



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA TURMA ESPECIAL**

Processo nº 10665.000630/2002-94
Recurso nº 138.855 Voluntário
Matéria IPI - RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS BÁSICOS - BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO
Acórdão nº 293-00.067
Sessão de 20 de novembro de 2008
Recorrente INDÚSTRIA MINEIRA DE FRALDAS LTDA.
Recorrida DRJ - JUIZ DE FORA - MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

Os bens destinados ao ativo fixo não se subsumem ao conceito de matéria-prima ou produto intermediário esposado pela legislação do imposto, razão pela qual suas aquisições não geram direito a crédito.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

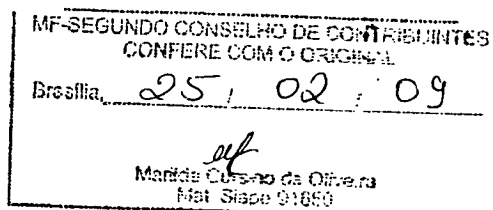
ACORDAM os Membros da TERCEIRA TURMA ESPECIAL DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos negar, provimento ao recurso.


GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente


ALEXANDRE KERN

Relator



Relatório

Trata-se de recurso (fls. 178 a 188) interposto pelo interessado, acima qualificado, contra o Acórdão nº 09-15.174, de 21 de dezembro de 2006, da DRJ-JFA, fls. 168 a 175, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

IPI/DIREITO DE CRÉDITO

Segundo o artigo 147, I, do RIPI/1998, e item 10.3 do PN CST nº 65, de 1979, os bens que integram o ativo permanente, bem como as partes e peças de máquinas, por não se caracterizarem como matérias-primas ou produtos intermediários não geram direito de crédito de IPI.

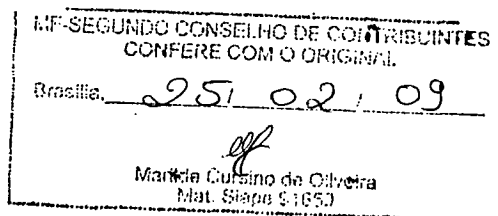
Solicitação Indeferida

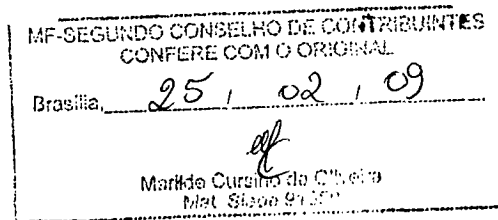
Após síntese dos fatos relacionados, o recorrente discorre sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e sua inserção no Sistema Constitucional Tributário de 1988, destacando o princípio da não-cumulatividade por meio de excertos da doutrina de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino. Entende que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88 não impôs qualquer restrição ao aproveitamento do imposto, como no caso do ICMS, motivo pelo qual não há que se restringir o reconhecimento e o aproveitamento do crédito de IPI na aquisição cilindros perfurados de níquel, muito embora seja bem destinado ao ativo imobilizado.

O recorrente destaca que, amparado no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e na Instrução Normativa – SRF nº 33, de 4 de março de 1999, aproveitou créditos de Ipi incidente nas aquisições de produtos intermediários, dentre os quais equipamentos para tratameto de água, exaustor industrial e outros. Insiste na natureza jurídica de produtos intermediários desses bens, muito embora não se integrem diretamente ao produto em fabricação. Reclama a improcedência total do lançamento fiscal objeto do processo. Repisa a mesma argumentação para os cilindros perfurados de níquel, descrevendo-os como tubos utilizados principalmente para estampar os tecidos, a fim de adorná-los com desenhos que compõem a estética dos produtos acabados. Enfatiza que é bem utilizado no processo produtivo e insiste na sua natureza de produto intermediário.

Na continuação, repisa o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, que entende amparar sua pretensão. Cita e transcreve a doutrina de Susy Gomes Hoffmann, Hugo de Brito Machado e Heron Arzua. Conclui, suplicando reforma da decisão da DRJ-JFA, julgando-se improcedente o lançamento fiscal.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro ALEXANDRE KERN, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 178 a 188 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-JFA nº 09-15.174.

Esclareça-se inicialmente que, embora o Recorrente faça repetidas menções a um hipotético lançamento fiscal, o presente processo trata de pedido de ressarcimento de créditos de IPI incidente nas aquisições de produtos aplicados na industrialização de produtos tributados com alíquota “zero”.

A matéria não é nova neste Colegiado.

Em síntese, o interessado pretende ver-se ressarcido do IPI incidente nas aquisições de equipamento para tratamento de água, exaustor industrial e cilindros perfurados de níquel, bens confessadamente destinados a integrar o ativo fixo do estabelecimento. Fundamenta sua pretensão numa particular interpretação do princípio da não-cumulatividade. Quanto ao perfeito entendimento do princípio da não-cumulatividade e suas repercussões em matéria do direito ao crédito do IPI, deve-se esclarecer que o citado princípio não é amplo e irrestrito, como quer o Recorrente, que se acha no direito de se creditar, independentemente das disposições infraconstitucionais que regem a matéria e vinculam o julgador administrativo.

É sabido que tal tributo rege-se pelo princípio da não-cumulatividade, previsto constitucionalmente no art. 153, § 3º, II, da CRFB/88, normatizado por disposições constantes do art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e exercido por meio de uma sistemática de apuração denominada “sistema de créditos”, disciplinada pelo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

Nos termos do art. 153, § 3º, inc. II, da CRFB/88:

“Art. 153 (...)

§ 3º (...)

