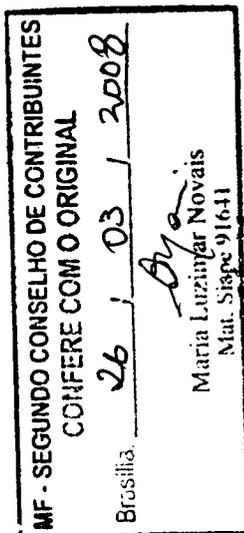




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n° 10830.009181/2002-91
Recurso n° 140.229 Voluntário
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão n° 204-02.963
Sessão de 10 de dezembro de 2007
Recorrente IDEAL STANDARD WABCO TRANE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida DRJ - Ribeirão Preto - SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

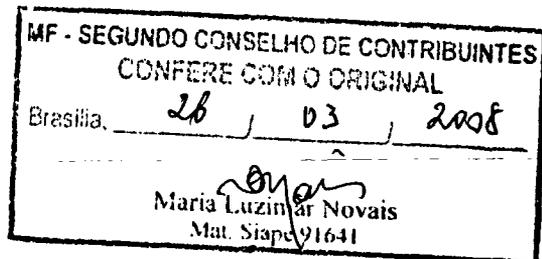
Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

Ementa: IPI. CRÉDITOS. MATERIAIS AUXILIARES. O direito ao crédito de IPI se restringe às matérias-primas, produtos intermediários e materil de embalagem, entendendo-se como produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao produto final, sejam consumidos no processo produtivo da empresa. Para tanto, seu consumo deve decorrer de um contato físico com o produto em elaboração, nos exatos termos do Parecer Normativo CST n° 65/79 que corretamente interpreta o alcance do art. 164 Decreto n° 4.544/2002.

IPI. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES SEM DESTAQUE: ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO, NT. IMPOSSIBILIDADE.

A figura do crédito de IPI, visando dar cumprimento ao princípio constitucional da não-cumulatividade, apenas alcança o IPI corretamente destacado nas notas fiscais de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Não havendo destaque nas notas fiscais de aquisição, seja qual for o motivo, não há direito a crédito, a menos que a legislação expressamente o preveja.

Recurso Voluntário Negado

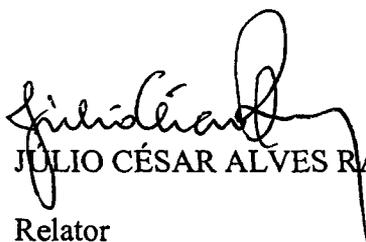


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

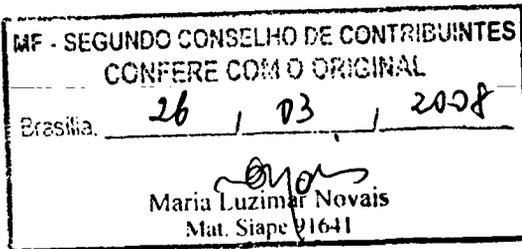
ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente), Aírton Adelar Hack e Leonardo Siade Manzan



Relatório

Veiculam os autos Declaração de Compensação apresentada em 14 de outubro de 2002 (fl. 01) de débitos vincendos de Cofins e PIS do mês de setembro de 2002, no total de R\$ 206.467,26, com créditos de IPI pleiteados, na mesma data, em ressarcimento, no montante de R\$ 760.633,43 relativos às entradas do terceiro trimestre daquele ano.

No despacho Seort/DRF Campinas, datado de 26 de abril de 2006, (fl. 141) consta que a empresa peticionara a transferência das compensações originalmente apresentadas para outros processos administrativos, voltando este a ser apenas pedido de ressarcimento de créditos de IPI no montante acima. Assim foi examinado, e acatado o montante de R\$670.633,43, consistindo a diferença na glosa, feita pela fiscalização, de parcela de R\$90.000,00. Segundo a fiscalização, a empresa escriturou em junho, julho e agosto de 2002 (R\$ 30.000,00 em cada) créditos extemporâneos de IPI, "corrigidos monetariamente". Para tanto, emitiu notas fiscais de entrada.

