



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

Processo nº 10830.922721/2009-08
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3001-000.587 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 21 de novembro de 2018
Matéria DCOMP - IPI - DIREITO CREDITÓRIO - INSUMOS
Recorrente ALUJET INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

RECURSO VOLUNTÁRIO. ADOÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA REPRODUÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO.

Tendo o Relator consignado na decisão de segunda instância que as partes não apresentaram, relativamente à matéria conhecida, novas razões de mérito perante o Carf, propondo, por consequência, a adoção da decisão recorrida como fundamento para decidir a controvérsia apresentada, é suficiente a transcrição dos termos da decisão da primeira instância.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COMPENSAÇÃO. RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE. LIMITE DO CRÉDITO EXISTENTE.

É de se efetuar a compensação do débito tributário, a restituição e o ressarcimento do indébito até no limite do crédito existente, dado que destas hipóteses pressupõe-se a existência de créditos para o encontro de contas débitos *versus* créditos.

RESSARCIMENTO. INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO.

Apenas os créditos oriundos das aquisições de insumos compreendidos nos conceitos estabelecidos pela legislação do IPI como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem são passíveis de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Renato Vieira de Avila, Francisco Martins Leite Cavalcante e Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário (e-fls. 326 a 346) interposto contra a decisão consubstanciada no Acórdão 11-41.327, da 2ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE -DRJ/REC-, referente ao julgamento realizado em 31.05.2013 (e-fls. 308 a 320).

Da decisão de 1ª instância

O acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade, cuja ementa transcreve-se, *verbis*:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

RESSARCIMENTO. INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO.

Apenas os créditos oriundos das aquisições de insumos compreendidos nos conceitos estabelecidos pela legislação do IPI como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem são passíveis de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Estando o ato administrativo revestido de suas formalidades essenciais e não tendo restado comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa ou de qualquer outra hipótese de nulidade prevista na legislação, não há que se decretá-la.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada pelo contribuinte.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

PROVA TESTEMUNHAL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS. PRECLUSÃO. PEDIDO DE PERÍCIA. DESATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO.

Nos termos da legislação do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), além de não haver previsão para produção de prova testemunhal, toda prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, salvo exceções previstas, e os pedidos de perícia sem indicação de perito e quesitos são considerados como não formulados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Da síntese dos fatos

Com a devida vênia, adoto o relatório da decisão recorrida, por entender suficiente à elucidação dos fatos que importam para a solução do presente litígio, que reproduzo, *verbis*:

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor de R\$ 278.392,18, referente ao 2º trimestre de 2006, cumulado com pleito compensatório de débitos próprios, formulado por meio dos PER/DCOMP anexados às fls. 04 a 130, todos baixados em papel para tratamento manual.

Às fls. 235 a 245, encontra-se anexada Informação Fiscal, concebida em face das verificações necessárias à apreciação do requerimento apresentado, na qual o Auditor-fiscal responsável pelos exames expõe os fatos e o direito aplicável à espécie e informa que foram glosados os valores de aquisição de itens (ferramental/matriz/molde e o aço utilizado em sua produção) que não se enquadram no conceito de insumos para industrialização, conforme estabelecido na legislação do IPI e, em especial, no Parecer Normativo CST nº 65/79.

Por meio do Despacho Decisório de fls. 257/258, a unidade jurisdicionante, em consonância com a Informação Fiscal supra referida, deferiu em parte o pleito requerido, considerando homologado apenas o valor equivalente ao quantum reconhecido

(R\$ 277.219,10) e não homologando as demais compensações formuladas.

Devidamente cientificado, o interessado apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade (fls. 262/297) onde formulou, em síntese, as seguintes razões de defesa:

a) Com base em preceitos constitucionais e doutrinários, alega, por meio de preliminar, não ter tido total compreensão dos elementos que nortearam as conclusões da fiscalização, especialmente no que concerne à motivação do ato administrativo perpetrado.

Pugna pela nulidade da decisão exarada.

b) Argumenta que a glosa efetivada pela fiscalização, de valores referentes a aquisições de itens que seriam insumos, é ilegal e ofende ao princípio da não-cumulatividade (§ 3º do art. 153 da CF).

c) Menciona os produtos Broca, Pastilha, Rotor, Tela Galvanizada, Tubo de Alimentação e Tubo de Ferro, descrevendo como se daria a participação e o desgaste de cada um deles ao longo do seu processo produtivo, conforme a seguir sintetizado:

(...)

d) Cita o produto materiais refratários, além de cadinhos, lixas, feltros e matrizes para fundição, defendendo haver posicionamento jurisprudencial no sentido de considerá-los insumos para fins de crédito do ICMS. A respeito do tema, apresenta excertos de Decisões Judiciais.

e) Diz ser inaceitável que se tenha presumido a insuficiência de crédito, por força de mera informação incompleta estampada em um de seus documentos fiscais.

f) Transcrevendo fragmentos doutrinários, aduz ter havido ofensa aos princípios da verdade material e da inquisitorialidade, porquanto o crédito reivindicado efetivamente existiria, conforme atestariam os documentos comprobatórios colacionados aos autos.

g) Valendo-se novamente de entendimentos doutrinários, sustenta que o direito à manutenção do crédito advindo da aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagens, que se consomem durante o processo produtivo, reconhecido que foi pelo Governo quando da edição da Lei nº 9.779/99, tem seu fundamento de validade na Constituição Federal e negá-lo configuraria afronta aos princípios da seletividade, não-cumulatividade e proibição de tributo com efeito confiscatório.

h) Questiona a correção dos débitos pela Selic, aduzindo que sua aplicação afrontaria diversos princípios constitucionais, em especial o da legalidade tributária (art. 150, I, da CF) e

padeceria de vícios insanáveis. Afirma que somente seria permitido à lei ordinária fixar o percentual de juros em patamar igual ou inferior ao estabelecido no CTN (art. 161, § 1º), que é de 1% (um por cento) ao mês. Quanto à questão, transcreve excertos doutrinários e jurisprudenciais.

i) Contesta a multa moratória imputada, alegando que a referida seria inconstitucional e confiscatória, posto que seu percentual máximo não poderia ultrapassar 2%, conforme previsto no § 1º do art. 52 da Lei nº 9.298/96, aplicável ao caso por analogia. Mais uma vez, faz uso de posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Por fim, noutros termos, requer a reforma da decisão combatida, no sentido de que seja reconhecido integralmente o direito creditório pleiteado e homologadas as compensações a ele vinculadas, ao tempo em que protesta por todas as formas de prova em direito admissíveis, entre as quais a testemunhal, a documental e a pericial.

É o que importa relatar.

Do recurso voluntário

Irresignado com a decisão recorrida, o contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 326 a 346) para, tão somente e de maneira mais sintética, repetir os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, notadamente para aduzir sobre (i) a matriz constitucional do IPI e os princípios que o regulam, notadamente quanto aos primados da seletividade e da não-cumulatividade; (ii) o conceito de insumo para a legislação do IPI, com ênfase ao direito ao aproveitamento do crédito -requisitos básicos-; (iii) da taxa Selic; (iv) o caráter confiscatório da multa aplicada aos débitos cuja compensação não foi homologada.

Para, ao final, requerer o provimento do pedido, reformando a decisão recorrida, para declarar a homologação das compensações apresentadas, por entender legítimo e adequado o respectivo crédito utilizado.

Do encaminhamento

O presente processo digital foi encaminhado, em 02.12.2013, para ser analisado por este Carf (e-fl. 374), sendo, posteriormente, distribuído para este relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri, Relator

Da competência para julgamento do feito

Observo, de plano, que a teor do artigo 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -Carf-, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017, este Colegiado é competente para julgar o presente feito.

Da tempestividade

Consta dos autos a "INTIMAÇÃO 10.830/SEORT/DRF/CPS/989/2013", de 08.10.2013 (e-fl. 348), emitido com o objetivo de cientificar o interessado do acórdão recorrido. Consta também a cópia do Aviso de Recebimento -AR-, entregue em 15.10.2013. No mesmo documento consta a informação da ECT confirmando a entrega no endereço do destinatário em 17.10.2013, conforme extrai-se do carimbo e assinatura do preposto dos Correios (e-fls. 349/350). Do "TERMO DE ANÁLISE DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA" extrai-se o registro, em 22.08.2013, da solicitação de juntada do Recurso Voluntário (e-fls. 347).

O artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, que trata do prazo da interposição de recurso voluntário contra decisão de primeira instância, dispõe, *verbis*:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Dessa feita, considerando que, no caso sob exame, a juntada do presente Recurso Voluntário ocorreu em 22 de agosto de 2013, ou seja, antes mesmo do início do trintídio legal, uma vez que o recorrente só foi formalmente cientificado da decisão recorrida em 17 de outubro de 2013, operou-se, em verdade, uma apresentação espontânea de recurso, à qual, embora não seja uma prática recorrente, inexistente impedimento legal para assim proceder.

Portanto, quanto aos pressupostos de admissibilidade, o recurso voluntário merece apreciação por este Colegiado.

Do mérito

-Da permissão da adoção da decisão recorrida

Dispõe o artigo 57 da Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, que aprovou o Ricarf, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (grifei)

-Da fundamentação adotada

Verificando-se que o recorrente reitera perante este colegiado os mesmos argumentos já apresentados em sede de manifestação de inconformidade, ao amparo do permissivo regimental estatuído no artigo 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, acima reproduzido, e também em respeito aos ditames da praticidade, economicidade e coerência, os quais devem nortear os feitos da Administração Pública, e, por óbvio, por concordar plenamente com os argumentos condutores do acórdão recorrido, da lavra do Relator Nelson Barbosa Caldas Júnior, peço vênica para incluí-los em meu voto e fazê-los minhas razões de decidir, que transcrevo, *verbis*:

Voto

(...)

Dos créditos glosados

Traz o interessado argumentos no sentido de invalidar as glosas impostas pela fiscalização, de valores referentes a aquisições de itens que, no seu entendimento, se configurariam como insumos propiciadores de crédito do imposto.

Quanto ao tema, vale articular algumas considerações, sendo conveniente destacar, primeiramente, que nos termos do art. 21, § 3º, da Constituição Federal anterior à vigente, havia a seguinte disposição:

“Art. 21 (...)

§ 3º O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.”

Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu artigo 49, assim dispõe sobre a não-cumulatividade do IPI, in verbis:

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.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 - RIPI/1982, artigo 81 (correspondente ao art. 146 do RIPI/98 e ao art. 163 RIPI/2002), se extrai o seguinte preceito:

“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.”

Esse artigo 81 integra o Capítulo VII do RIPI/82, que disciplina o sistema de crédito do imposto, inclusive sua utilização, conforme art. 103:

“Art. 103 - Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos.

§ 1º - Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte.

§ 2º - O direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento.”

Já a CF/88 assim dispõe a respeito do tema em apreço:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - (...)

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

Como se observa, evidencia-se a existência de toda uma legislação relativa ao IPI, que cuida do tratamento a ser dispensado aos créditos (básicos) desse tributo escriturados pelo contribuinte em seus livros fiscais, no que concerne à sua apuração, aproveitamento e utilização.

Configura-se assim o princípio da não-cumulatividade, previsto no texto constitucional e exercido por meio de uma sistemática denominada “sistema de créditos”, o qual objetiva evitar que o ônus do imposto vá se acumulando em cada operação, eliminando-se, dessa forma, a dupla incidência ou tributação “em cascata”.

Já o art. 11 da Lei nº 9.779/1999, que serviu de fundamento ao pleito apresentado, inovou o ordenamento jurídico vigente e assim estabeleceu:

“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.”

Como se observa, com o advento do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, passou a ser possível o aproveitamento, na forma de ressarcimento ou compensação - conforme estabelecido nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 -, do saldo credor do IPI, oriundo da aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, que não pôde ser compensado com o IPI devido na saída de outros produtos (sistema de créditos).

Como se sabe, em situações especiais, como forma de incentivar investimentos em alguns setores da economia ou regiões do país, consideravam-se créditos incentivados, antes da edição da Lei nº 9.779/99, aqueles decorrentes da utilização de insumos que foram onerados pelo IPI e aplicados em determinados produtos beneficiados com isenção ou redução a zero de suas alíquotas. Nessas circunstâncias, fazia-se mister que a legislação concessiva do favor fiscal expressamente mencionasse a possibilidade de manutenção e aproveitamento dos créditos (incentivados) relativos aos insumos empregados na industrialização dos referidos produtos.

A citada norma legal, por meio do dispositivo contido no seu art. 11, apenas ampliou o direito ao crédito, criando uma nova sistemática jurídico-tributária na qual se deixou de fazer diferenciação entre crédito básico e crédito incentivado e permitiu-se, então, que créditos excedentes do imposto por insuficiência de débito (com exceção dos créditos relativos a insumos empregados na fabricação de produtos não tributados), acumulados em cada trimestre calendário, pudessem ser aproveitados para ressarcimento e compensação.

Ocorre que os materiais adquiridos e empregados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota

zero têm, necessariamente, que se amoldar ao conceito de insumos estabelecido pela legislação para estarem aptos a propiciar direito ao crédito do imposto.

No caso em análise, conforme restará adiante evidenciado, os supostos créditos reclamados pelo defendente foram glosados exatamente por não se enquadrarem os produtos adquiridos, nos termos da legislação regente, como insumos propiciadores de direito creditório.

No que concerne a tal aspecto, cumpre salientar que de modo geral o contribuinte procura sustentar em sua impugnação que o conceito de produtos intermediários, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, deveria merecer interpretação ampla, de forma a contemplar todos os insumos consumidos no processo de industrialização.

A respeito do assunto, o RIPI/2002, no inciso I do seu art. 164 (art. 25 da Lei nº 4.502, de 1964), repetindo dispositivo já contemplado nas edições anteriores do regulamento do IPI, esclarece que se incluem no conceito de matéria-prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Veja-se o que estabelece o referido preceito legal, in verbis:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, 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;

Oportuno trazer à baila também o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979 - DOU de 06 de novembro de 1979, que elucida a correta interpretação do inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde ao supra transcrito inciso I do art. 164 do RIPI/2002:

“Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida “ipsis verbis” pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

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

- Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 - Diante disto, ressalte-se serem “ex nunc” os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8º):

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

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

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: 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.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não 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 nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RIFI/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 ao ativo permanente”, para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual ‘a lei não deve conter palavras inúteis’, o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão ‘incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização’ é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários ‘stricto sensu’, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos ‘que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização’, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em ‘incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários’, é evidente que tais bens 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 de 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 desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.' (Grifou-se)

A leitura do Parecer acima reproduzido demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os insumos consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito. Esclarece, assim, que, dos insumos consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.

Na mesma linha, já se tinha o Parecer Normativo nº 181, de 1974, que assim 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 acima reproduzidos e em consonância com o inciso I do art. 164 do RIPI/2002, 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 pelo 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 vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

Tal entendimento, no caso concreto, coaduna-se em todos os aspectos ao encaminhamento dado pelo Fisco quando desconsiderou como propiciadores de crédito do imposto os

*produtos relacionados no demonstrativo “Análise de Itens de Entradas” (fls. 227/228). Com efeito, os produtos lá apontados, com exceção do material tela galvanizada, configuram-se como sendo **ferramentas e peças/partes de máquinas** (como é o caso dos seguintes itens expressamente contestados pelo contribuinte, quais sejam: broca, pastilha, rotor e tubos de alimentação e de ferro), que se consomem lentamente durante o processo industrial, o que denota estarem os mesmos submetidos ao desgaste normal, decorrente de uso sucessivo e repetido; **materiais auxiliares** que não entram em contato com o produto final ou não se desgastam pelo contato direto com este; **materiais de manutenção e de laboratório**, os quais não participam da operação de industrialização; ou **bens pertencentes ao ativo permanente**.*

Quanto à questão em apreço, vale destacar que a fiscalização não presumiu suas conclusões nem se pautou em mera informação, mas, isto sim, em exames efetuados no próprio estabelecimento do interessado e em explicações por este prestadas a respeito da aplicação dos diversos itens relacionados com o seu processo produtivo (vide documentos de fls. 207/212). Tais explicações, diga-se de passagem, foram fornecidas em sede de ação fiscal tendente a examinar a pertinência do direito creditório reivindicado e evidentemente são de inteira responsabilidade do contribuinte, não podendo ter seu valor probante invalidado sem o devido aprofundamento.

Nesse sentido, é oportuno ressaltar que as contestações apresentadas pelo interessado são conduzidas de forma genérica e superficial, sem que tenha sido esboçada preocupação com a indicação de elementos de prova (amostras dos produtos, laudos técnicos, prospectos, etc.) que pudessem embasar as alegações formuladas, dentre as quais, vale mencionar, existem algumas que objetivam sustentar a manutenção do crédito de itens que sequer foram objeto de glosa, como foi o caso dos materiais refratários, cadinhos, lixas e feltros.

