



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

Processo n° 10380.721189/2011-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.169 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de junho de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente NORSA REFRIGERANTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2006

MULTA. CONFISCO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. REALIZAÇÃO. HIPÓTESES.

Descabe a realização de diligência ou perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2006

CRÉDITOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO.

Os produtos intermediários essenciais utilizados na fabricação de um produto novo, os quais sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação exercida sobre o produto em fabricação, proporcionam o direito ao aproveitamento de créditos de IPI. Não se incluem no conceito produtos não utilizados diretamente na produção, como os detergentes e sabões.

REFRIGERANTES, REFRESCOS E NÉCTARES DA POSIÇÃO 2202.10.00. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. CONDIÇÕES. ATO DECLARATÓRIO. PRODUÇÃO DE EFEITOS RETROATIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

A redução de 50% das alíquotas do IPI prevista para os produtos da posição 2202.10.00 depende de prévia emissão de ato declaratório da Receita Federal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2006

PENALIDADES E INFRAÇÕES. ART. 112 DO CTN. TIPICIDADE.

Não se inclui nas hipóteses do art. 112 do CTN, para efeito da exclusão da multa de ofício, a divergência de entendimento sobre interpretação da legislação tributária.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto, que dava provimento integral, Fabiola Cassiano Keramidas e Jonathan Barros Vita, que davam provimento parcial. A conselheira Fabiola Cassiano Keramidas apresentará declaração de voto.

Fez Sustentação Oral pela Recorrente Ana Beatrice Lundgren M. Meireles – OAB/PE nº 16777.

(Assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Conceição Arnaldo Jacó, Jonathan Barros Vita e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado em 09 de novembro de 2011 contra o Acórdão nº 01-22.491, de 02 de agosto de 2011, da 3ª Turma da DRJ/BEL (fls. 255 a 265), cientificado em 14 de outubro de 2011, que, relativamente a auto de infração de IPI dos períodos de abril de 2006 a setembro de 2006, considerou a impugnação improcedente, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2006

IPI. ALÍQUOTA. REDUÇÃO.

A redução de cinquenta por cento das alíquotas do IPI relativas a refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que

atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério, depende da expedição do competente Ato Declaratório pela Receita Federal do Brasil.

IPI. CRÉDITO. GLOSAS. MATERIAL DE LIMPEZA.

Os materiais de limpeza adquiridos pelo sujeito passivo que industrializa refrigerantes, apesar de constituírem despesa componente do custo da atividade, não integram efetivamente o produto final e nem sofrem a perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre o mesmo, motivo pelo qual não geram direito a crédito do IPI.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2006

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade no ato administrativo que indica seus fundamentos determinantes, fornecendo e colocando à disposição do sujeito passivo os documentos que lhe servem de baliza.

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui competência para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos normativos, os quais gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade.

PAF. PERÍCIA E DILIGÊNCIA. REQUISITOS.

Descabe a realização de diligência ou perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo, notadamente quando a produção probatória invocada pelo sujeito passivo não necessita de qualquer conhecimento técnico especializado, em se tratando de perícia.

Impugnação Improcedente

O auto de infração foi lavrado em 14 de fevereiro de 2011, de acordo com o termo de fls. 49 a 51.

Trata o presente processo de lançamento referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 2.593.375,35, aí incluídos principal, juros de mora, multa proporcional e multa isolada (multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito), em decorrência de a fiscalização haver detectado que o estabelecimento industrial promoveu a saída de produtos tributados com insuficiência de lançamento do imposto. As autoridades fiscais, em Termo de Verificação, descrevem que (fls. 49/51):

“(…) Examinando a relação de notas fiscais de saídas apresentada pela empresa, constatamos que a mesma (...) deu saída, de abril a setembro de 2006, a refrigerantes com redução na alíquota de IPI.

A empresa esclareceu (...) que as mencionadas diferenças referiam-se à redução de cinquenta por cento das alíquotas do IPI referentes aos refrigerantes e refrescos contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná (...).

(...) 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.

A empresa protocolizou apenas em 18/12/2006, após ser intimada durante os trabalhos da fiscalização (...), requerimento à Superintendência da Receita Federal para emissão de ‘ato, declarando o direito da signatária de redução de 50% das alíquotas de IPI’, ou seja, em data posterior ao período ora fiscalizado.