A autoridade fiscal afirmou que as notas fiscais emitidas não discriminam quais os produtos entrados e que, intimada, a empresa limitou-se a apresentar planilha produzida por empresa terceirizada (fl. 106). Essa planilha indica como fontes dos créditos aquisições de materiais auxiliares, para uso e consumo, ativo permanente e insumos isentos, de alíquota zero e NT. O total corrigido de tais créditos, que foi registrado em diversos meses, chegou a R\$603.781,42. Dentre eles, há duas linhas que se referem a materiais auxiliares – sem maiores discriminações – em totais de R\$ 90.278,37 e R\$ 65.040,26.

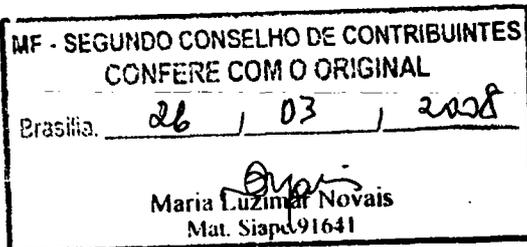
Entendeu a fiscalização, ao examinar a planilha, que nenhum dos itens ali indicados constitui insumo no conceito do Parecer Normativo CST nº 65/79, ou é insumo sobre o qual não houve o destaque de IPI (isentos, de alíquota zero ou NT). Em qualquer caso, descabe o direito ao crédito. Mesmo que possível o crédito não há previsão para sua correção monetária.

Em sua manifestação de inconformidade, a empresa apenas sustentou que os itens que a fiscalização afirma não serem insumos corresponderiam a materiais auxiliares que atendem às disposições do mencionado Parecer Normativo, além de a jurisprudência oriunda do Poder Judiciário já acolher um conceito de insumos bem mais amplo do que o do Parecer. Defendeu ainda a necessidade da correção monetária dos valores e do uso da nota fiscal de entrada, que a fiscalização considerara documento inidôneo.

Mantido, na íntegra, pela DRJ, o despacho decisório que validara as conclusões fiscais, recorre a empresa com as mesmas alegações de sua manifestação, acrescidas da juntada de planilha discriminativa do que seriam os tais materiais auxiliares.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Sendo tempestivo, o recurso deve ser apreciado.

Não assiste razão à recorrente. Deveras, a fiscalização promoveu a glosa de duas parcelas; uma atinente a créditos não adequadamente comprovados; a segunda, à “correção monetária” desses mesmos créditos.

Inicialmente, deve ser enfatizado que o argumento da empresa relativo à “falta de liquidez e certeza” aplica-se, em verdade, contra ela. Isto porque era dela o ônus de comprovar, com documentos hábeis e idôneos que lhes conferissem legitimidade, nos termos do art. 190 do Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI 2002), todos os créditos registrados em sua contabilidade.

Ora, está indicado nos autos que a empresa os pretendeu comprovar mediante a exibição de uma mera planilha e que as notas fiscais que lhe dariam guarida não especificam quais os produtos foram regularmente adquiridos com IPI destacado.

Assim, despidianda a análise quanto ao direito de creditamento nas aquisições de insumos que não tenham sofrido a efetiva cobrança do imposto. Não se sabe, em verdade, se é a isso que se referem os créditos.

De qualquer modo, dado que a fiscalização aceitou a afirmação constante na planilha da empresa, repetimos os argumentos contrários ao aproveitamento de tais créditos.

É que no que se refere aos “materiais auxiliares” não se assemelham eles, nem de longe, ao conceito de produtos intermediários veiculado no art. 164 do RIPI 2002. Isto porque estabelece ele:

“Art.164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são 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 os 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.” (grifamos)

Como bem anotou o dr. Henrique Torres, ilustre Presidente desta Câmara:

Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrente do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em

MP - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26 / 03 / 2008
Marla Luzimiar Novais
Mat. Sijaf 91641

fabricação, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.

Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST n.º 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: "hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida"

Complemento tais considerações enfatizando minha discordância quanto ao argumento de que esse art. 164 daria guarida a um espectro mais amplo de "produtos intermediários", que contrariaria as conclusões do Parecer Normativo.

Isso porque a redação do RIPI 2002 apenas repete a do regulamento anterior, baixado pelo Decreto n.º 2.637/98 e este, as do Decreto n.º 87.981, de 82, o qual, por sua vez, também apenas reproduz o mesmo conteúdo do regulamento baixado em 1979. É exatamente esta versão de 1979 que traz alteração em relação à redação anterior, alteração essa que motivou a edição do Parecer Normativo, não sem razão, datado também de 1979.

Este Parecer Normativo apresenta ainda hoje, portanto, a interpretação da SRF acerca da matéria. E dessa interpretação não discrepo. Como está ali consignado, somente constitui o "processo de industrialização" da empresa aquele conjunto de operações que se realizam sobre as matérias-primas, objetivando conseguir as transformações físicas, químicas ou apenas formais que resultam em um novo produto (conceitos de transformação ou montagem e acondicionamento) ou aprimorem o produto já existente que, aí, corresponde à matéria-prima (conceitos de beneficiamento e recondicionamento).

Os materiais que não entram em contato direto com as matérias-primas ou o produto em elaboração, a exemplo dos materiais auxiliares que, supõe-se, constituam o objeto da discussão, estão fora do processo produtivo. Logo, não se consomem no processo produtivo, embora se consumam em decorrência dele.

Por isso, se eles não atendem às determinações do citado Parecer, não se enquadram no conceito de produtos intermediários e não dão direito a creditamento.

Por outro lado, os insumos que não sofreram o efetivo gravame do imposto, assim entendidos aqueles que tenham sido adquiridos com isenção, alíquota zero ou não tributação, mesmo que se enquadrem naquele restritivo conceito, também não geram direito a crédito de IPI.

Assim também já me pronunciei:

A impossibilidade do creditamento tem por base o art. 25 da Lei n.º 4.502/64, com a redação dada pela Lei n.º 7.798/89, que determina a diminuição do imposto relativo aos insumos entrados. Ora, se há isenção, alíquota zero, imunidade ou não-tributação, em qualquer caso, o imposto relativo a esses produtos é zero.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26 / 03 / 2008

Mariá Luzimar Novais
Mat. Sijac 91641

CC02/C04
Fls. 6

O argumento mais repetido em favor da tese do direito ao creditamento dá conta de que, em caso contrário, ter-se-ia mero diferimento do imposto e não se cumpriria o que prevê o princípio da não-cumulatividade. Data máxima *vénia*, não consigo chegar à mesma conclusão.

Para elucidar este ponto cumpre ressaltar que, ao lado do princípio ora em discussão, o IPI é regido também pelo princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto. É por força deste último que as alíquotas aplicáveis a produtos diferentes são diferentes, e é também por sua aplicação que se concedem benefícios fiscais a alguns produtos isoladamente, que não se estendem aos demais, mesmo àqueles que os utilizem como insumos. De não ser assim, cairíamos no absurdo de que uma eventual redução de alíquota do fumo (hoje tributado sob alíquota específica, quando já submetido a beneficiamento) deveria atingir também o cigarro que o usa como insumo ou que um produto oriundo da Zona Franca de Manaus (ZFM) fosse usado como insumo na fabricação, em outra região do País, de armas e que essas armas de alguma forma se deveriam beneficiar daquela isenção...

Assim, quando se isentam, por exemplo, produtos industrializados na ZFM, pretende-se reduzir o valor final cobrado por estes produtos, permitindo que eles compitam com os produzidos em outras regiões do país, tanto na condição de bens finais quanto na de insumos a serem empregados em outros processos industriais. Essa redução se materializa no valor total da nota fiscal, que passa a não mais incluir qualquer parcela a título de IPI. Cumpre-se, assim, plenamente, o objetivo da legislação, que foi, repita-se, beneficiar os produtos da ZFM e não os com ele produzidos.

