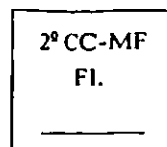
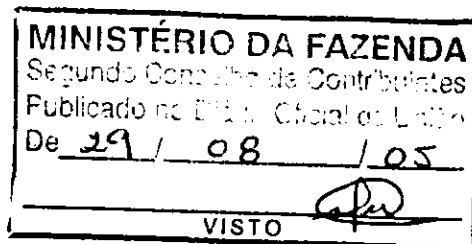




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000-400/00-22
Recurso nº : 119.837
Acórdão nº : 201-77.459



Recorrente : COMPANHIA SIDERÚRGICA DE TUBARÃO
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES.

Improcedem as arguições de nulidade quando o recurso voluntário apresenta argumentação robusta rebatendo as teses da Fiscalização.

DILIGÊNCIAS.

Indefere-se o pedido de diligência quando inexistir matéria de fato a ser deslindada ou quando tenha por objetivo a inversão do ônus da prova.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.

Em face da alteração da sistemática de apuração do crédito presumido de IPI a partir de 1997, os beneficiários do incentivo devem submeter-se ao ajuste previsto no art. 4º da IN SRF nº 103/97.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. COMBUSTÍVEIS. ENERGIA ELÉTRICA. ÁGUA CLARIFICADA.

Só geram direito ao crédito presumido materiais intermediários 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. Parecer Normativo CST nº 65/79.

MULTA. FALTA DE RECOLHIMENTO. USO INDEVIDO DE BENEFÍCIO FISCAL.

A multa por uso indevido de benefício fiscal só pode ser infligida quando não restar caracterizada a falta de recolhimento, inexistindo possibilidade jurídica para a cumulação de ambas.

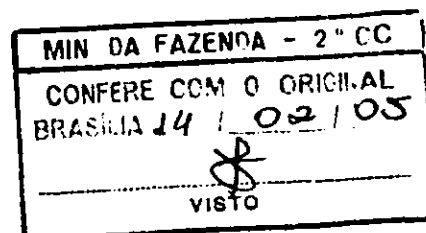
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA SIDERÚRGICA DE TUBARÃO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Sérgio Gomes Velloso, Gustavo Vieira de Melo Monteiro e Rogério Gustavo Dreyer, que davam provimento quanto ao direito ao crédito relativo aos insumos água clarificada, energia elétrica, gás natural e óleo combustível. Vencida, ainda, a Conselheira Adriana Gomes Rêgo Galvão, que negava provimento total.

Sala das Sessões, em 16 de fevereiro de 2004.

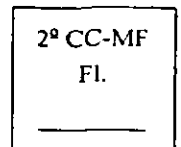
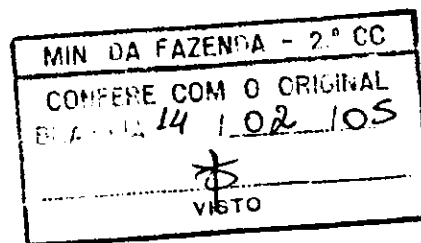
Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente e Relatora



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Serafim Fernandes Corrêa.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11543.000400/00-22
Recurso nº : 119.837
Acórdão nº : 201-77.459

Recorrente : COMPANHIA SIDERÚRGICA DE TUBARÃO

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos em exame no presente processo, adoto e transcrevo o relatório da decisão recorrida (fls. 674/681):

"Trata o presente processo do auto de infração de fls. 449/465, com os anexos de fls. 01/448, lavrado pela DRF/VITÓRIA/ES, contra a interessada acima identificada, para exigir o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI -, no valor correspondente a R\$ 77.065,37, acrescido da multa proporcional de 75%, estabelecida pelo art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com redação do art. 45 da Lei nº 9.430/1996, e dos juros de mora, e a multa isolada do art. 46, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, no valor correspondente a R\$ 994.906,41.