Desta forma, procedeu-se ao lançamento das diferenças de IPI devidas e não destacadas nas saídas dos produtos relacionados no Quadro Demonstrativo de Quantidades Saídas com Redução de IPI por Código de Produto (...).

(...)

A empresa apresentou (...) relação de insumos e sua utilização no processo, em anexo. Verificamos que vários dos produtos relacionados referem-se a materiais adquiridos para limpeza.

Verificamos, também, a partir da relação de Notas Fiscais de aquisição para industrialização (...) que a empresa creditou-se, indevidamente, do IPI destacado nas notas fiscais de aquisição (...).”

Cientificada, a contribuinte apresentou, em 15.03.2011, impugnação na qual alega (fls. 77/93):

a) O auto de infração intima o sujeito passivo a estornar créditos do IPI, contudo, não há nenhuma informação acerca do cálculo de como foi apurado o valor do crédito a ser estornado, não constando o modo de apuração do mesmo para que pudesse ser contestado pela impugnante, razão pela qual fica a mesma

cerceada em seu direito de defesa. Resta evidenciado o prejuízo da impugnante, que deixa de se defender dos fatos narrados pelo fisco, devendo ser considerado nulo o lançamento.

b) É infundada e ilegal a alegação de que a fruição da redução dependeria de prévia declaração emitida pela Receita Federal, uma vez que, sendo decorrente de lei, a isenção não pode ser tolhida por formalidades administrativas. O ato administrativo que reconhece atendidos os requisitos é meramente declaratório e, portanto, retroativo. Refere doutrina e jurisprudência, aduzindo que a Nota Complementar NC 22-1 da TIPI não condiciona o gozo da isenção a tal formalidade. Cita decisão administrativa.

c) Informa que, buscando cumprir unicamente com as formalidades administrativas, já solicitou a expedição do ato declaratório, já havendo inclusive parecer favorável da Unidade, restando claro o seu direito à redução. A exigência do ato declaratório tanto é infundada que, atualmente, já não mais existe tal previsão no RIPI, o que demonstra que, preenchidos todos os demais requisitos previstos na legislação, a redução da alíquota em 50% é autoaplicável.

d) Conferir efeito retroativo ao Ato Declaratório devidamente formalizado é mais do que simples aplicação do direito relativo aos atos de efeito meramente declaratório; é questão de razoabilidade, proporcionalidade, eficiência, boa-fé, moralidade e economia.

e) A Impugnante industrializa exatamente os mesmos produtos fabricados pelas outras empresas do Grupo que pertence, até mesmo sua matriz e demais filiais, as quais já possuem o Ato Declaratório de que trata o art. 65 do Decreto nº. 4.544/2002 (RIPI) e a Portaria Interministerial nº. 113, de 04 de março de 1977. Logo, o ato impugnado afasta-se da verdade material, apegando-se a uma formalidade desnecessária.

f) Criou-se, na verdade, em confronto com a Lei nº. 10.451/2002, uma burocracia de tal forma inútil, para não dizer contrária ao princípio da eficiência a que está adstrita a administração pública. Daí porque, mesmo que a Impugnante não tivesse despacho decisório favorável, apenas aguardando a expedição e a publicação do Ato em comento, ainda assim se impõe o reconhecimento do direito ao gozo da isenção a que faz jus a Impugnante, por força dos princípios da moralidade, eficiência, economia, boa-fé e razoabilidade. Também é flagrantemente desproporcional a pena aplicado ao descumprimento do requisito pretendido pelo fisco.

g) Os produtos de limpeza adquiridos são produtos intermediários que estão vinculados e são consumidos no processo produtivo da impugnante, que não se enquadram nem como ativo fixo e nem como bens de uso e consumo. Estão tão intrinsecamente relacionados ao produto final, ainda que de forma indireta, que se pode avaliar, antecipadamente, a quantidade a ser consumida, eis que guarda estrita relação ou

proporção com o volume produzido. E são imprescindíveis ao processo de fabricação, mesmo sem fisicamente integrar o produto final, são intermediários de curta duração. Em resumo, a distinção nítida entre produtos intermediários e materiais de uso ou consumo é que aqueles estão ligados, de alguma forma, diretamente no processo de produção, sem os quais é impossível a obtenção do produto final, enquanto o material de uso ou consumo é importante para empresa, mas não está ligado à fabricação dos produtos objeto da exploração industrial. Os produtos adquiridos pela impugnante são consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial, sendo lógico que integram o custo da produção de refrigerantes e que sofrem a incidência do IPI quando da venda do produto final. Refere jurisprudência.

