 3º trimestre de 2002, cumulado com declarações de compensação.

2. Ao apreciar o pleito do contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém emitiu o PARECER SEORT/DRF/BEL/Nº 0110/2008 (fls. 53/57), do qual reproduzo os seguintes excertos:

"O Parecer Normativo CST nº 65/1979 estabelece que geram direito ao crédito matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se integram ao produto final, e também aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, desde que em decorrência de contato físico ou de ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele, e que não estejam compreendidos no ativo permanente.

A atividade do interessado compreende a industrialização de peixes, crustáceos e moluscos, entre outras (.)"

3. Com base no supracitado parecer, foi proferido despacho decisório (fl. 58) indeferindo o pedido de ressarcimento e não homologando as compensações pretendidas.

4. Irresignado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em que alega:

a) Que desenvolve atividade de armação, captura e comercialização de peixes e crustáceos, sendo que, para efetivação destas, impõe-se a aquisição de óleo diesel, cabos de aço, correntes, sacarias e gás freon, necessários ao processo produtivo.

b) A falta de comunicação com a pessoa responsável pela apuração do saldo credor ocasionou a entrega de documentos não compatíveis com o pleito, o qual se refere a 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, apurado até o 2º trimestre de 2002. Junta à impugnação as notas fiscais (cópias) de fls. 75/95.

c) Matérias primas como o açúcar, metabissulfito de sódio e sal são indiscutivelmente consumidos no tratamento e incorporados no camarão rosa, bem como o material para embalagem, como sacos e caixas para comercialização.

d) Documentos inicialmente solicitados não foram apresentados por conta de se encontrarem com o Serviço de Fiscalização da DRF/Belém. Solicita a análise dos documentos apresentados junto com a impugnação.

5. Por fim, pugna para que seja desconsiderada a decisão da unidade recorrida.

A 3ª Turma da DRJ/Belém, nos termos do Acórdão nº 01-11.780, de 19 de agosto de 2008, indeferiu a solicitação sob os fundamentos segundo ementa da decisão recorrida que a seguir transcrevo, fls. 99/105:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO BÁSICO. INSUMOS.

Só geram direito ao crédito de IPI os insumos que se enquadrem no conceito jurídico de matéria-prima ou produto intermediário, os quais se desgastem ou sejam consumidos mediante contato direto com o produto em fabricação.

Solicitação Indeferida

Cientificada da decisão em 05/09/2008 e não concordando com o resultado, a Recorrente interpôs recurso voluntário, fls. 112/115, alegando, em síntese, que para fins de apuração do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96, inexistiu óbice à inclusão na base de cálculo dos valores referentes à aquisição de óleo combustível e materiais de pesca utilizados no processo produtivo, embora não se integrem ao novo produto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liduína Maria Alves Macambira – Relatora

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Como já relatado anteriormente, trata o presente processo de ressarcimento de crédito básico de IPI de acordo com o art. 11 da Lei nº 9.799, de 1999, combinado com pedidos de compensação, tendo a recorrente seu pleito negado por entender a autoridade de origem que o contribuinte não tinha o direito de crédito pretendido, com base no Parecer Normativo CST nº 65/99, e, por conseguinte, não foram homologadas as compensações. As A decisão. A decisão foi acompanhada pela autoridade julgadora *a quo*.

Transcrevo trecho do voto condutor do julgamento a quo:

9. Veja-se, no que concerne aos insumos relacionados pela interessada, que a legislação que rege a matéria, para o efeito de cálculo do crédito a ressarcir, não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, mas especificamente à matéria-prima, ao produto intermediário e ao material de embalagem (os quais são também insumos). Logo, para que a

aquisição de tais produtos gere o direito ao crédito, estes terão que se enquadrar em algum daqueles insumos citados.

10. O art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, assim dispõe:

*"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 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda."* (grifou-se)

11. Por sua vez, para efeito de crédito do imposto, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 2002 — RIPI/2002, no inciso I do seu art. 164, esclarece que se incluem 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.

12. A propósito, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, publicado no Diário Oficial da União na mesma data, elucida a correta interpretação do inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde ao mencionado inciso I do art. 164 do RIPI/2002.

(...)

