

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS****TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**4/08
R

Processo nº 10380.007234/2007-99
Recurso nº 261.197 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.517 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2010
Matéria IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO - CRÉDITO INDEVIDO - PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS
Recorrente NORSA REFRIGERANTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/04/2003 a 31/12/2004

IPI. CRÉDITOS. PRODUTO QUE NÃO CONSTITUI MATÉRIA PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE. Nos termos dos arts. 25 e 27 da Lei nº 4.502/64 somente há créditos do imposto sobre as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, entendendo-se como produtos intermediários aqueles que se consumam no processo produtivo em decorrência de um contato físico com o produto em elaboração. Em se tratando da produção de bebidas, cabível o crédito também sobre itens empregados na limpeza dos vasilhames em que acondicionada a bebida fabricada.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

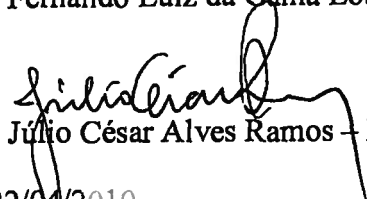
Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito ao crédito dos produtos usados diretamente na limpeza dos vasilhames. Vencido o Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator), que reconhecia o direito ao crédito de todos os produtos glosados pelo Fisco. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos pra redigir o voto vencedor quanto ao direito de crédito reconhecido. Esteve presente ao julgamento o Dr. Ivo de Oliveira Lima OAB/PE nº 25263.

Nayra Bastos Manatta - Presidenta

R



Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça – Relator



Júlio César Alves Ramos – Redator Designado

EDITADO EM 22/04/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 4033/4042 – Vol. XXIII) contra o v. Acórdão DRJ/BEL nº 01-9.794 de 20/11/07 da 3ª Turma da DRJ de Belém - PA (fls. 4020/4030 – vol. XXI) que, por unanimidade de votos, houve por bem “julgar procedente”, o lançamento original consubstanciado no Auto de Infração de IPI (MPF nº 0310100/00461/06 – fls. 005/121 – vol. I) notificado em 17/07/07 (fls. 06 – vol. I) através do qual a ora Recorrente foi acusada nos seguinte termos:

001 - CRÉDITOS INDEVIDOS

CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO

O estabelecimento industrial utilizou-se de créditos básicos indevidos conforme abaixo se expõe:

A empresa fabrica refrigerantes. Adquire diversos produtos a serem utilizados no processo produtivo, conforme relação às fls. 133 a 140. Em visita ao parque industrial, constatamos que as citadas aquisições tratam-se, em sua quase totalidade, de materiais efetivamente empregados na linha de produção da empresa. Contudo, não estava clara a utilização de alguns itens na industrialização. Assim, a empresa foi intimada, mediante termo às fls. 3492. A 3493, a esclarecer como os mesmos participavam no referido processo. A resposta ao termo foi anexada às fls. 3581, onde se vê que a maior parte dos itens elencados é utilizada em limpeza. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do imposto relativo a Matéria Prima, Produtos Intermediários e Material de Embalagens, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente" (inciso I do art. 164 do RPI 2002). Os materiais de limpeza, ainda que utilizados nos, vasilhames que contém o produto, não são considerados insuetos, haja vista que eles não se integram ao produto nem são consumidos no processo de industrialização, não podendo ser considerados como matéria prima nem produto intermediário. "Somente geram o direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e



4109


os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem ao processo nem sejam consumidos na operação de industrialização"(PN CST N° 65/79). Desta forma, constatamos que foram considerados, indevidamente, como crédito, os valores relacionados no Demonstrativo das Notas Fiscais de Aquisição-Valor do IPI Glosado (fls. 141 a 147), referentes ao IPI destacado nas notas fiscais de aquisição dos produtos, supramencionados. Anexar, às fls. 3584 a 3615, cópias de algumas das notas fiscais relacionadas.

(...).

ENQUADRAMENTO LEGAL.

Arts. 34, inciso II, 122, 127, 130, 164, inciso I, 199 200, inciso IV e 202, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02).

002 - IPI NÃO LANÇADO - BEBIDAS DO DECRETO nº 97.976/89:

SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO OU COM INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO) O IMPOSTO

O estabelecimento industrial promoveu a saída de produtos tributados com insuficiência lançamento do imposto, conforme abaixo se relata:

Verificamos que a empresa deu saída, no período em análise (abril de 2003 a dezembro de 2004) em produtos por ela fabricados - refrigerantes - com o valor do IPI inferior ao devido. Foi intimada, mediante Termo às fls. 3447 a 3491, a esclarecer o fato.