h) Requer diligência e/ou perícia, indicando os questionamentos a serem esclarecidos e indicando profissional assistente.

i) A multa aplicada tem natureza confiscatório. A penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a reparação ao dano presumido, e não seja forma subreptícia de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco. Cita doutrina e jurisprudência.

j) Deve ser levado em consideração, no caso concreto, o benefício da dúvida (art. 112 do Código Tributário Nacional). Refere decisões judiciais.

k) Por fim, requer a nulidade do lançamento ou, alternativamente, sua improcedência e, caso não seja esse o entendimento, seja excluída ou reduzida a multa aplicada e ainda, no caso de dúvida, seja interpretada a norma da forma mais favorável ao contribuinte.

No recurso, a Interessada contestou as conclusões do acórdão de primeira instância.

Primeiramente, citou o Acórdão n. 3402-00.517, da 3ª Seção do Carf, cuja ementa foi a seguinte:

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 materiais 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

providimento 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 nº25263.

Citou, a seguir, opinião da doutrina e do Superior Tribunal de Justiça.

Quanto à redução da alíquota, citou o Acórdão n. 201-77.930:

IPI. REFRIGERANTES, REFRESCOS E NÉCTARES DA POSIÇÃO 2202.10.00. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ARTIGO 57 DO RIPI/98, C/C A NC 22-1 DA TIPI/98.

Não representa perda do direito à redução da alíquota a inexistência da declaração da SRF relativa à permissão ao exercício do direito, se este é patente pelo cumprimento dos requisitos ínsitos na NC 22-1 da TIPI/98.

Recurso provido.

(Recurso Voluntário nº. 226049. Processo nº. 13839.004154/2002-30. Turma: 1ª Câmara. Data da Sessão: 19/10/2004. Relator: Rogério Gustavo Dreyer. Acórdão nº. 201-77.930).

A seguir, analisou as disposições legais e normativas, concluindo que teria o direito à redução.

Ainda afirmou ser confiscatória a multa de 75% e ser o caso de aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Voto

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Inicialmente, deve-se indeferir o pedido de perícia ou diligência formulado pela Interessada, por ser irrelevante à vista do estado do processo, que pode ser julgado imediatamente, por tratar o recurso apenas de matéria de direito.

Da mesma forma, deve-se afastar a pretensão da Interessada de ver aplicada ao caso o disposto no art. 112 do CTN, uma vez que inexiste dúvida quanto à aplicação de penalidade.

Ainda que existisse dúvida em relação a ser ou não exigível o imposto, tal situação não configuraria hipótese alguma das previstas no referido artigo, que diz respeito à lei que define infrações ou comine penalidade.

Em relação à alegação de ser confiscatória a multa, aplica-se o disposto no art. 62 do Regimento Interno do Carf (Ricarf, anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009, com as alterações da Portaria MF n. 446, de 2009) e na Súmula Carf n. 2 (Portaria Carf n. 106, de 21 de dezembro de 2009):

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No recurso, não repetiu a Interessada as alegações de nulidade da autuação.

Assim, restam a analisar as questões relativas à redução da alíquota e ao direito de crédito.

Em relação à primeira matéria, a Interessada citou acórdão da 1ª Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes. De fato, naquela ocasião, fui o único conselheiro a não acompanhar o voto do Eminentíssimo Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.

O Decreto n. 75.569, de 25 de abril de 1975, estabeleceu incondicionalmente a redução¹.

A Portaria Interministerial n. 113, de 04 de março de 1977, conforme relatado pela Fiscalização, estabeleceu que os benefícios do referido Decreto ficariam subordinados ao ato previsto no Decreto n. 78.289, de 18 de agosto de 1976.

O referido Decreto dispôs o seguinte:

Art. 1º. Consideram-se incluídos no destaque ("ex") constante do Anexo V do Decreto nº 75.659, de 25 de abril de 1975, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto nº 75.808, de 2 de junho de 1975, os refrigerantes e refrescos, naturais, que contenham extrato de semente, de acordo com os padrões fixados pelo Ministério da Agricultura, e que possuam "Certificado de Registro" expedido pelo órgão competente daquele Ministério.