16. Assim sendo, nos termos dos Pareceres retro citados e em consonância com o inciso I do art. 164 do RIPI/2002, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários "stricto-sensu" e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens — desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente — que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

(...)

A recorrente vem rebatendo que a exigência do bem utilizado no processo produtivo tenha contato direto com o produto final é descabida, porque tal exigência não consta no RIPI, não podendo norma de hierarquia inferior criá-la sob pena de desrespeitar o comando incerto no art. 99 do CTN. Aduz ainda, em síntese, que as questões pertinentes ao creditamento foi uma delegação expressa da norma de regência do IPI ao seu decreto regulamentador, de acordo com o art. 25 da Lei nº 4.502/64, de modo que o fundamento de validade das prescrições do RIPI é da Lei nº 4.502/64, que atribuiu competência para o Poder Executivo, mediante decreto, regulamentar às matéria relativas ao aproveitamento de crédito. Entende que o Parecer Normativo CST 65/79 indiretamente inobservou o princípio da legalidade, pois, a atribuição para regular a situação relativa ao crédito é do regulamento e não de norma

hierarquicamente inferior. Aduz que não existe impedimento para fins de apuração do crédito previsto na Lei nº 9.779/99 sobre a aquisição de óleo combustível e matérias de pesca utilizados no processo produtivo, embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização. Por fim solicita a reforma da decisão recorrida.

Sobre os créditos básicos de IPI , assim está disciplinado no Regulamento do IPI - Decreto 4.544/2002 :

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - 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 ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;(grifei)

Da leitura do artigo último transcrito, depreende-se que foi o Regulamento que tratou de disciplinar o aproveitamento do crédito, com fundamento no art. 25, §1º da Lei nº 4.502/64. Ele regulamentou que tipos de bens empregado na industrialização, reconhecerá o direito ao crédito de IPI. O Poder Executivo tratou de incluir, entre as matérias primas e produtos intermediários, aqueles que embora não se integrando ao novo produto sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Como já dito em julgados dessa Corte Administrativa, na verdade, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, vem elucidar a correta interpretação do art. Art.164, inciso I do RIPI/2002, não lhe modificando o sentido e o alcance. A orientação administrativa contida nesse parecer é válida e acompanho os fundamentos nele ancorado. Assim, não vislumbro ofensa ao art. 99 do Código Tributário Nacional. – CTN.

Cumprе reproduzir as disposições do aludido Parecer dada a importância do entendimento nele contido:

Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida *ipsis verbis* pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

‘Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer’.

Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 - Diante disto, ressalte-se serem *ex nunc* os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.’

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados *stricto sensu*, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

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 nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 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 'imediate 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.

Aceito o entendimento dado pelo Parecer. Assim, nem todos os insumos consumidos na industrialização podem ser considerados matérias primas e produtos intermediários para fins de gerar o respectivo direito de crédito de acordo com o art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Nesse sentido, não posso acolher o argumento da recorrente que o óleo combustível (óleo diesel) e materiais de pesca como são insumos, embora não se integrem ao novo produto, subsumiram-se na definição de matérias-primas e produtos intermediários.

Dentre esses materiais de pesca, de forma genérica abordada pela recorrente, transcrevo três parágrafos do voto condutor da decisão recorrida que tratam desses insumos:

17. Assim, no que diz respeito a combustíveis (óleo diesel), óleo lubrificante, gás freon, cabos de aço, correntes e manilhas, resulta indubitoso que os mesmos não entram em ação direta com o produto objeto dos autos, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

18. Ressalte-se, neste ponto, que **a totalidade das notas fiscais cujas cópias foram trazidas aos autos pela impugnante dizem respeito exatamente a cabos de aço, correntes, bobina e**

manilhas, não correspondendo tais produtos, pois, a matérias-primas ou produtos intermediários, como acima referido.

19. Quanto aos demais produtos mencionados na impugnação (açúcar, sal, metabissulfito de sódio, sacos e caixas), cumpre referir que sequer foi comprovada a aquisição de tais insumos pelo estabelecimento industrial, a quem competia demonstrar o direito que pretendia ver reconhecido, o qual resta prejudicado.

Nesse sentido, entendo que o contribuinte não comprovou que tem direito ao crédito pleiteado, assim deve prevalecer decisão adotada pela autoridade julgadora *a quo*.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Liduína Maria Alves Macambira