Origina-se a autuação na constatação, em procedimento fiscal de verificação da legitimidade do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/1996, objeto de pedidos de ressarcimento combinado com compensação (processos 13770.000223/97-86, 13770.000362/97-82, 13770.000574/97-51 e 13770.000088/98-13, os últimos três apensados ao primeiro) apresentados pela interessada, da existência de erros na apuração do valor do crédito presumido, tendo-lhe sido reconhecido, conseqüentemente, direito a um valor menor de crédito. O crédito presumido de IPI, ao qual a interessada entendia fazer jus, foi, parte, compensado com o IPI devido nas saídas de seus produtos industrializados e, parte, utilizado na compensação com outros tributos devidos, conforme os citados pedidos de ressarcimento/compensação. Em conseqüência da alteração do valor do crédito presumido, exige-se, no presente auto de infração, o IPI que foi indevidamente compensado em janeiro de 1997, e que, portanto, deixou de ser recolhido, com a fundamentação legal dos artigos 29, II, 54, 56, 57, III, 59, 62, 107, II, e 112, IV, todos do RPI/1982, aprovado pelo Decreto nº 87.981/1982, e a multa isolada por ressarcimento indevido decorrente de incentivo fiscal, conforme consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 456 e do Relatório do Auto de Infração de fls. 458/465.

Às fls. 458/465, o citado Relatório do Auto de Infração, por meio do qual o autuante apresenta suas conclusões a respeito da legitimidade do crédito presumido, cujo direito a interessada pleiteia, a seguir sintetizadas:

- à luz da legislação de regência do benefício fiscal pleiteado, há divergências quanto aos valores da receita operacional bruta e das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem;
- no que diz respeito à receita operacional bruta, a interessada utilizou os valores constantes do seu balancete analítico. Ocorre que, entre esses valores e os escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI, existem pequenas diferenças, demonstradas às fls. 443. Por esse motivo foram adotadas, como receita operacional bruta, as saídas informadas no livro fiscal, excluídas do valor do IPI destacado e adicionadas as receitas de prestações de serviço, lançadas no balancete analítico;
- no que diz respeito às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, as diferenças existentes são '... oriundas não apenas de método de cálculo ou ajuste utilizados, mas também, de ordem conceptual e interpretativa ...';



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 11543.000400/00-22
Recurso n^o : 119.837
Acórdão n^o : 201-77.459

MIN. DA FAZENDA - 2 ^o CC
CONFERE COM O ORIGINAL
14 02 105
VISTO

2 ^o CC-MF
Fl.

- conforme o disposto no art. 3^o, parágrafo único, da Lei n^o 9.363/1996, confirmado pelas disposições do art. 3^o, § 16, da Portaria MF n^o 38/1997 e do art. 8^o, parágrafo único, da IN SRF n^o 23/1997, a definição dos conceitos de produção, matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem será a da legislação do IPI;

- portanto, o alcance dos termos "matéria-prima, material intermediário e de embalagem" deverá estar em consonância com o RIPI/1982, art. 82, à época vigente, e sua interpretação oficial, consubstanciada nos pareceres normativos exarados pela Receita Federal, como o Parecer Normativo CST n^o 65/1979;

- de acordo com os mesmos, para que possam ser considerados matéria-prima ou material intermediário, os insumos devem ser consumidos (assim entendido, além do consumo normal, também o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas) em decorrência de uma ação (contato físico) direta com o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida; não podem ser partes nem peças de máquinas; e não podem estar compreendidas no ativo permanente.

- essa interpretação corroborou com a exposta no Parecer Normativo CST n.º 181/1974, item 13;

- no mesmo sentido, o Segundo Conselho de Contribuintes já firmou seu entendimento, conforme se depreende da leitura do Acórdão n.º 202-11.198/99;

- assim, foram glosados os valores relativos à energia elétrica, água, óleo diesel, lubrificantes, graxas, fluidos, gás natural e correias transportadoras, visto as informações da interessada sobre as funções desses insumos;

- quanto ao ICMS agregado à planilha de custo, o total apresentado pela interessada foi ajustado com a exclusão dos valores pagos sobre energia elétrica e serviços de transportes, bem como, da parcela relativa aos materiais utilizados pela interessada e não aceitos pela fiscalização; e

- foi providenciada a exclusão da parcela das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos no mercado interno, existentes em estoque em 31/12/1996, já que a interessada não a tinha feito, conforme previsto no art. 4^o da IN SRF n.º 103/97. A exclusão foi feita a partir do mês de janeiro até seu completo aproveitamento, adotando-se o raciocínio que aqueles produtos serão os primeiros a serem consumidos (PEPS).

Termina o autuante seu relatório, descrevendo as infrações verificadas, em consequência da alterações por ele feitas no valor do crédito presumido apurado pela interessada, - falta de recolhimento do IPI e ressarcimento indevido decorrente de incentivo fiscal -, e fazendo consignar que foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, já que a parte do crédito presumido indevida foi compensada com IPI e IRRF, o que configuraria a infração definida no art. 2^o, II, da Lei n.º 8.137/1990.