Art. 2º. A redução de alíquota conferida pelo artigo 1º do Decreto número 75.659, de 25 de abril de 1975, relativas a bebidas incluídas no destaque constante no Anexo a que se refere o artigo anterior, será declarada pela Secretaria da

¹ Art. 1º. Ficam reduzidas aos percentuais constantes dos Anexos I a VII as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados relativas às mercadorias nos mesmos relacionadas, segundo a classificação específica na Tabela anexa ao Decreto nº 73.349, de 19 de dezembro de 1973, ou desdobrada dos respectivos códigos sob a forma de destaques ("EX").

Art. 2º. Fica reduzida a 6% (seis por cento), até 31 de dezembro de 1975, e a 12% (doze por cento) a partir de 1º de janeiro de 1976 a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados para os produtos classificados no Capítulo 58 da Tabela anexa ao Decreto nº 73.340, de 19 de dezembro de 1973.

Receita Federal, em cada caso, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura quanto à conformidade do produto com as características exigidas nos padrões de identidade e qualidade estabelecidas pelo Decreto número 73.267, de 6 de dezembro de 1973, e pelos atos complementares baixados por aquele Ministério.

Art. 3º. Os Ministros da Fazenda e Agricultura expedirão as normas complementares necessárias a execução do disposto neste Decreto.

Art. 4º. Este Decreto entrará em vigor na data de sua publicação, salvo quanto ao disposto em seu artigo 2º, que vigorará a partir de 1 de novembro de 1976.

Portanto, o decreto, especificamente, determinou que a concessão da redução seria efetuada caso a caso, “*após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura quanto à conformidade do produto com as características exigidas nos padrões de identidade e qualidade estabelecidas pelo Decreto número 73.267, de 6 de dezembro de 1973, e pelos atos complementares baixados por aquele Ministério.*”

Dessa forma, não se trata, apenas, de formalidade, mas de condição para fruição do benefício.

O RIPI/2002 (Decreto n. 4.544, de 2002) reproduziu a condição no art. 65, I.

O já citado art. 62 do Ricarf impede que se afaste disposição constante de decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

Como se trata de matéria de competência de Decreto, à vista do disposto no Decreto-lei n. 1.199, de 1971, art. 4º, não se haveria que falar em ilegalidade.

Veja-se que a lei permite a decreto reduzir as alíquotas incondicionalmente. Assim, o decreto pode estabelecer condições para a redução das alíquotas, pelo princípio “*a maiori, ad minus*” (expressão vulgarmente conhecida por “quem pode o mais, pode o menos”).

Por fim, para beneficiar-se da redução, os produtos devem satisfazer aos padrões estabelecidos na Norma Complementar NC 22-1 da Tipi.

Portanto, inexistente razão para afastar a condição prevista no Decreto.

Por esse contexto é que não adoto o entendimento do acórdão citado pela Interessada.

No presente recurso, ainda há a questão da aplicação retroativa do ato declaratório, uma vez que se sabe que a Interessada requereu sua expedição após o início da ação fiscal e a obteve posteriormente para vários produtos.

Segundo a Interessada, tratar-se-ia dos mesmos produtos, segundo o que demonstraria a relação de produtos registrados no Ministério da Agricultura (documento 3 da impugnação de lançamento); o despacho decisório que precedeu a emissão do ato declaratório, por meio do qual se constatou que os referidos produtos enquadrar-se-iam nos padrões exigidos pela norma; despacho decisório, do qual constou ato declaratório a respeito da redução de 50%

do IPI; Ato Declaratório DRF/STA n. 54, de 2007; outros despachos decisórios que reconheceram o direito à redução.

Segundo a DRJ, o AD não teria efeito retroativo, uma vez que, para sua emissão, deve ser verificada a regularidade fiscal do contribuinte e haver a análise das condições pelo Ministério da Agricultura.

O AD não é só pelo fato de ser denominado “declaratório” ato “meramente declaratório”, para efeito da distinção entre ato constitutivo e declaratório e caracterização do efeito, respectivamente, “ex tunc” e “ex nunc”.

De fato, o efeito depende do que dispõe a legislação. Tanto é assim que há atos declaratórios, como os de declaração de documentação ineficaz para fins fiscais, que estabelecem a data específica à qual seus efeitos retroagem.

No caso dos autos, os atos declaratórios em questão não estabeleceram a data de produção dos efeitos, mas apenas a data de vigência.