Reforça o argumento a consciência de que o princípio da não-cumulatividade visa sim a impedir o chamado efeito cascata, caracterizado pela acumulação em etapas posteriores de imposto **cobrado** numa etapa anterior. Aqui, a expressão negritada é da própria Carta Magna (art. 153, § 3º, II). Quando um produto é beneficiado com isenção, o imposto não é cobrado, e, respeitadas todas as opiniões em contrário, não vejo como entender não cobrado como sinônimo de cobrado. Sinônimo de cobrado pode ser o usado pelo CTN, em seu artigo 49: pago. Ora, a simples leitura desses dispositivos leva à inexorável interpretação de que para existir crédito é preciso que tenha havido imposto exigido, cobrado, pago, na etapa anterior. Se o imposto cobrado, exigido, pago é zero, zero é também o crédito.

E isto como dissemos acima em nada ofende o princípio da não-cumulatividade, desde que ele seja visto, como é correto, não como sinônimo de tributação sobre o valor agregado. O que importa é partir do único raciocínio correto: o que se pretende com o princípio da não-cumulatividade é evitar a sobreposição de imposto sobre imposto; é garantir que apenas o montante devido (base de cálculo vezes alíquota, na sistemática *ad valorem*, mais comum de tributação) de cada produto seja, **em qualquer hipótese**, o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos. Este valor pode estar concentrado em uma única etapa ou distribuído ao longo de todas as operações necessárias à produção daquele bem, não importa. Enfatizando este último ponto: sob a não-cumulatividade uma etapa que adicione R\$ 100,00 na produção de um bem tributado a 10% pelo imposto pode pagar qualquer valor superior a R\$10,00 (valor que seria inexoravelmente exigido se a sistemática fosse a do imposto sobre valor agregado); limitado esse valor ao que resulta da aplicação da alíquota sobre o **valor total da operação**; tudo depende de quanto já tenha sido cobrado nas etapas anteriores. Mantendo, então, o exemplo e supondo que R\$ 1000,00 sejam o valor total da operação, a legislação (começando pela própria Carta Política) está a exigir que a industrialização e saída desse produto seja tributada no valor de R\$100,00. Esse valor pode, perfeitamente, ser recolhido unicamente pelo produtor final - caso não possua créditos - ou então ser distribuído ao longo da cadeia



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26, 03, 2008
Maria Luzimar Novais
Mat. Stpc 91641

produtiva, no caso de os insumos adquiridos e empregados já estarem, eles próprios, sujeitos ao imposto. É fácil ver que o montante dos créditos tem de ser igual ao total **já devido até a etapa imediatamente anterior inclusive**. Só assim se garante que os R\$ 100,00 devidos, nem mais nem menos, sejam exatamente exigidos. E é extremamente fácil comprovar: supondo que um dado produtor adquira insumos com imposto destacado no montante de R\$ 50,00, ele deverá recolher apenas os R\$ 50,00 faltantes; se passa a ser isento o produto que lhe serve de matéria-prima, ele passa a recolher os R\$ 100,00 **devidos**; não há nisso nenhum diferimento, há simplesmente a exigência do valor que a legislação estabelece para este produto. Do contrário, o produto final, **que não foi objeto de qualquer benefício fiscal**, teria recolhido apenas R\$ 50,00 quando a legislação lhe exige R\$ 100,00. A lógica do procedimento é cristalina: o produtor final pagou aos seus fornecedores, após a isenção, R\$ 50,00 a menos, o que o motivou a adquirir o produto com isenção, mas a tributação final do seu próprio produto não foi alterada em nada (princípio da seletividade). Assim, não integra o "objetivo da isenção" concedida a redução do imposto devido pelo produto final. O que se pretendeu foi desonerar um dado produto (a matéria prima) de modo a que pudesse competir com uma concorrente produzida em condições mais favoráveis, por exemplo quanto à distância dos principais centros consumidores. Por isso, entendo que, data máxima vênica, não pode haver conclusão mais equivocada do que aquela que apregoa que a ausência de creditamento anulava o efeito isencional! Com a isenção conseguiu-se efetivamente reduzir o montante pago pelo comprador e era isso o tudo que se queria, nada mais! Se antes da isenção o produto não tinha condições de competitividade porque seu custo original (sem o imposto) é maior, consegue-se, retirando a tributação, igualá-lo ou, pelo menos, aproximá-lo das condições prevalecentes em outras regiões.