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

Constata-se, na redação do dispositivo constitucional, a inexistência de qualquer regramento a respeito princípio da não-cumulatividade, cabendo então esta tarefa ao legislador ordinário, conforme estabelecido no art. 49 do CTN), que preceitua:

“Art. 49 O imposto é não cumulativo, *dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*” (negritos acrescidos)

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTABILIDADE	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25, 02, 09
	
Marilda Cursino da Oliveira	
Mat. Slaps 91650	

Desta forma, o princípio constitucional da não-cumulatividade teve sua sistemática regulada por lei ordinária, qual seja, o art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que ganhou notoriedade como a “lei básica do IPI”, e alterações posteriores, que assim estabelecia:

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

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.” (negritos acrescentados)

Do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 (RIPI/1982), há os seguintes preceitos acerca do mencionado princípio¹:

“Art. 81 A não-cumulatividade do imposto é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo.”

“Artigo 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes forem equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente (Lei nº 4502/64, artigo 25); (negrito acrescentado) “

A disposição do art. 82 do RIPI/82 se repetiu no art. 147, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98) e ao art. 164, I, do Regulamento do Imposto

¹ Ou ainda, consoante as palavras do eminente tributarista Hugo de Brito Machado, em seu livro “Curso de Direito Tributário”, 12ª Edição, Malheiros Editores, tem-se:

“Por força de dispositivo constitucional (CF, art. 153, § 3º, inc. II), o IPI ‘será não cumulativo, compensado-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores’. Nos termos do CTN, ‘o imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente a produtos nele entrados’ (art. 49). Explicita, outrossim, o Código que ‘o saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes’ (CTN, art. 49, parágrafo único). Em uma empresa industrial, por exemplo, isto significa dizer o seguinte: a) faz-se o registro, como crédito, do valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e outros insumos, que tenham sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de onde vieram; b) faz-se o registro, como débito, do valor do IPI calculado sobre os produtos que saírem. No fim do mês é feita a apuração. Se o débito é maior, o saldo devedor corresponde ao valor a ser recolhido. Se o crédito é maior, o saldo é transferido para o mês seguinte.”

sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 – RIPI/2002. Note-se que o dispositivo regulador do crédito básico de IPI define que o direito ao crédito se limita a matérias-primas e produtos intermediários que passam a compor o produto final. A limitação negritada acima, antiga, continua em vigor e evidencia a improcedência do direito alegado pela recorrente.

A legislação do IPI garante ao industrial também o direito de se creditar do imposto relativo a bens que, sem compor o produto final, sejam consumidos durante o processo produtivo e não se classifiquem contabilmente no ativo permanente, valendo aqui invocar a dicção do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979 (DOU de 6/11/1979), norma já alçada à condição de complementar das leis tributárias, em face de seu caráter normativo e por ser reiteradamente observada pela administração tributária há quase quarenta anos. Alerta-se ao Recorrente que é passível de utilização como crédito o IPI destacado nas notas fiscais referentes aos insumos, somente se nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, estes se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou de material de embalagem, segundo a legislação do IPI. Sobre o artigo 147, inciso I, do RIPI/1998, a Coordenação do Sistema de Tributação assim se manifestou:

“Parecer Normativo CST N° 65, de 1979 (DOU de 06.11.79):

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

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

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

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários “stricto sensu”, ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.²

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido

² Nota do Relator: referência aos regramentos anteriores ao Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 83.263/79 (RIPI/79).

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25, 02, 09
Marilda Cursino da Oliveira
Mat. SIAPE 91650

amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias-primas 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,

1.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25 / 02 / 09
	
Marcia Cursino da Oliveira Mat. Sig. 91650	

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 em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

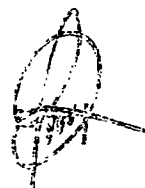
10.2 - A expressão "consumidos" sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

(...)."

A leitura do Parecer acima reproduzido em parte demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que qualquer elemento consumido nas instalações da contribuinte, certamente necessário ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, seja considerado matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito. Torna-se claro, assim, que nem tudo que se consome ou se utiliza na produção pode ser conceituado como matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.

Nesse mesmo sentido já havia se pronunciado a Coordenação do Sistema de Tributação através do Parecer Normativo CST Nº 181, de 1974, publicado no DOU de 23.10.74, que dispunha no seu item 13:

"13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas,



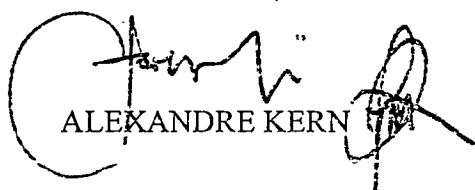
rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, etc."

Assim sendo, nos termos dos Pareceres retrocitados e em consonância com o inciso I do art. 147 do RIPI/1998, vigente à época dos fatos, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto-sensu* e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação ou deste sobre o insumo, 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. Ou seja, deve-se considerar no conceito de MP e PI, em sentido amplo, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, guardando semelhança com as MP e os PI em sentido estrito, semelhança esta que reside no fato de exercerem, na operação de industrialização, função análoga à das MP e PI, ou seja, se consumirem, em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou desse sobre o insumo.

Desta forma e como o próprio Recorrente admite que os bens “equipamento para tratamento de água”, “exaustor industrial” e “cilindros perfurados de níquel”, objeto da glosa, não se desgastam em contato direto com o produto em industrialização e são classificáveis no Ativo Permanente, embora possam ser indispensáveis no processo industrial da empresa, como alega, suas aquisições não ensejam direito a crédito do imposto.

Pelo exposto, voto por que se negue provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 2008.


ALEXANDRE KERN

