



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

Processo n° 10865.001414/2009-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-005.149 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2018
Matéria IPI AÇUCAR
Recorrente ABENGOA BIOENERGIA SÃO JOÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 15/07/2004, 31/07/2004, 15/08/2004, 31/08/2004, 15/09/2004, 30/09/2004

CRÉDITO . INSUMOS.

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

SUSPENSÃO.

Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Cássio Schappo, Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Tiago Guerra Machado.

Relatório

Por bem descrever os fatos reproduzo o relatório que consta no acórdão recorrido:

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa acima identificada, em que foi constituído crédito no valor total de R\$ 137.896,52, incluídos nesse valor o principal, multa proporcional e juros de mora, em função das seguintes infrações:

a) O estabelecimento creditou-se do imposto referente às entradas de materiais diversos empregados em serviços de manutenção industrial ou destinados ao consumo, os quais não se enquadram no conceito de insumos de produção.

b) O estabelecimento deu saída ao produto açúcar cristal especial (TIPI 17.01.11.00) utilizando-se indevidamente da suspensão prevista no art. 44 do RIPI/2002 e art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002. Segundo a fiscalização, a impugnante não apresentou as declarações das respectivas empresas adquirentes, necessárias na época da efetivação das vendas.

2. Cientificada em 30.06.2009, a interessada apresentou, tempestivamente, em 30.07.2009, impugnação (fls. 157/159) na qual apresenta os seguintes argumentos:

“(I) A apresentação da declaração de suas atividades preponderantes não constitui o fator constitutivo do direito de adquirir açúcar cristal com suspensão do IPI. Esse direito foi criado no ‘caput’ do artigo 29. Os parágrafos desse artigo contêm disposições que servirão de prova da preponderância das atividades asseguratórias do direito a que se refere o ‘caput’. As empresas a quem a Impugnante vendeu açúcar com suspensão do IPI efetivamente tinham aquela atividade preponderante, como se evidencia das declarações que, embora a destempo, dirigiram à ora Impugnante e que se encontram nos autos a fls. 75, 76, 77 e 78.

Ainda que não se admita que a falta desse documento formal tenha, por si só, o condão de fazer tábula rasa do direito da adquirente, está, assim, suprida a obrigação da adquirente de fazer a declaração formal da preponderância de suas atividades, nada restando a impedir o direito de adquirir açúcar com suspensão do IPI.

(II) Tanto no plano da incidência do ICMS como do IPI sobre mercadorias entradas em estabelecimento industrial, os contribuintes tiveram de enfrentar a tormentosa questão de definir quais as mercadorias que integram o produto final ou se

consomem no processo produtivo, gerando, assim, direito a crédito para o adquirente, e quais aquelas que se destinam a uso e consumo no estabelecimento, sendo este, pois, o consumidor final das mercadorias adquiridas. A Impugnante optou por procurar ajuda técnica em profissionais de alta competência, tendo contratado para a elaboração de parecer técnico que pusesse termo às dúvidas, notadamente dos casos limites, o IPT da USP. Depois de meses de exame 'in loco' da natureza e da destinação de cada matéria prima adquirida pela agroindústria açucareira, os especialistas do IPT produziram de alta confiabilidade, um exemplar do qual a Impugnante junta a este expediente. Nesse manual, há referência expressa à grande maioria das mercadorias mencionadas neste tópico do auto de infração, considerando as como insumos da produção. Diante das razões de ordem técnicas levantadas, a Impugnante está convencida da correção do procedimento que adotou."

A 3ª Turma da DRJ/BEL prolatou o acórdão nº 01-26.620, em Sessão de 02 de julho de 2013 e por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O contribuinte apresentou recurso voluntário onde reitera os argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

A ação fiscal foi efetuada para realização de Auditoria Fiscal em relação ao PER/DCOMP, onde foram analisados os arquivos fornecidos pelo contribuinte após intimação. Segundo consta do Termo de Constatação Fiscal, fls. 51 e sgs., foram analisados os créditos escriturados e insumos adquiridos, os débitos, os saldos e a regularidade cadastral dos fornecedores.

Após a análise da fiscalização, foi glosada a entrada de eletrodos e fios para solda, por se tratarem de materiais diversos empregados em serviços de manutenção industrial que não se enquadram nas hipóteses de insumos de produção estabelecidos no art. 164 do RIPI/2002.

A recorrente apresenta, junto à impugnação, laudo do IPT, fls. 180 e sgs., por ela contratado sobre cada um dos componentes relacionados com a produção de açúcar e de álcool.

O laudo relata como acontece o processo de produção na Usina São João. Nas tabelas, fls. 195 e sgs., identifica os produtos utilizados em cada etapa da produção. Na Tabela 1 do laudo podemos observar a inclusão de eletrodos para a etapa de processamento e moagem. Essa é a única referência encontrada aos insumos glosados no laudo apresentado.