Não havendo dúvidas de que a redução é cabível para os produtos especificados no ato declaratório a partir de sua publicação.

Tratando-se dos mesmos produtos que tenham saído do estabelecimento da Interessada antes da referida publicação, a questão é saber se caberia a redução.

Dos autos não constam esclarecimentos suficientes para saber se todos os produtos objetos da autuação estão abrangidos por atos declaratórios. Embora a Fiscalização tenha relacionado o tipo de embalagem, capacidade e código do produto, não há referências expressas aos produtos constantes do AD.

Entretanto, deve prevalecer, no caso dos autos, o entendimento da Primeira Instância.

Primeiramente, porque se trata de condição para fruição do benefício - como já se argumentou -, de conhecimento da Interessada, em relação ao qual só tomou providências depois do início da ação fiscal. Note-se, ainda, que outros estabelecimentos já detinham o ato declaratório.

Ademais, a natureza específica dessa modalidade de ato declaratório não poderia produzir efeitos retroativos, uma vez que pressupõe a análise de uma série de requisitos a serem observados ao longo do tempo, como a situação fiscal do estabelecimento.

O objetivo do AD é exatamente o de não ser necessário exigir prova da satisfação das condições caso a caso, tendo como efeito a presunção de que os produtos que saiam do estabelecimento com mesma denominação da constante no AD e com a informação, na nota fiscal, do seu número e data de publicação satisfaçam as condições.

Portanto, o objetivo é de que as provas sejam efetuadas para a emissão do AD e não em momento posterior, fazendo ser do Fisco a prova sobre qualquer irregularidade.

Por fim, trata-se de um benefício, cuja fruição depende da ação do interessado, e não de um caso geral de redução de alíquota.

O Código Tributário Nacional prevê procedimentos semelhantes nos arts. 155, 179 e 182.

Não se pode admitir, assim, que somente agindo após o início de fiscalização, o benefício tenha efeitos “ex tunc”.

Em relação aos insumos, o entendimento oficial da RFB considera que, nos termos do Parecer Normativo CST n. 65, de 1979, o produto intermediário que gera direito a crédito de IPI, quando não se incorpore ao produto fabricado, deve desgastar-se em contato com ele no processo de fabricação e não de forma incidental.

Nesse contexto, importa ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508) decidiu que os materiais que são consumidos no processo industrial, ainda que não integrem o produto final, geram direito ao crédito de IPI, nos seguintes termos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'..

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são

componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (destaquei)

Em seu voto, o Ministro relator destacou o seguinte:

[...]

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram ao produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

[...]

In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

[...]

Se, de um lado, tal entendimento, de aplicação obrigatória pelo Carf, nos termos do art. 62-A de seu Regimento Interno (Anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009), afasta a condição de contato físico direto com o produto fabricado, de outro, estabelece de forma clara que o insumo deva sofrer desgaste de forma imediata e integral durante o processo de fabricação.

Como consequência, o acórdão afastou a possibilidade de creditamento de qualquer insumo que seja utilizado em maquinário no parque industrial, como partes e peças de equipamentos e combustíveis neles empregados, que não sofrem desgaste ou que o sofram de forma mediata.

Há, ainda, precedente do Supremo Tribunal Federal, no RE n. 90.205/RS, de relatoria do Ministro Soares Muñoz, cuja ementa foi a seguinte:

IPI. AÇÃO DE EMPRESA FABRICANTE DE AÇO PARA CREDITAR-SE DO IMPOSTO RELATIVO AOS MATERIAIS REFRAATÓRIOS QUE REVESTEM OS FORNOS ELÉTRICOS, ONDE É FABRICADO O PRODUTO FINAL. Interpretação que concilia o Decreto-lei n. 1.136/70 e o seu Regulamento, art. 32, aprovado pelo Decreto n. 70.162/72, com a Lei 4.503/64 e com o art. 21, parágrafo 3º, da Constituição da República. Ação julgada procedente pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário. (RE 90.205 / RS)

Em seu voto, o relator destacou o seguinte:

Estou em que, tendo o acórdão recorrido admitido o fato de que os refratários são consumidos na fabricação do aço, a circunstância de não se fazer essa consumição em cada fornada, mas em algumas sucessivas, não constitui causa impeditiva à incidência da regra constitucional ou legal que proíbe a cumulatividade do IPI.