Mediante resposta, em documento às fls. 3577 a 3579, declara que as diferenças apontadas referem-se "à redução e cinquenta por cento das alíquotas do IPI referentes aos refrigerantes e refrescos contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, código 22011000. Que a citada redução se baseia na Nota Complementar de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI aprovada pelo Decreto nº. 4.542/2002".

O artigo 65 do Decreto 4.544/02 (RIPI 2002) dispõe que "haverá redução das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC(21-1) e NC(22-1) da TIPI, que serão declaradas, em cada caso, pela SRF, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento-MAPA, quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão dos benefícios". A Nota Complementar NC(22-1), por sua vez, dispõe que "ficam reduzidas de cinquenta por cento as alíquotas do IPT relativas aos refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que atendam aos padrões de

André

identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério." Dispõe, ainda, o art.65 do RIPI/2002, em parágrafo primeiro, que os Ministros da Fazenda e da Agricultura, Pecuária e Abastecimento poderão expedir normas complementares para execução do disposto no inciso I (anteriormente citado).

A Portaria Interministerial Nº 113, de 04/03/77, aprovou "as normas complementares, que com esta baixam, que deverão ser observadas para percepção do benefício. As normas complementares aprovadas pela mesma Portaria dispõem que "para a percepção do benefício instituído pelo Decreto nº 75.659, de 25 de abril de 1975, a partir de 1º de novembro de 1975, os fabricantes dos refrigerantes, refrescos e néctares que contiverem suco de fruta ou extrato de semente, deverão requerer ao Coordenador do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, a declaração a que se refere o artigo 20. do Decreto: 78.289, de 18 de agosto de 1976". A Portaria Nº. 002 de 12.09.95, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação, delegou competência às Delegacias da Receita Federal, para apreciar, nos termos da Portaria Interministerial nº 113, de 4 de março de 1977, os pleitos de redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a que se referem as Notas Complementares NC(21-1) e NC(22-1), à Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988, e o art. 53, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados(RIPI), aprovado pelo Decreto nº 87.981; de 23 de dezembro de 1982.Ou] seja; tal redução não é auto-aplicável. Sua fruição depende de prévia declaração, feita pela Secretaria da Receita Federal, através de Ato Declaratório, reconhecendo que o produto satisfaz os requisitos legalmente exigidos.

Em Termo datado de 15/12/06, cópia às fls.3394, intimamos a empresa a apresentar o Ato Declaratório requerido para fruição da redução. A mesma apresentou apenas cópias de documentos intitulados Registro de Produto, expedido pela Delegacia Federal de Agricultura da Secretaria de Defesa Agropecuária(cópia às fls. 3545 a 3576). Até o encerramento dos trabalhos de fiscalização, a empresa não apresentou nenhum outro documento da Secretaria de Agricultura que atestasse o cumprimento das condições Ilegais requeridas usufruir o benefício da redução do IPI. Desta forma procedeu-se ao lançamento das diferenças de IPI devidas e não destacadas nas saídas dos produtos relacionados no Quadro às fls.149 a 169. A partir da relação de produtos, com seus respectivos códigos,e unidades de medida, pelo contribuinte (cópia às fls.3540 a 3544) elaboramos a tabela Produtos contendo o valor de IPI de cada um,por unidade, conforme a Tabela de Incidência de IPI aprovada pelo Decreto nº. 4.542/2002. Com base nos códigos e partindo do banco de dados em meio magnético, entregue a esta fiscalização pelo contribuinte, contendo as notas de entradas e saídas do período analisado, elaboramos os demonstrativos das diferenças entre o IPI Destacado e o IPI Devido, por decêndio e: por código de produtoras, às fls. 149 a 169. Esclarecemos que foram verificadas as saídas referentes aos CFOP 5901 -: Venda de produção do estabelecimento em operação com produto



4110
R

sujeito ao regime de substituição tributária, 5408-Transferência de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, 5910- Remessa em bonificação, doação ou brinde, 5917- Remessa de mercadoria em consignação mercantil ou industrial, 5949- Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, 6401- Venda de Produção do Estabelecimento, 6408- Transferência de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária para fora do Estado.

Anexamos a este Auto a relação de notas fiscais de saídas (às fls. 224 a 3092) que deram origem às diferenças apuradas. Cópias de notas fiscais de vendas com diferenças de IPI anexas às fls. 3616 a 3671. Demonstrativo de Quantidades Saídas com Redução de IPI às fls. 170 a 200. Esclarecemos que apuramos, também, as diferenças de IPI para as entradas, relativas aos CFOP "1410" - Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária; "1918" - Devolução de Mercadoria Remetida em Consignação e "1949" Outras Entradas (Cancelamento de Consumo), e elaboramos os demonstrativos Diferenças de IPI por Código de Produto-Crédito, anexos às fls. 201 a 221. Os valores ali obtidos foram levados como crédito ao quadro Dados Fiscalização - Outros Créditos na planilha de reconstituição de escrita, considerando que tais entradas foram devolução ou cancelamento das saídas anteriormente especificadas.

Os valores solicitados mediante pedidos de ressarcimento referentes ao segundo trimestre de 2003 - de R\$ 394.529,21 (Trezentos e noventa e quatro mil, quinhentos e

vinete e nove reais e vinete e um centavos) e ao primeiro trimestre de 2004 - de R\$ 97.721,28 (Noventa e sete mil, setecentos e vinete e um reais e vinete e oito centavos), foram estornados no segundo decêndio de julho de 2003 e segundo decêndio de fevereiro de 2004, conforme cópias dos Livros Registro de Apuração de IPI, às fls. 3743 e 3816. Tendo em vista a reconstituição da escrita do contribuinte, decorrente dos lançamentos efetuados, tais estornos foram anulados considerando os valores estornados como crédito no quadro Dados Fiscalização - Outros Créditos na planilha de reconstituição de escrita, anexa a este auto de infração, fls. 123 a 132.

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 24, inciso II, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea 'b' e inciso II, alínea 'c', 127, 139, §§ 1º e 2º, 140, 142, 143, 149, 150, 199, 200, inciso IV, 202, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02)".

Em razão desses fatos a d. Fiscalização considera exigíveis não só o IPI (R\$ 4.486.715,16), mas as multas de 75% (R\$3.365.036,20), e por IPI não lançado c/ cobertura de crédito (R\$ 1.825.056,44) capituladas no Art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com a redação

Q

dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96, além do juro de mora (R\$ 2.308.546,05) calculados à Taxa SELIC.

Em sua impugnação ao lançamento oportunamente apresentada a ora Recorrente elenca os produtos objeto da glosa do crédito, aduzindo que tratar-se-ia de produtos intermediários consumidos ou utilizados no processo industrial, descrevendo-o nos seguintes termos:

"DIVOSAN DIVOQUAT FORTE - Material empregado na sanitização (limpeza) is linhas de produção, principalmente em pisos e paredes (Produto anti mofo) empregado em todas a linhas de produção;

VERGARD 7 — Material empregado na limpeza do equipamento Wamer (equipamento destinado a dar um tratamento superficial nas latas de refrigerante);

VERFOAN CA — Material empregado na limpeza externa dos equipamentos de produção (Enchedora, Rinser, Carbonatados, Filtro, e outros), material a ser empregado diretamente sobre o equipamento;

DIVOVAP LCC - Material empregado na limpeza externa dos equipamentos de produção (Enchedora, Rinser, Carbonatados, Filtro, e outros), material a ar empregado com equipamento gerador de espuma;

DIVO 660 — Aditivo para Lavadora de Garrafas, sua função é ajudar na limpeza das garrafas, eliminar a tensão superficial e dar brilho nas mesmas;)DA CÁUSTICA LIQUÍDA — Material empregado na Lavadora de Garrafas, sua função principal é efetuar a limpeza das garrafas, através de esguichos :os e móveis, normalmente trabalha a um temperatura de até 65°C;

DDA CÁUSTICA ESCAMA — Material empregado na Lavadora de Garrafas, ia função principal é efetuar a limpeza das garrafas, através de esguichos fixos e móveis, normalmente trabalha a um temperatura de até 65°C;

DRY TECH — Material empregado na lubrificação das esteiras de garrafas (PET) e Lata (Aço), com o objetivo de propiciar um deslizamento mais uniforme da embalagem, evitando assim o desgaste da esteira e queda da embalagem;

IVOSAN FORTE - Material empregado na sanitização (limpeza) das linhas de produção, principalmente em pisos e paredes; sanitização de equip. de processos;

DIVO LE - Aditivo para Lavadora de Garrafas, sua função é ajudar na limpeza das garrafas, garantindo o Ph da água de enxágüe, esse produto trabalha juntamente com o aditivo divo AI.

DICOLUB LUJOB - Material empregado na lubrificação das esteiras de garrafas (Vidro, com o objetivo de propiciar um deslizamento mais uniforme da embalagem, evitando assim o desgaste da esteira e queda da embalagem produto utilizado na parte seca "externa" da linha.