Repita-se: não é lícito supor que o legislador, ao instituir isenção para o produto A, pretendia alcançar também o produto B - isso é jogar por terra o princípio da seletividade. Quando a legislação efetivamente o pretendeu, fê-lo expressamente: vide o art. 6º. § 1º. do Decreto-lei 1.435/76, que concede ao industrial comprador de produtos industrializados com isenção na Amazônia Ocidental, para uso como insumo em seu processo produtivo, um crédito ficto, calculado como se a tributação efetivamente existisse. Ora, sendo cediço que a lei não contém palavras vazias, para quê se teria editado uma norma que apenas diz o que já está previsto na Constituição?

A apontada incongruência com o ICMS que, embora igualmente não-cumulativo, tem expressa negativa constitucional quanto à possibilidade de creditamento, decorre de que este incide sobre a operação, enquanto o IPI, sobre o produto. Por isso, para o ICMS é lícito falar em mero diferimento. No entanto, naquele tributo a nova operação, ainda que com o mesmo produto, é totalmente independente da anterior, **diferentemente do que ocorre com o IPI**. O inciso II do § 2º. do art. 155 da CF longe de constituir uma antinomia, realiza a perfeita equiparação dos dois impostos. De fato, se a operação seguinte, no caso do ICMS, não gozou de benefício, deve ser tributada integralmente. Substitua-se operação por produto, no caso do IPI, e a norma é a mesma. Dispensável essa ressalva quanto a este último face ao princípio da seletividade, obrigatório neste, e apenas facultado ao ICMS.

Não é demais ressaltar que as isenções do IPI são, em geral, de caráter objetivo (Lei 4.502/64, art. 9º.); atingem, portanto, o produto e acompanham-no enquanto este continuar sua vida econômica. Por exemplo, o produto industrializado na ZFM é isento mesmo quando sai daquela região e se submete a uma nova operação sujeita ao IPI, desde que o produto continue o mesmo (v.g. remessa a uma filial atacadista, sem uso da suspensão admitida, e posterior saída dessa filial: Parecer CST 1.367/79). A isenção o acompanha e lhe é indissociável; não fica restrita à operação em que se originou. Quando, porém, esse produto

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26 / 03 / 2008.
Maria Luzimar Novais
Mat. Sign. 91641

desaparece, incorporado que ~~tenha sido na produção de outro~~, não há mais como se falar nessa isenção, cabendo perquirir se o novo produto goza de algum benefício.

Bastariam esses argumentos, porém ainda mais canhestra resulta a prática de contribuintes que assumem como alíquota dos produtos adquiridos sem imposto debitado aquela vigente para o seu produto final. Ora, afronta maior ao princípio da seletividade não pode haver, já tendo sido visto contribuinte que pretendeu aplicar ao insumo fumo (NT) alíquota válida para o seu produto – cigarro, ou seja, “apenas” 330%!

Também pacífica é a jurisprudência no sentido de que nem mesmo ao Juiz é dado agir como legislador ordinário, suprimindo, com critério próprio, a omissão do legislador. Quê se dirá do mero contribuinte?

Assim, mesmo que se considerem verdadeiras as afirmações sem prova da contribuinte – porque registradas em mera planilha – não há direito ao crédito que ali se discrimina. E se não há o principal, tampouco a “correção monetária” sobre ele aplicada.

Forte nessas conclusões, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 2007.


JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS