

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

Processo nº 10280.003782/2002-63
Recurso nº 262.040 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.215 -- 3ª Turma Especial
Sessão de 19 de novembro de 2009
Matéria IPI - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente S.P. DA SILVA EMBARCAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/1997

CRÉDITO PRESUMIDO BASE DE CÁLCULO. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS E EQUIPAMENTOS DE PESCA CONSUMIDOS NA PRODUÇÃO DE PESCADO

Somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação do imposto, podem ser computados na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinatura manuscrita de Alexandre Kern.

Alexandre Kern - Presidente e Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Ivan Allegretti, Hélcio Lafetá Reis, Daniel Maurício Fedato e Carlos Henrique Martins de Lima.

Relatório

Cuida-se de recurso (fls. 199 a 205) interposto pelo recorrente acima qualificado, contra o Acórdão nº 01-10.856, de 22 de abril de 2008, da DRJ/BEL, fls. 186 a 193, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/1997

CRÉDITO PRESUMIDO INSUMOS

O incentivo denominado “crédito presumido de IPI” somente deve ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para utilização no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de insumos que não se subsumem a nenhum destes conceitos jurídicos

Solicitação Indeferida

Após o resumo dos fatos relacionados com o julgamento em primeira instância administrativa de sua Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório que deferiu apenas parcialmente seu pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, referente ao 4º trimestre de 1997, no valor de R\$ 4.310,18, o recorrente disserta sobre a origem, as características e a finalidade do benefício, para rechaçar a aplicação do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979 (D.O.U. de 06-11-1979) na interpretação do conceito de insumo. Entende que tal parecer introduz restrição não prevista na Lei instituidora. Cita e transcreve doutrina de Hely Lopes Meirelles e de Carlos Mário Velloso.

Pugna pela inclusão, na base de cálculo do CP-IPI, do valor das aquisições de óleo diesel e de equipamentos de pesca, que, embora não se integram ao produto em fabricação, são consumidas no processo de industrialização. Colaciona ementas de julgados administrativos que entende amparar a sua tese. Pede reforma da decisão de piso para o efeito de se admitir o cômputo das aquisições desses bens.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 199 a 205 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-BEL nº 01-10.856, de 22 de abril de 2008.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO DO IPI

Sem embargo da importância do óleo diesel na propulsão das embarcações e dos equipamentos de pesca na captura do pescado, obrou com irreparável correção o exator ao



subtrair do cálculo do favor fiscal em exame a parcela relativa aos gastos com essas mercadorias, porque os mesmos não se subsumem ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem fixado pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 06 de novembro de 1979, publicado no Diário Oficial da União na mesma data.

Sobre isso, é curial anotar o disposto no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996, nos seguintes termos:

“Art. 3º (.)

*Parágrafo único - Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do **Imposto sobre Produtos Industrializados** para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, **matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem**”*
(grifei)

Além disso, há de se destacar que a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, e a Instrução Normativa SRF nº 23, de 13 de março de 1997, vigentes no período de referência, que regulamentam os dispositivos da Lei 9.363, de 1996, preceituam, de modo expresso, no § 16 do art. 3º e § único do art. 8º, respectivamente, que: *“Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPF”*.

Observe-se que, nos termos do citado PN CST nº 65, de 1979, já erigido em norma complementar da legislação tributária em face de sua reiterada aplicação, de acordo com o art. 100, inc. III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional - CTN, e em consonância com os artigos 82, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 (RIPI/1982), geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto sensu* e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros insumos, produtos intermediários *lato sensu*, desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente, e que sofram, por conta de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa – em ação exercida diretamente, sobre o insumo, 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.

Isto posto, conclui-se que, para que os insumos mencionados sejam caracterizados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou alteração desses insumos, em virtude de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa.

O Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, aludido no acórdão recorrido, elucida a correta exegese do inciso I do art. 66 do RIPI/79, que correspondia ao mencionado dispositivos do RIPI/82.

Convém, então, para melhor inteligência, reproduzir o inteiro teor do aludido ato normativo, que, como norma complementar, integra a legislação tributária, *ex vi* do CTN, arts. 96 e 100:



Parecer Normativo CST nº 65, DOU de 06 de novembro de 1979.

“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 (RPI/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”

2.1- 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 munc” os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RPI/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 RPI/79

“Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4 502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3 466, art. 2º, art. 8º)

1 - 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 - qualquer 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 geram 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 do 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 hão 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.

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 suas qualificações tecnológicas, 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)

10.4 - Note-se, ainda, que a expressão "compreendidos no ativo permanente" deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser "jûris tantum" aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos

11 - Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o 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 em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

11.1 - Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistirá o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RPI/79" (sublinhei)

É insofismável, estreme de dúvidas, que as aquisições dos bens em questão não podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido de IPI como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. O óleo diesel e os equipamentos de pesca não se caracterizam como nenhum daqueles antes referidos (MP, PI e ME); enquadrando-se, em contrapartida, como gastos gerais de fabricação, ou custos indiretos, incorridos na produção.

No que concerne à matéria em pugna, a jurisprudência da corte administrativa federal é remansosa. Impende, porquanto, transcrever, com fito ilustrativo, a ementa do Acórdão nº 201-73637, emanado da 1ª Câmara do E. Segundo Conselho de Contribuintes (sessão de 24/02/2000):

"IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

(...)

COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA E FRETES - Não integram a base de cálculo do crédito presumido na exportação as aquisições de combustíveis e **energia elétrica**, de vez que não

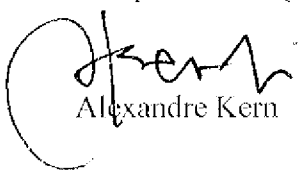
existe previsão legal para tal inclusão. O art. 2º da Lei nº 9.363/96 trata apenas das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não contemplando outros insumos. Igualmente, não há previsão legal para a inclusão dos fretes. Recurso provido quanto às cooperativas e pessoas físicas e negado quanto aos demais itens” (grifei)

Outros julgados oriundos do mesmo órgão julgador:

“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 201-73153, 1ª Câmara) (grifei)

“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - I) **ENERGIA ELÉTRICA** E COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - A Lei nº 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 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 202-12303, 202-12305 e 202-12306, 2ª Câmara) (grifei)

Isso posto, voto por que se negue provimento ao recurso.


Alexandre Kern