Assim, a meu ver, não podem prosperar os argumentos apresentados pela defesa, face aos fundamentos legais expostos em relação à matéria.

Da Afronta a Princípios Constitucionais

Via de regra, princípios constitucionais possuem como destinatário o legislador ordinário, servindo apenas e tão-somente de inspiração e orientação para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regularão o imposto.

Somente a lei, elaborada por quem detém a competência legislativa conferida pela Constituição, assim como as normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata têm o condão de criar relações jurídicas de direito material.

Vale dizer que, inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema,

cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja expungida do mundo jurídico por uma outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade exarada pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou em controle difuso, neste caso, após a publicação de resolução do Senado Federal.

Como, no caso concreto, essas hipóteses não ocorreram, as normas inquinadas de inconstitucionais pelo impugnante continuam válidas, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-las e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda.

Não é demais lembrar que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, como órgão de jurisdição administrativa, tem a função, no contexto do sistema de autocontrole da legalidade dos atos administrativos, de examinar os procedimentos fiscais em conformidade com as normas legais vigentes, particularmente o disposto na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 116, III, (...).

Dos Acréscimos Moratórios

O contribuinte aduz que a multa de mora aplicada é inconstitucional e confiscatória e que a fixação da taxa Selic como juros de débito de tributos contraria o CTN, devendo ser adotados juros de 1% ao mês.

Com relação ao tema, deve-se consignar primeiramente que os acréscimos moratórios estão previstos na Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º. O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”

O § 3º do artigo 5º, acima mencionado, trata da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Desse modo, vê-se que a multa de mora e os juros adotados estão previstos na legislação tributária, não incorrendo em nenhuma ilegalidade a autoridade administrativa que promoveu a cobrança dos débitos vencidos e não compensados, acrescidos de multa e juros de mora.

No tocante à alegação de que estaria contrariando o Código Tributário Nacional e ferindo direitos previstos na Constituição Federal, cumpre ressaltar, como alhures mencionado, que o questionamento sobre a validade jurídica de qualquer norma em vigor, principalmente quando a controvérsia trata de ilegalidade ou inconstitucionalidade, não deve ser enfrentado na esfera administrativa, uma vez que, por força do próprio texto constitucional (art. 102), o Poder Judiciário é o foro exclusivamente competente para análise desse tipo matéria.

(...)

Das Decisões Judiciais e da Doutrina

No tocante às decisões judiciais de que se socorreu o defendente, impende lembrar que decisões dessa natureza, ainda que versem especificamente sobre a matéria dos autos, produzem efeitos restritos às partes litigantes e com estrita observância do conteúdo dos julgados, somente alcançando terceiros nas hipóteses previstas no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, o que não se configurou na espécie.

Por derradeiro, com relação aos excertos doutrinários trazidos à colação, registre-se que, não obstante a manifesta importância da doutrina como fonte secundária do Direito, compete à autoridade administrativa tão somente a aplicação do direito tributário positivo, em face de sua atividade vinculada.

-Da síntese

Enfim, verifica-se que a Fiscalização procedeu ao exame da escrituração, mediante o confronto dos débitos e créditos, num determinado período de apuração do imposto, apurando crédito de IPI a favor do sujeito passivo em importe inferior ao valor solicitado e como se disse alhures, o contribuinte foi cientificado do procedimento fiscal que apurou corretamente seu crédito e teve oportunidade para se defender da diferença apontada pelo fisco.

Daí que, comprovada nos autos a existência de crédito do sujeito passivo para absorver o débito tributário, efetua-se a compensação do débito tributário somente até no limite daquele crédito, pois a compensação pressupõe a existência de créditos para o encontro de contas débitos *versus* créditos.

Contrário senso, veja-se a legislação de regência -artigo 170 do CTN, Lei nº 5.172, de 25.10.1966-, onde se confirma, em se tratando de compensação, a necessidade da certeza e liquidez do crédito do sujeito passivo, *verbis*:

Processo nº 10830.922721/2009-08
Acórdão n.º **3001-000.587**

S3-C0T1
Fl. 394

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Da conclusão

Por todo o exposto, encaminho voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento, mantendo-se a decisão exarada em primeira instância.

(assinado digitalmente)
Orlando Rutigliani Berri