Posteriormente, o STF decidiu no RE 93.768/MG, de que foi relator o Ministro Cordeiro Guerra, que os fornos em si e as demais máquinas utilizadas na produção não geram direito de crédito, diferentemente dos refratários:

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. TIJOLOS REFRAATÓRIOS. PRODUÇÃO DE AÇO. ART-49 DO CTN. O desgaste natural do forno ou das máquinas não se sujeita à incidência do IPI, dedutível do imposto de renda, pelo que não pode ser deduzido do IPI a ser pago. RE não conhecido. (RE 93768 / MG)

Constou o seguinte do voto do ministro Relator:

Como observa o acórdão recorrido o ilustre relator Carlos Mário Veloso, há, no processamento da ação, refratários que se consomem, e nesse caso a dedução se impõe, e refratários que integram o meio de produção, que se não consomem, apenas se desgastam e devem ser substituídos.

Portanto, pode-se concluir que somente os insumos que se desgastem de forma imediata (direta) e integral no processo, ainda que não de uma só vez, geram direito de crédito, o que não ocorre com máquinas, equipamentos, produtos não utilizados diretamente na produção, como os dos autos, peças e partes de máquinas etc.

Os detergentes e assemelhados são empregados para limpeza pessoal ou da área de produção, mesmo dos equipamentos que processam as bebidas, e, assim, não são consumidos no processo de produção em si.

O material de higienização, que se refere aos vasilhames, também se enquadra como produto intermediário, uma vez que se trata de produto reciclado no processo de produção e que não sofre processo de industrialização.

Portanto, descabe razão à Interessada, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

Declaração de Voto

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Dirirjo do voto do ilustre Conselheiro Relator no que se refere à aplicação do ato declaratório que reconheceu a redução da alíquota.

Conforme se depreende do voto apresentado, o D. Conselheiro Relator entende que o RIPI permite a redução das alíquotas, mas desde que atendidas determinadas condições e que o Ato Declaratório da SRF não é declaratório mas constitutivo.

Certamente, para que os contribuintes obtenham a redução da alíquota fiscal, é preciso que atendam os requisitos exigidos pelo MAPA – Ministério da Agricultura, quanto a isso não resta dúvida. Inclusive, a meu ver, é este o ato constitutivo do benefício.

Todavia, não coaduno com o entendimento de que o Ato Declaratório expedido pela Secretaria da Receita Federal não é declaratório, e a meu sentir, tal entendimento não representa análise de constitucionalidade de Decreto, mas ao contrário, reflete a sua devida interpretação. Explico.

É fato incontroverso que a Recorrente atendeu aos requisitos exigidos pelo Ministério da Agricultura para a obtenção do benefício fiscal. Importante esclarecer que o registro do produto somente é conferido após o órgão atestar que o item submetido à sua análise atende a determinados padrões de identidade e qualidade.

É apenas após este registro que se permite aos contribuintes apresentarem pedido perante a Receita Federal, visando a declaração do direito à redução do tributo objeto dos autos. Neste sentido, é de minha interpretação que o caráter meramente declaratório foi **atribuído expressamente pela legislação**, *verbis*:

Decreto n.º 84.637/80:

“Art. 50: O artigo 336 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto n.º 83.263, de 9 de março de 1979, passa a vigorar com a seguinte redação:

*“Art. 336: As reduções de alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-2) da **Tabela serão declaradas, em cada caso, pela Secretaria da Receita Federal, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício.***

Parágrafo único. Os Ministros da Fazenda e da Agricultura poderão expedir normas complementares para execução do disposto neste artigo.” (destaquei)

Vale mencionar que disposição legal similar permaneceu nas alterações normativas posteriores, sendo que a redação dos Regulamentos do IPI de 1998 e de 2002 – aplicáveis ao período pleiteado, são no seguinte sentido, *verbis*:

RIPI/98:

“Art 57. Haverá redução:

I – das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1), da TIPI, que serão declaradas, em cada caso, pela Secretaria da Receita Federal, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício.