A impugnação é genérica, sendo somente apresentado o laudo do IPT, que relata o constatado durante uma visita técnica e como se dá o processo de produção de maneira geral. A visita técnica ocorreu em 10/11/2004 e a PER/DCOMP foi transmitida em 15/10/2004, portanto anterior à visita técnica e relativa a fatos ocorridos nos meses anteriores.

Conforme já bem esclarecido no acórdão recorrido, não há que se aceitar impugnação genérica. O Decreto nº 70.235/1972 estipula a necessidade de fundamentação das alegações:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

...

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Pela leitura de ambas as peças, impugnação e recurso voluntário, conclui-se pela falta de atendimento das condições elencadas no art. 16 do PAF. O contribuinte não demonstrou quais os itens da glosa que estava contestando, apesar de a autuação ser clara para identificar que foram glosados os eletrodos e fios para solda. O laudo, conforme já explicado, é genérico e refere-se a uma visita que foi efetuada *a posteriori* na fábrica, servindo apenas para demonstrar como se realiza o processo produtivo da empresa.

Mesmo superando essas deficiências nas peças recursais e partindo para a análise da documentação recebida após intimação vemos que a fiscalização glosou as notas fiscais referentes aos eletrodos e fios para solda por entender que eles não atendiam ao disposto no RIPI/2002, sendo identificados como materiais diversos empregados em serviços de

manutenção industrial que não se enquadram nas hipóteses de insumos de produção estabelecidos no art. 164 do RIPI/2002:

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;

Também socorre à interpretação o Parecer Normativo CST nº 65/1979, que apesar de já publicado há muitas décadas é o entendimento utilizado até hoje para definição do alcance da lei e é citado reiteradas vezes nas decisões do CARF:

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 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 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 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.

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.

11 - Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente."

Logo da leitura do artigo 164 e do Parecer acima reproduzido temos que somente darão direito a crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens, que não forem contabilizados no ativo permanente, que se consumam por decorrência de um contato físico sobre o produto em fabricação.

Conforme já decidido reiteradas vezes por esse CARF somente podem ser considerados produtos intermediários para aproveitamento de créditos do IPI aqueles produtos que forem consumidos no processo produtivo mediante ação direta do insumo sobre o produto em fabricação.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 10/07/2003 a 31/12/2003

*IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS
INTERMEDIÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO.*

Caracterizam-se como produtos intermediários, para a finalidade de aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aqueles não compreendidos entre os bens do ativo permanente que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados imediata e integralmente no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Inteligência dos Pareceres Normativos CST n.ºs 181/74 e 65/79 e REsp 1.075.508/SC (art. 543-C do Código de Processo Civil). Acórdão n.º 3401-003.057, de 26 de janeiro de 2016, Conselheiro Robson José Bayerl.

Ora, a recorrente é produtora de açúcar e não demonstrou ou apresentou provas sobre se os produtos glosados seriam produtos intermediários e sofreriam ação direta sobre o produto em fabricação. E a fiscalização conclui que os produtos eram aplicados no reparo de equipamentos, por isso deixo de acatar as alegações da recorrente.

A segunda alegação da recorrente diz respeito à saída com suspensão de açúcar. Segundo a fiscalização o sujeito passivo realizou vendas do produto utilizando-se da suspensão de IPI conforme inciso I do art. 44 do RIPI/2002 e do art. 29 da Lei nº 10.637/2002:

Art. 44. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do Imposto:

I - as MP, PI e ME, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 9, 11, 12, 15 a 20, 30 e 64, no código 2209.00.00, e nas posições 21.01 a 2105.00, da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 31, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 30). (grifos nossos)

...

§ 3º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão (Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 31, § 7º):

...

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos (Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 31, § 7º, inciso II).

A empresa apresentou as declarações fornecidas pelas empresas adquirentes, entretanto a fiscalização não aceitou algumas das declarações por não terem sido feitas à época da efetivação das vendas. A recorrente entende que a apresentação das declarações não constitui o fator constitutivo do direito e que a entrega a destempo supre a necessidade.

Ouso divergir do entendimento da empresa. O §7º do art. 29, da Lei nº 10.637/2002, é claro ao prescrever que ao sair do estabelecimento industrial com suspensão as empresas adquirentes devem declarar ao vendedor que atendem aos requisitos da Lei. Não há como ler o art. 29 da Lei de forma separada. O momento da declaração é o da saída com suspensão, ou seja, quando da saída da mercadoria do estabelecimento industrial com suspensão tem que haver uma declaração, já efetuada ou efetuada no mesmo instante, que quem compra atende aos requisitos da Lei.

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

Nesse ponto acompanho o posicionamento da DRJ no acórdão recorrido que a declaração referida no dispositivo não pode ser emitida a qualquer tempo, mas deve sim anteceder à remessa do produto pelo industrial que o fabrica, assim "*Há uma condição prévia a ser atendida: o adquirente declara sua condição de usufruto do benefício ao seu fornecedor e este só dá saída ao produto com suspensão do IPI depois de estar de posse da declaração do adquirente*".

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora