



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	11050.000112/98-04
Recurso nº	202-121.596 Especial do Contribuinte
Matéria	Crédito presumido materiais intermediários
Acórdão nº	CSRF/02-02.644
Sessão de	23 de abril de 2007
Recorrente	Indústrias Alimentícias Leal Santos Ltda
Interessado	Fazenda Nacional

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/09/1997

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. COMBUSTÍVEIS E GASES.

Somente geram direito ao crédito presumido de IPI os materiais intermediários que se enquadrem no conceito jurídico de produto intermediário, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação. Parecer Normativo CST nº 65/79.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA do CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto que deu provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
Presidente

ANTÔNIO CARLOS ATULIM
Relator

Relator

FORMALIZADO EM: 23 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, , MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, ANTONIO BEZERRA NETO, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, FLAVIO DE SÀ MUNHOZ e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 202-14.600, de 26 de fevereiro de 2003 (fls. 205/220), no qual negou-se provimento ao recurso voluntário quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos seguintes produtos: amônia, gás, gelo, pallets para armazenagem, material para manutenção dos barcos de pesca, oxigênio, sabão líquido neutro e soda cáustica. O não provimento do recurso foi fundamentado no fato de que tais produtos não se consumiram ou se desgastaram em contato físico direto com o produto em fabricação.

O recurso foi baseado no art. 32, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. A recorrente atacou o conceito de insumo adotado nas razões de decidir do acórdão recorrido ao restringi-lo às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se integrem ao produto final, ou que não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação por meio de contato físico direto do insumo com o produto em fabricação ou vice-versa. Segundo a defesa, esta restrição feita com base no Parecer Normativo CST nº 65/79 é ilegítima, pois além de não encontrar amparo legal viola o art. 110 do CTN. Todos os produtos intermediários utilizados para a captura do pescado e sua imediata industrialização terão que obrigatoriamente compor a base de cálculo do crédito presumido, pois além de serem indispensáveis à obtenção do produto final, sofreram a incidência das contribuições ao PIS e Cofins nas etapas anteriores. Nas fls. 233/234 do recurso citou os produtos intermediários informando o papel de cada um deles no processo produtivo. Pleiteou a correção do ressarcimento pela taxa Selic e requereu a reforma da decisão recorrida.

Por meio do despacho nº 202-00.025, de 01/03/2004 (fl. 333) foi dado seguimento ao recurso especial apenas quanto aos insumos “combustível” e “gás”.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou dentro do prazo regimental as contra-razões de fls. 339/351, propugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

Regularmente notificado do despacho nº 202-00.025 o contribuinte não apresentou contra-razões.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Na questão do crédito presumido decorrente da utilização de produtos intermediários, a controvérsia gira em torno da adoção do conceito econômico ou jurídico de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que são os insumos geradores de crédito presumido de IPI, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, art. 1º.

O parágrafo único do art. 3º dessa lei é de clareza vítreia ao mandar aplicar subsidiariamente a legislação do IPI para o estabelecimento dos conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

No mesmo sentido de aplicar-se subsidiariamente a legislação do IPI são os comandos da Portaria MF nº 38, de 1997, art. 3º, § 16 e da IN SRF nº 23, de 1997, art. 8º, parágrafo único, que, ao regulamentarem os dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996, preceituaram de modo expresse que: “*Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI*” (o grifo não consta no original).

Ora, o significado e o alcance do vocábulo *legislação* no subsistema jurídico-tributário nos é fornecido por interpretação autêntica no art. 96 do CTN e engloba as normas complementares previstas no art. 100 do mesmo diploma, entre as quais incluem-se os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Depreende-se daí que o legislador, ao mencionar expressamente a utilização subsidiária da legislação do IPI, além fazer a opção pelo conceito jurídico de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quis também limitar a abrangência do conceito àquele previsto no regulamento e nos demais atos normativos baixados para complementá-lo.

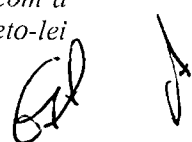
Nessa linha de raciocínio é perfeitamente válida aplicação da orientação administrativa contida na norma complementar batizada com o nome de Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, elidindo-se, com isso, a arguição de sua ilegalidade.

A propósito, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, elucida a correta interpretação do inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde ao mencionado inciso I do art. 82 do RIPI/82.

Pela importância do entendimento ali expendido, cumpre reproduzir as disposições do aludido Parecer:

“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



n.º 34, de 18 de novembro de 1966, repetida "ipsis verbis" pelo artigo 1.º do Decreto-lei n.º 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 n.º 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei n.º 3.466, art. 2.º, alt. 8.º):

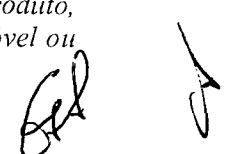
I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos 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 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, 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.

....."

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.

No mesmo sentido, eis o que dispõe a norma complementar contida no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974:

"...não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas... bem como os produtos empregados na

manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento...”

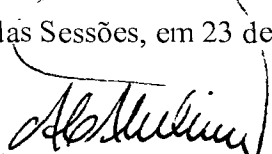
Como se vê, ao contrário do alegado, não houve violação do art. 110 do CTN. A uma porque o conceito jurídico de insumo não foi alterado, mas apenas restringido por atos infralegais que têm pleno amparo no art. 100 do CTN e no art. 6º da Lei nº 9.363/96. A duas porque o conceito de “insumo” não foi expressa ou implicitamente utilizado pela constituição para definir ou limitar competências tributárias.

Desse modo, forçoso concluir que o combustível e o gás, conquanto possam estar compreendidos no conceito econômico de insumo, não estão aptos a gerar crédito presumido de IPI por não terem sido contemplados pela legislação do IPI, nos moldes preconizados pela Lei nº 9.363, de 1996, art. 3º, parágrafo único.

Inexistindo direito ao principal perdeu objeto a análise do direito ao ressarcimento pela taxa Selic.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de abril de 2007


ANTONIO CARLOS ATULIM