RIPI/98:

NC 22-1. Ficam reduzidas de cinquenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos refrigerantes, refrescos e néctares, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura e Abastecimento e esteja registrado no órgão competente desse Ministério.” (destaquei)

RIPI/02:

“Art. 65. Haverá redução:

I - 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 do benefício; e (...)” (destaquei)

A interpretação de que a natureza do Pedido de Redução de alíquota objeto dos autos é declaratória está em coerência com as demais disposições normativas, no sentido de que a Secretaria da Receita Federal não tem competência técnica para verificar o cumprimento dos requisitos exigidos dos produtos. Conforme já esclarecido, é o órgão técnico do Ministério que irá constatar a presença dos requisitos e a possibilidade de classificação do produto, com o seu consequente enquadramento nas Notas Complementares beneficiadas com a redução do imposto. E não poderia ser diferente, porque é preciso possuir competência técnica e material para efetivar as análises referentes às características, aos padrões de qualidade e identidade, que são exigíveis para classificação de produtos do gênero.

Portanto, parece-me claro que o RIPI, quando mencionou expressamente **“serão declaradas, em cada caso, pela SRF ...”** estava se referindo, efetivamente, a um ATO de natureza DECLARATÓRIA.

O Pedido de Redução perante a Receita Federal, a meu sentir, tem intenção de cientificar o órgão que determinado contribuinte, em cumprimento à legislação e com base em registro obtido perante o Ministério da Agricultura, faz *jus* ao aproveitamento do benefício.

A natureza declaratória, e não constitutiva, do reconhecimento do Pedido de Redução pela Receita Federal já foi objeto de análise por este Conselho, *verbis*:

“PRODUTOS POSIÇÃO TIPI 2202/90 - Redução de alíquota em 50%. Tendo os produtos seus registros atualizados e estando

*dentro do prazo de concessão estabelecido pelo Ministério da Agricultura, é de se reconhecer o gozo do benefício de que trata a norma contida no art. 2º do Decreto 97.976/88, suplementada pelas NC 21-1 e 22-1 da TIPI/88. **A não expedição do AD não fulmina o direito do contribuinte, porquanto os preceitos determinantes de fruição foram atendidos.**” (Acórdão nº 202-07.657, de 05/04/95 - DO de 17/05/96 - destaquei).*

Coerente, portanto, a interpretação dos termos do Decreto no sentido de que, uma vez atendidos os requisitos para o gozo do benefício, conforme reconhecimento do órgão que possui competência técnica, material e legal para tanto – MAPA – o contribuinte já possa aproveitar-se da redução de alíquota. Neste sentido, cito jurisprudência desta Casa, *verbis*:

*“REDUÇÃO DE ALÍQUOTA - NC (22-3) DA TIPI/83 - Baixado o Ato Declaratório pelo Departamento da Receita Federal, reconhecendo que o produto satisfaz pressupostos para a redução, **esta alcançará as saídas desde a data em que o produto passou a atender aos requisitos legais.** Recurso provido.” (Acórdão nº 201-66.632/90, da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes - destaquei).*

*“IPI - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - Cabível a presunção legal se a fiscalização serviu-se de metodologia apropriada e idônea e, ainda, levou em consideração todas as informações prestadas pela empresa durante a realização dos trabalhos fiscais. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA - NC (21-1) DA TIPI/88 - **Exclui-se do lançamento os valores referentes aos produtos relacionados em Atos Declaratórios da SRF, posto que o gozo do benefício fiscal retroage à data em que os mesmos passaram a atender aos requisitos legais.**” (Acórdão nº 202-09805, 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes - destaquei)*

*“IPI - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - Cabível a presunção legal se a fiscalização serviu-se de metodologia apropriada e idônea e, ainda, levou em consideração todas as informações prestadas pela empresa durante a realização dos trabalhos fiscais. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA - NC (21-1) DA TIPI/88 - **Exclui-se do lançamento os valores referentes aos produtos relacionados em Atos Declaratórios da SRF, posto que o gozo do benefício fiscal retroage à data em que os mesmos passaram a atender os requisitos legais.**” (Acórdão nº 202-09806, 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes - destaquei)*

Diante do exposto, dirijo do entendimento apresentado pelo Ilustre Conselheiro Relator para o fim de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário do contribuinte, reconhecendo seu direito ao aproveitamento do benefício desde o momento em que ficou comprovado o cumprimento dos requisitos para o gozo da redução do IPI ora sob análise, quando foram expedidos os respectivos registros dos produtos, pelo Ministério da Agricultura.

Processo nº 10380.721189/2011-65
Acórdão n.º **3302-002.169**

S3-C3T2
Fl. 289

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

CÓPIA