Handwritten signature

Handwritten signature



DICOLUBE D 64 - Material empregado na lubrificação das esteiras de garrafas (Vidro, com o objetivo de propiciar um deslizamento mais uniforme na embalagem, evitando assim o desgaste da esteira e queda da embalagem produto utilizado na parte unida "interna" da sala de envase);

DIVO AI — Aditivo para Lavadora de Garrafas, sua função é ajudar na limpeza as garrafas, garantindo o Ph da água de enxágüe, esse produto trabalha juntamente com o aditivo divo LE.

DVOSAN DIVOQUAT FORTE - Material empregado na sanitização (limpeza) s linhas de produção, principalmente em pisos e paredes (Produto antimofa) empregado em todas a linhas de produção;

DDO FOSFÓRICO - Material empregado na limpeza externa dos equipamentos de produção (Tanques de xarope), material a ser empregado juntamente sobre o equipamento."

Por seu turno, a r. decisão de fls. 4020/4030 (vol.XXI) da 3ª Turma da DRJ de Belém - PA, houve por bem "julgar procedente", o lançamento original consubstanciado no Auto de Infração de IPI aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Constituindo-se o Mandado de Procedimento Fiscal em mero elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração.

REQUISITOS ESTABELECIDOS EM NORMA LEGAL. GOZO DE BENEFÍCIO FISCAL. VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Ao julgador administrativo não cabe discutir se os requisitos estabelecidos em norma legal, para gozo de benefício fiscal, são apropriados ou não, pois se encontra totalmente vinculado aos ditames legais (artigo II 6, inciso III, da Lei nº 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN).

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. *As decisões administrativas proferidas pelos Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais. razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100 do CTN.*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI



Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2004

Ementa:

IPI. CREDITO BÁSICO. CREDITAMENTO.

Só geram direito ao crédito os materiais intermediários que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação. Parecer Normativo CST nº 65/1979.

IPI NAO LANÇADO. SAÍDA DE PRODUTO SEM LANÇAMENTO OU COM INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO.

Assim, seguindo à norma editada na Portaria Interministerial nº 13/1977, verifica-se que a redução pretendida pela impugnante não é auto-aplicável. Sua fruição depende de prévia declaração, feita pela Secretaria da Receita Federal, através de Ato Declaratório, reconhecendo que o produto satisfaz os requisitos legalmente exigidos. Não tendo o contribuinte apresentado o Ato Declaratório sobre o qual foi intimado, torna-se inaplicável a redução efetuada.

Lançamento Procedente"

Em suas razões de Recurso Voluntário (fls. 4033/4042 – Vol. XXIII) a ora Recorrente sustenta a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª instância que a manteve tendo em vista: a) preliminarmente a nulidade arguída desde a impugnação, pelo motivo do Mandado de Procedimento Fiscal nº 03.1.01.00-2006-00461-6, emitido em 22 de agosto de 2006, ter sido prorrogado consoante MPF de 20 de dezembro de 2006, vale dizer, com mais de sessenta dias, após a emissão do dito MPF de 22 de agosto de 2006 b) no mérito descabimento da glosa efetuada tendo em vista que os créditos glosados prendem-se a produtos intermediários utilizados no seu processo de industrialização e, portanto autorizados nos termos do PN 65/79; face às razões de improcedência do AI; c) a legitimidade do direito ao recolhimento do IPI à alíquota reduzida de 50% face à ilegalidade da exigibilidade do ao declaratório; d) a ilegalidade da Portaria Interministerial nº 113, de 04/03/77, vez que não se limitou tão-somente a aplicabilidade ao Decreto nº 75.659, de 25 de abril de 1975, porquanto inovando na ordem jurídica, acrescentou uma obrigação tributária para o revista na regra do artigo 2º do Decreto nº 78.289, de 18 de agosto de 1976".

É o Relatório.

4112
R**Voto Vencido**

Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Ázca, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade e, no mérito merece parcial provimento.

Preliminarmente, rejeito a preliminar de nulidade do MPF, na esteira da r. decisão recorrida, cujos fundamentos adoto como razões de decidir, eis que reflete a jurisprudência deste Conselho.

No que toca à glosa dos créditos básicos, a r. decisão comporta reforma, eis que não se mostra conforme com a orientação do Parecer Normativo CST nº 65/79.

O princípio da não-cumulatividade do IPI constitucionalmente assegurado (art. 153, § 3º, inc. II da CF/88), tem como finalidade essencial a diminuição dos custos de produção, assegurando ao contribuinte industrial o direito de creditar-se do IPI relativo aos insumos, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, de modo a evitar a cumulação de incidências nas operações que envolvem o processo de industrialização e, refletindo no preço final do produto oferecido ao consumo, eis que, como lembra Aliomar Baleeiro, "a não cumulatividade é regra constitucional (diferentemente do ICM, condicionado pela lei) e, assim, não pode ser limitada pelo legislador e muito menos pelo regulamento" (cf. in "Direito Tributário Brasileiro" 10ª Ed. Forense 1983, pág. 208)..

De fato, o inciso I, do 164 do RIPI/02, (Decreto nº 4544/02) expressamente dispõe que:

"Art. 164. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, art.25)

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 no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente."

Por seu turno, ao explicitar o **conceito de produtos intermediários** utilizado na legislação para concessão do crédito presumido, o Parecer Normativo CST nº 65/79, esclarece que:

"(...) 10. Resume-se,(...), o problema, na determinação do que se deva 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.

Adly
R
9

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. Expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediatamente 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 suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do sub item 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). (negritos acrescentados)

(...)"

Em suma, o Parecer Normativo CST nº 65/79, expressamente reconhece que a expressão "consumidos", "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 por este diretamente sofrida" donde fazem jus ao crédito, "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 conceito de "produtos consumidos".

Na interpretação aplicação desses preceitos este E. Conselho também já assentou que "para que seja caracterizado como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação diretamente pelo produto em industrialização", (cf. Decisão da 2ª Câmara do 2º CC nos Ac. nº 202-10702 de 11/11/98 in DOU de 23/06/99), tal como ocorre, por exemplo com os óleos solúveis para refrigeração, os óleos de corte ou de retífica que se consomem na usinagem dos produtos, os óleos secantes ou protetivos aplicados aos produtos em processo de fabricação, cujo direito ao creditamento (do IPI e do ICMS) tem sido reiteradamente reconhecido pelo Poder Judiciário (cf. in RTJ 121/164 in "RJTJSP"/Lex vol. 80/114 e RT 566/64).

No caso concreto verifica-se que os produtos cujos créditos foram glosados pela d. Fiscalização, são empregados efetiva e diretamente no processo de fabricação da Recorrente, - que envolve produção de bebidas e seu envasamento na forma em que são encontradas disponíveis no mercado -, seja na sanitização ou limpeza das linhas de produção (DIVOSAN DIVOQUAT FORTE; VERFOAN CA; DIVOVAP LCC; IVOSAN FORTE;

Processo nº 10380.007234/2007-99
Acórdão n.º 3402-00.517

S3-C4T2
Fl. 6

413
R

DVOSAN DIVOQUAT FORTE; DDO FOSFÓRICO), seja na lavagem dos vazilhames e seu preparo para o envazamento das bebidas (VERGARD 7; DIVO 660 SODA CÁUSTICA LIQUÍDA; DDA CÁUSTICA ESCAMA; DIVO LE; DIVO AI) seja ainda na lubrificação das esteiras de garrafas (DICOLUB LUJOB; DICOLUBE D 64).

Tratando-se de produtos que se consomem integralmente, se desgastam e se alteram em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, os referidos produtos qualificam-se como produtos intermediários no expressos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79 e consequentemente fazem jus ao crédito, conforme o inciso I, do 164 do RIPI/02, donde a improcedência da acusação fiscal contida no item 1 do AI.

Quanto ao item 2 do AI, verifica-se que, embora tenha comprovado o registro de seus produtos no Ministério da Agricultura e Abastecimento, não há qualquer outra prova ou ato declaratório da SRF atestando que os referidos produtos atendem aos quantitativos mínimos de sucos naturais ou extrato de sementes, exigidos pelo art. 65 do RIPI/02 (Decreto 4.544/02) para a redução das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC(21-1) e NC(22-1) da TIPI., razão pela qual merece subsistir a r. decisão recorrida que por sua vez encontra respaldo na jurisprudência recente deste Conselho, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

"(...)ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa, com fundamento em juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, negar aplicação da lei ao caso concreto. Prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional.

BASE DE CÁLCULO. ENQUADRAMENTO EM CLASSES. BEBIDAS. Na forma do artigo 1º da Lei nº 7.789/1989, o imposto incidente sobre as saídas dos produtos classificados nas posições 2204, 2205, 2206 e 2208 da TIPI é calculado a partir do respectivo enquadramento em classes de valores de imposto fixado em ato do Secretário da Receita Federal. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA EM 50%. Para a fruição do benefício relacionado aos refrigerantes da posição 2202 é necessária prévia concessão da Secretaria da Receita Federal por meio de Ato Declaratório. Recurso negado. (cf. ACÓRDÃO 203-11155, Rec. 126924, Proc. 11516.001268/2003-26, em sessão de 27/07/06, Rel. Cons. Odassi Guerzoni Filho, D.O.U. de 12/03/2007, Seção 1, pág. 116.)

Isto posto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao do presente Recurso Voluntário para reformar parcialmente a r. decisão recorrida, e proclamar a legitimidade dos créditos relativos a produtos intermediários adquiridos pela Recorrente e consumidos diretamente no processo de industrialização de bebidas e seu envasamento, seja na sanitização ou limpeza das linhas de produção (DIVOSAN DIVOQUAT FORTE; VERFOAN CA; DIVOVAP LCC; IVOSAN FORTE; DVOSAN DIVOQUAT FORTE; DDO FOSFÓRICO), seja na lavagem dos vazilhames e seu preparo para o envazamento das bebidas (VERGARD 7; DIVO 660 SODA CÁUSTICA LIQUÍDA; DDA CÁUSTICA ESCAMA; DIVO LE; DIVO AI), seja ainda na lubrificação das esteiras de garrafas (DICOLUB LUJOB; DICOLUBE D 64) nos termos do o Parecer Normativo CST nº 65/79, *pl*

mantendo no mais a r. decisão, por seus próprios e jurídicos fundamentos, mantendo no mais a r. decisão recorrida.

É o meu voto.



Fernando Luiz da Gama Lobo D'êça

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Fui designado pela Presidência para redigir o acórdão na parte em que o i. relator restou vencido. Trata-se da possibilidade, por ele reconhecida, de crédito em relação ao IPI que incidiu sobre produtos utilizados na linha de produção, mas que não entrem em contato direto com o produto em elaboração. No caso concreto, entendeu a Câmara que há esse direito apenas com respeito aos itens que entram em contato com as garrafas em que são acondicionados os produtos.

A posição da Câmara reflete a consolidada posição do órgão julgador de segundo grau administrativo, desde a época dos Conselhos de Contribuintes, e que pode ser sintetizada no voto abaixo primeiramente formalizado quando do julgamento do recurso 147.754 (processo 10830.000983/2004-05) que a seguir reproduzo.

Para mim, a decisão recorrida não merece reparos. É que, embora lastreada na orientação do Parecer Normativo, a que está vinculada, e com a qual não concordo inteiramente, o que fez foi dar correta aplicação ao princípio da não-cumulatividade. Para melhor compreensão, necessário um registro, ainda que breve, da evolução legislativa da matéria.

Como se sabe, a Lei nº 4.502/64, foi a última a regular o extinto Imposto Sobre o Consumo instituído pelo Decreto-lei nº 7.404/45 e transformado no IPI. Na evolução legislativa daquele imposto é que se vai encontrar pela primeira vez tentativa de aplicação do princípio de tributação sobre o valor agregado. Trata-se, como é de sabença geral, da disposição do art. 213 da Lei nº 3.520/58:

Art. 213

...

2º Os fabricantes pagarão o imposto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, deduzido, no mesmo período o valor do imposto relativo às matérias primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores ou importados diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados;

Após ser regulamentada pelo Decreto 45.422/59, essa lei foi alterada pela de nº 4.153, já em 1962, na qual se promoveu grande ampliação do instituto. Vejamos:



4114
R

Art. 34. O artigo 148 do atual Regulamento do Imposto de Consumo aprovado pelo Decreto nº 45.422, passa a vigorar com as seguintes alterações:

a) As palavras "nas vendas de mercadorias tributadas" são substituídas pelas seguintes: "nas entregas a consumo de mercadorias tributadas";

b) Para os fins do art. 148, entendem-se como adquiridos para emprego na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados:

1. na fabricação - as matérias primas ou artigos e produtos secundários ou intermediários que, integrando o produto final ou sendo consumidos total ou parcialmente no processo de sua fabricação, sejam utilizados na sua composição, elaboração, preparo, obtenção e confecção, inclusive na fase de apresto e acabamento.

Portanto, além das matérias primas, davam direito de abatimento do valor devido as aquisições dos chamados produtos secundários e intermediários. Na busca de distinção entre eles, confirmou-se a definição mais ou menos consensual de que produtos intermediários são os que partilham com as matérias primas o caráter de se integrarem fisicamente aos produtos fabricados, delas diferindo apenas pelo fato de já serem produtos prontos, passíveis, assim, de utilização adicional. Já os produtos secundários é que consistiam naqueles que, embora não se integrando ao produto final, fossem consumidos, total ou parcialmente, no processo de fabricação.

Ocorre que a Lei nº 4.502/64 suprimiu a referência a produtos secundários como possibilitadores de dedução do IPI devido pelas saídas. Confiaram-se os artigos da Lei 4.502 que cuidaram da matéria:

Art. 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.

I - o imposto relativo às matérias-primas produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados;

II - o imposto pago por ocasião do despacho de produtos de procedência estrangeira ou da remessa de produtos nacionais ou estrangeiras para estabelecimentos revendedores ou depositários.

Art. 27. A importância a recolher será:

I - no caso do inciso I do artigo anterior - a resultante do cálculo do imposto;

II - No caso do inciso II - a necessária à manutenção de saldo suficiente para cobertura do imposto devido pela saída dos produtos;

III - no caso do inciso III - a resultante do cálculo do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento produtor na quinzena anterior, deduzida:

a) do valor do imposto relativo às matérias primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos no mesmo período, quando se tratar de estabelecimento industrial;

b) do valor do imposto pago por ocasião do despacho ou da remessa, quando se tratar de estabelecimento importador, arrematante ou revendedor, considerados, para efeito da apuração, os capítulos de classificação dos produtos.

§ 1º Será excluído do crédito o imposto relativo às matérias primas, produtos intermediários e embalagens que forem objeto de revenda ou que forem empregados na industrialização ou no acondicionamento de produtos isentos e não tributados.

§ 2º O devedor remisso, sujeito ao recolhimento antecipado, utilizar-se-á do crédito de imposto, mediante adição ao seu saldo.

§ 3º O imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos a revendedores não contribuintes, será calculado, para efeito de crédito mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto sobre 50% (cinquenta por cento) do seu valor constante da nota fiscal.

§ 4º Em qualquer hipótese, o direito ao crédito do imposto será condicionado às exigências de escrituração estabelecidas nesta lei e em seu regulamento, e, quando não exercido na época própria, só poderá sê-lo, cumprida a formalidade do inciso I do art. 76 ou quando o seu valor fôr incluído em reconstituição de escrita, efetuada pela fiscalização.

§ 5º Quando ocorrer saldo credor numa quinzena, será êle transportado para a quinzena seguinte, sem prejuízo da obrigação do contribuinte apresentar ao órgão arrecadador, dentro do prazo legal previsto para o recolhimento, a guia demonstrativa dêsse saldo.

Ainda assim, o primeiro regulamento do IPI já editado após a Lei 4.502 – Decreto 56.791/65 – ao “regulamentar” o dispositivo acima, estabeleceu:

Art. 27. Para efeito do recolhimento, será deduzido do valor resultante do cálculo, na forma do art. 29:

I - o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados, compreendidos, entre os primeiros, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, são consumidos no processo de industrialização;

Ou seja, manteve-se a possibilidade de dedução do imposto pago sobre os produtos secundários, agora “apelidados” de produtos intermediários.

4115


Ainda mais, sua redação irrestrita parece permitir que aí se incluíssem mesmo os produtos para uso e consumo e os constituintes de máquinas e equipamentos, visto que nem mesmo quanto a estes houve qualquer restrição. Tal largueza de conceitos, porém, não vinha sendo aceita pelo Fisco, o que suscitou diversos questionamentos ao Poder Judiciário quanto à abrangência do conceito de produtos intermediários.

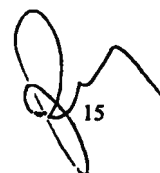
Em diversos julgados proferidos, a partir de 1966, no âmbito do STF (RMS 19.625-GB, julgado em 20/6/1966, relator Ministro Victor Gomes; Recurso Extraordinário 18.661-PE, julgado pelo Pleno em 16/10/1968 sob relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro), firmou-se o entendimento de que a expressão poderia sim englobar produtos que fossem apenas consumidos no processo industrial, desde que cumpridos, porém, dois requisitos primordiais: que os produtos consumidos fossem essenciais e específicos à fabricação em questão (vide votos condutores das decisões mencionadas).

Pelo primeiro, requer-se que o processo produtivo não se possa completar na ausência daquele "produto intermediário"; pelo segundo, que não sejam eles de uso comum, indiscriminado a todo e qualquer processo industrial. Destarte, o primeiro requisito determinava a exclusão, entre outros, da energia elétrica usada para iluminação, ainda que do ambiente onde se realizasse a produção, que poderia perfeitamente prosseguir sem a sua presença (salvo, talvez, situações muito específicas de ausência completa de iluminação natural). Também dos combustíveis empregados para acionamento de máquinas e equipamentos (em que também se pode utilizar a eletricidade). Pelo segundo, afastou-se a aplicação ao desgaste de equipamentos físicos (depreciação de máquinas, equipamentos e instrumentos), componentes da estrutura física do estabelecimento, porque comuns a praticamente todo processo industrial.

Tentando, ao meu ver, dar aplicação a essas restrições impostas pelo Judiciário é que o Regulamento seguinte, baixado pelo Decreto 70.163/72, acresceu a necessidade de que o consumo se desse de forma "imediate e integral", bem como incluiu a restrição aos bens integrantes do ativo permanente.

Suscitou, porém, novos questionamentos judiciais (Recurso Extraordinário ao STF nº 79.601-RS, de 1974, também relatado pelo Ministro Aliomar Baleeiro e, no extinto Tribunal Federal de Recursos, a Apelação Cível nº 44.781-SP, de 1978, relatada pelo Ministro Carlos Velloso). Em ambos, ratificaram os Tribunais Superiores os critérios estabelecidos nos julgamentos anteriores, mesmo com a mudança de redação introduzida no Regulamento do Imposto.

Dai, viu-se o Poder Executivo instado a alterar novamente a redação dos decretos regulamentares posteriores, que deixaram de trazer a restrição quanto ao consumo imediato e integral. Essa ausência, então, suscitou a edição do mencionado Parecer


15

Normativo nº 65/79, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, que vincula a possibilidade de crédito ao emprego sobre o produto em elaboração. Trata-se de nova tentativa de dar aplicação aos critérios aceitos no Poder Judiciário.

Embora imprecisa, tal definição, a meu ver, atinge o cerne da discussão, ao menos para a grande maioria dos processos industriais. É que, salvo honrosas exceções que têm de ser comprovadas caso a caso, não vejo, em princípio, como considerar essenciais e específicos ao processo artigos que sequer entrem em contato direto com o produto em elaboração.

O contrário, sim, pode ocorrer. De fato, produtos que entram em contato direto com o bem em elaboração podem, sim, não cumprir até aos dois requisitos: nem ser essenciais, nem ser específicos. Ou apresentarem apenas uma dessas condições.

Assim, não vejo como poderia o conceito de produto intermediário ser ainda mais amplo do que o aceito no Parecer Normativo. De fato, ele permite que até itens enquadráveis como materiais auxiliares dêem direito a crédito. Por exemplo, luvas eventualmente usadas pelos operários para manusear alguma parte do produto (não específicos, embora essenciais), itens utilizados para transportar os produtos de uma parte da fábrica a outra (eventualmente específicos mas não essenciais) etc. Tudo sob as condições de que entrem em contato físico com o produto e durem menos de um ano, de modo que não se possam enquadrar como ativo permanente.

Destarte, entendo que o Parecer ao invés de restringir os conceitos, alargou-os. E não vejo como alargá-los ainda mais.

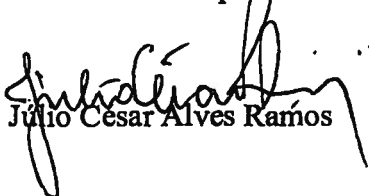
Por tais considerações, entendeu a Câmara que a expressão do Parecer não vai ao ponto de permitir a exclusão de itens necessários e específicos, quais são aqueles utilizados na limpeza dos vasilhames em que acondicionado o refrigerante, ainda que, a rigor, não entrem em contato com o próprio refrigerante que é o produto fabricado.

Desnecessário até dizê-lo, sem tal assepsia impossível assegurar a qualidade e, mais importante, os apropriados padrões sanitários propiciadores do consumo humano.

A contrário senso, não gozam da mesma característica os itens que são utilizados para a limpeza seja do ambiente fabril (não específicos) nem das máquinas que transportam os produtos. Esses últimos, a rigor, não possuem nem um nem outro dos requisitos. A exclusão de ambos encontra também guarida no Parecer Normativo

Destarte, votou a Câmara pela aceitação apenas dos itens listados pela fiscalização como próprios à limpeza dos vasilhames, já mencionados pelo relator, mantendo, entretanto, todas as demais glosas promovidas pela fiscalização.

Esse o acórdão que me coube redigir.


Júlio César Alves Ramos