Cientificada da autuação, fls. 455, a interessada apresentou a impugnação de fls. 468/494, mediante a qual, primeiramente, apresenta relato dos fatos (item II) e da própria autuação fiscal (item III), e após, expõe suas razões de defesa, a seguir resumidas:

1- Como preliminar (item IV), a "... nulidade de pleno direito da pretensão fiscal formalizada no auto de infração ora impugnado, seja por denunciar um flagrante caso de procedimento fiscal desprovido da necessária fundamentação, seja por evidenciar uma



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 11543.000400/00-22
Recurso n^o : 119.837
Acórdão n^o : 201-77.459

MIN. DA FAZENDA - 2. ^a CC
CONFEPE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 14 / 02 / 05
VISTO

2^o CC-MF
Fl.

inequívoca hipótese de aviltamento e cerceamento do princípio constitucional da ampla defesa.", visto que:

- *não se vislumbra, em qualquer parte do auto de infração, qual seria a fonte das informações, bem como, quais elementos levaram a fiscalização à conclusão de que os valores apresentados em seu auto são os corretos, ao invés daqueles declarados pela interessada;*

- *de fato, não dispõe a interessada de elementos suficientes para empreender a ampla defesa de seus interesses e justificar ou contra-argumentar os procedimentos que, da parte da fiscalização, motivaram a imposição das penalidades adjacentes;*

- *a fundamentação da autuação, mediante a descrição exaustiva dos fatos, é que permitiria que a interessada se manifestasse e comprovasse a idoneidade de seu procedimento;*

- *assim, não sendo possível compreender a motivação do autuante, resta prejudicado o exercício da defesa, com vista a afastar todos e quaisquer elementos que possam ter sido considerados pelo mesmo;*

- *o auto de infração é excessivamente conciso, não fundamentado e totalmente estéril quanto à sua própria compreensão, não sendo possível extrair-se dele mínimos elementos de convicção, que possibilitem aferir algum fundamento da exigência tributária nele consubstanciada;*

- *especificamente no que tange o item "001 – IPI LANÇADO / NÃO RECOLHIMENTO OU A MENOR", o auto de infração não trata de demonstrar a infração imputada à interessada, ou seja, não contém nenhuma indicação da origem dos fatos apurados e/ou da forma como se deu tal apuração; e*

- *nem se diga que o ônus da prova caberia, em princípio, à interessada, haja vista que esta não pode simplesmente ser compelida a fazer prova negativa de uma autuação fiscal sem que sequer lhe tenha sido dada prévia e satisfatória ciência da motivação que levou a fiscalização a autuá-la;*

Ilustrando a importância da fundamentação do auto de infração, sendo sua ausência vício insanável, por acarretar cerceamento do direito de defesa, concretizando caso de nulidade da autuação, traz a interessada, aos autos, a legislação pertinente e ampla jurisprudência e doutrina.

2- No mérito (item V):

2.1- Do crédito tributário lançado à título de IPI - dos ajustes efetuados pela fiscalização concernentes à receita operacional bruta (item V.1):

- *o crédito presumido do IPI, a partir do exercício 1997, deveria ser apurado com base nos insumos nacionais utilizados na produção, conforme disposto na Lei n.º 9.363/96, e não mais nos adquiridos, como dispunha a MP n.º 674/94;*

- *durante o ano de 1997, a interessada " ... passou a adotar o procedimento estabelecido pela Lei n.º 9.363/96; entretanto, de forma imprópria, na medida em que deixou de efetuar o estorno, em janeiro de 1997, da parcela utilizada no processo produtivo, que tinha sido adquirida no exercício anterior, tudo a indicar que este é o procedimento questionado pelos Srs. Auditores Fiscais. ";*

- *depreende-se que o entendimento da fiscalização é de que, pelo fato de a interessada ter se utilizado, durante o ano-calendário de 1996, de crédito presumido de IPI com base*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASIL 14/02/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11543.000400/00-22
Recurso nº : 119.837
Acórdão nº : 201-77.459

nas aquisições, teria ocorrido utilização em duplicidade nos primeiros meses do exercício de 1997;

- em face desse entendimento, a fiscalização realizou "... o estorno de toda a parcela de consumo utilizado no benefício em janeiro de 1997, tendo sido apurado, então um montante de crédito presumido de IPI insuficiente para as compensações já efetuadas pela impugnante, o que teria ocasionado compensações inconsistentes de IPI, que ora está sendo exigido por meio do auto de infração objeto da presente impugnação.";

- todavia, a interessada, por adotar a prática da manutenção de estoques mínimos, entende que suas aquisições mensais de insumos seriam suficientes para suportar o consumo no processo produtivo, de forma a garantir a não utilização de materiais adquiridos em meses anteriores;

- desta feita, o procedimento adotado pela fiscalização, no que tange ao estorno total do montante utilizado na apuração do crédito em janeiro de 1997, mostra-se de todo improcedente, tendo em vista que as aquisições efetuadas dentro do próprio mês de janeiro de 1997 suportariam, se não totalmente, grande parte do consumo de insumos no processo produtivo;

- se tal premissa tivesse sido levada em consideração, à evidência que o montante a ser estornado seria significativamente inferior, ficariam afastadas quaisquer alegações no sentido de que teriam ocorrido compensações indevidas de IPI, fazendo cair por terra a indigitada autuação fiscal;

- pelo exposto "... é de todo insubsistente o lançamento fiscal a título de IPI que está exigido no Auto de Infração ora impugnado ..."; e

- se esse não for o entendimento da autoridade julgadora, a interessada requer, nos termos do disposto no inc. IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, com as alterações, introduzidas pela Lei n.º 8.748/1993, que seja determinada a realização de diligência, de modo a permitir a confrontação dos cálculos apresentados pela fiscalização com as planilhas de cálculo ora juntadas, observado em qualquer caso o disposto no art. 18, § 3º, do referido Decreto;

2.2- Das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo de industrialização:

- para fins de conceituação desses itens, cujos montantes deverão compor a base de cálculo do benefício em questão, dispôs o art. 3º, parágrafo único, da Lei n.º 9.363/96, que os conceitos de receita bruta operacional, produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem deverão ser aqueles adotados, respectivamente, pela legislação do Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados;

- pela literalidade do disposto no art. 82, inc. I, do RIPI/1982, depreende-se que "... se a matéria-prima e o produto intermediário forem consumidos no processo de industrialização, mesmo não integrando o produto final, ainda assim o estabelecimento fará jus ao crédito ...";

- diante da clareza dos conceitos de matéria-prima e produtos intermediários na própria legislação do IPI, não há que se perquirir o alcance desses conceitos, tal como pretendido pela fiscalização, na medida em que a norma em questão fala por si mesma;

- quanto ao Parecer Normativo CST n.º 65/1979, invocado pela fiscalização, pode-se destacar o disposto no item 10.2, que ao esclarecer que a expressão 'consumidos' deve

Sou



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000400/00-22
Recurso nº : 119.837
Acórdão nº : 201-77.459

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
COMPETE COM O ORIGINAL
14 de 105
VISTO

2º CC-MF
Fl.

ser entendida em sentido amplo, demonstra que não há como prevalecer o entendimento de que a parte final do art. 82 do RPI/82 não deve ser interpretado de maneira extremamente abrangente;

- à luz, também, do entendimento do citado Parecer Normativo, para fins de enquadramento (ou não) dos insumos utilizados pela interessada em seu processo produtivo como matérias-primas e produtos intermediários, segundo a conceituação adotada pela legislação do IPI, torna-se imprescindível a análise do processo de industrialização desenvolvido;

- nesse sentido, a interessada junta Pareceres Técnicos elaborados pelo IPT – Instituto de Pesquisas tecnológicas e pelo CTUFES – Centro Tecnológico da Universidade Federal do Espírito Santo;

- dos 646 itens (matérias-primas e produtos intermediários) analisados pelo IPT, constatou-se que todos, sem exceção, são empregados e consumidos no processo de produção de ferro-gusa e de aço, incorporando-se ou não ao produto final fabricado;

- dentre esses 646 itens encontram-se as correias transportadoras, lubrificantes, fluido hidráulico e graxas lubrificantes;

- no que diz respeito à energia elétrica consumida no processo produtivo e utilizada como força motriz para fins de acionamento de máquinas e equipamentos, não há o que se discutir quanto à natureza do referido insumo (material intermediário);

- nesse sentido, encontram-se as decisões proferidas pelos Tribunais Administrativos, a exemplo dos acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes e as decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Federal de Recursos;

- à vista do exposto, não deve prosperar a glosa dos valores relativos à água, energia elétrica, gás natural, óleo diesel, lubrificantes, fluidos, graxas e correias transportadoras;

- desta feita, se os insumos equivocadamente glosados pelo fisco atendiam (como, de fato, atendem) aos ditames da legislação do IPI vigente à época em que foram apurados os créditos presumidos objetos dos pedidos de ressarcimento formulados, não há que se falar em ressarcimento indevido de incentivo fiscal de modo a incidir a aplicação da penalidade prevista no art. 46, § 2º, da lei n.º 9.430/1996 (multa de ofício aplicada isoladamente sobre as diferenças supostamente encontradas entre o montante do incentivo fiscal recalculado pela fiscalização e os valores compensados pela interessada);

- da mesma forma, há que ser mantida a compensação dos tributos efetuada de pleno direito pela interessada; e

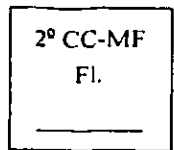
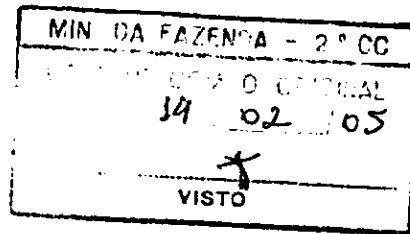
- impõe-se a desconsideração de quaisquer representações fiscais para fins penais, até mesmo porque compete privativamente a autoridade fiscal dizer da existência de tributo devido. Assim, antes de apurada, de forma definitiva, a existência de ilícito tributário, não há que se falar em ilícito penal.

Por fim, requer a interessada:

a) que, preliminarmente, à luz dos arts. 9º e 59, II, do Decreto nº 70.235/1972 (com a redação dada pela Lei nº 8.748/1993), e dos arts. 5º, LV, 37, 60, § 4º, IV, 93, IX e X, da Constituição Federal de 1988, seja declarado insubsistente o lançamento fiscal;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11543.000400/00-22
Recurso nº : 119.837
Acórdão nº : 201-77.459

b) na hipótese de não ser acolhida a preliminar de nulidade, que seja julgado improcedente o auto de infração, haja vista os equívocos em que incorreu o autuante, nos cálculos para determinação do imposto lançado;

Requer, ainda, a exclusão da imposição de quaisquer penalidades e acréscimos moratórios (multas, juros e correção monetária), uma vez que não foi descumprida obrigação tributária alguma, e que seja ressaltado o seu direito de ser notificada da juntada de qualquer documento, bem como de qualquer outro fato superveniente que venha a ocorrer no processo administrativo em questão, a fim de que possa se manifestar sobre os mesmos."

A autoridade de primeira instância julgou procedente o lançamento e proferiu a Decisão DRJ/RJO nº 1.256, de 31/08/2001 (fls. 674/684) assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 10/01/1997 a 06/01/1998

Ementa: CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI (LEI N.º 9.363/1996). RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. Uma vez comprovado que o valor do crédito presumido, ao qual a interessada tem direito, é menor do que o por ela pretendido, torna-se imprópria a compensação, da parte do crédito considerado indevido, com IPI e com outros tributos devidos. Em conseqüência, deve ser exigido o IPI que deixou de ser recolhido, em virtude da compensação incorreta, e a multa por ressarcimento indevido de incentivos fiscais (art. 46, § 2º, da Lei nº 9.430/1996), em função das compensações com os outros tributos.

Lançamento Procedente".

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário a este Conselho em 29 de outubro de 2001 (fls. 707/740), repisando os pontos expendidos na peça impugnatória e acrescentando, preliminarmente, que o auto de infração carece de indispensável fundamentação, na medida em que não se vislumbra, em qualquer parte do mesmo, a fonte das informações obtidas, bem como quais elementos levaram a autoridade fiscal à conclusão de que os valores apresentados pela ora recorrente estão incorretos.

No mérito, alega que a Fiscalização não aplicou a verdadeira multa de ofício isolada, mas sim aplicou uma segunda multa que não tem fundamento legal, razão pela qual deve ser este segundo lançamento cancelado por este Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes. Aduz que o pedido de ressarcimento do Processo Administrativo nº 13770.000223/97-86 e este auto de infração estão umbilicalmente ligados, sendo imprescindível reconhecer que a compensação efetuada pela ora recorrente estava correta para declarar a inexistência de crédito de IPI a ser lançado.

Em relação aos "ajustes" efetuados pela Fiscalização concernentes à receita operacional bruta, a recorrente não pode tecer suas considerações sobre o assunto, tendo em vista que não foi informada sobre o que teria dado causa a eles. Desta forma, não tendo sido apresentadas pela Fiscalização planilhas "abrindo" o cálculo da alegada diferença, é praticamente impossível para a recorrente chegar à origem dos "ajustes" efetuados.

Argumenta que em sua impugnação de fls. 468/494 esclareceu que adota a prática de manutenção de estoques mínimos e que suas aquisições mensais de insumos são suficientes para suportar o consumo no processo produtivo, de forma a garantir a não utilização de materiais



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000400/00-22
Recurso nº : 119.837
Acórdão nº : 201-77.459

MIN DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
14 / 02 / 05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

adquiridos em meses anteriores. E com a finalidade de comprovar a adequação de seu procedimento, a recorrente anexou, à referida impugnação, planilhas (fls. 504/506) demonstrando a utilização do crédito presumido de IPI em alguns produtos utilizados em sua linha de produção. E para permitir a confrontação dos cálculos apresentados pelo Auditor Fiscal, requereu-se realização de diligência, a qual foi indeferida pela decisão recorrida. Desta forma, reitera o pedido para realização de diligência, segundo o disposto no artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

[Assinatura]
Finaliza esclarecendo que não há como prosperar o entendimento sufragado pela Decisão DRJ/RJO nº 1.050/2001, reiterado pela Decisão DRJ/RJO nº 1.256/2001, no sentido de confirmar a glosa dos valores relativos à água, energia elétrica, gás natural, óleo diesel, lubrificantes, fluidos, graxas e correias transportadoras, eis que tais insumos são, comprovadamente, utilizados e efetivamente consumidos no processo produtivo da recorrente. Desta feita, se os insumos equivocadamente glosados pelo Fisco atendiam (como de fato atendem) aos ditames da legislação do IPI vigente à época em que se apuraram os créditos presumidos objetos dos Pedidos de Ressarcimento formulados pela recorrente, não há que se falar em ressarcimento indevido de incentivo fiscal, muito menos a decorrente ausência de recolhimento de imposto a ensejar lançamento de ofício. Há, desta forma, que ser mantida a compensação dos tributos (IPI e IRRF) efetuada de pleno direito, na medida em que os valores utilizados a título de ressarcimento de créditos presumidos foram devida e regularmente apurados pela empresa nos termos das normas legais vigentes, impondo-se, assim, a desconsideração de quaisquer representações fiscais para fins penais, conforme pretendido pela Fiscalização, até mesmo porque compete privativamente à autoridade fiscal dizer da existência de tributo devido (artigo 142 do CTN). Assim, antes de apurada, de forma definitiva, a existência de ilícito tributário, não há que falar em ilícito penal.

É o relatório.

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000400/00-22
Recurso nº : 119.837
Acórdão nº : 201-77.459

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
ORIGINAL
14 02 105
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Em que pese o fato de a recorrente não ter obtido a medida liminar ordenando o seguimento do presente recurso sem a necessidade de efetuar o depósito legal, foi apresentada a carta de fiança bancária de fls. 745/746, que cobre 30% do valor do crédito tributário em discussão.

Considerando que o recurso preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, verifica-se que foram reproduzidas no recurso as arguições de nulidade apresentadas na impugnação.

Ora, no relatório de fls. 458/465 - do qual foi cientificado o representante legal da empresa -, a Fiscalização descreveu minuciosamente todas as irregularidades constatadas, fazendo remissão às planilhas de cálculo elaboradas e aos demais documentos juntados ao processo, o que permitiu à recorrente a inteira compreensão das irregularidades que lhe foram imputadas.

Prova disso é que o recurso voluntário trouxe às fls. 710/713 um breve resumo dos fatos que originaram o lançamento e, às fls. 721 e seguintes, robusta argumentação, na qual se defendeu até do indeferimento dos pedidos de ressarcimento e compensação, oportunidade em que também rebateu todos os argumentos da Fiscalização.

Logo, andou bem o julgador de primeira instância ao não acolher as arguições de nulidade apresentadas pela defesa.

Igualmente correto o indeferimento do pedido de diligência formulado, uma vez que inexistente controvérsia sobre matéria de fato a ser deslindada. Não cabe pedido de diligência formulado com o fito de inverter o ônus da prova.

Preliminares rejeitadas.

No mérito, o recurso procurou demonstrar que a empresa teria direito ao total do crédito presumido de IPI pretendido nos processos de ressarcimento, uma vez que foram contestados os "ajustes" (*sic*) promovidos pelo Fisco, os quais culminaram no deferimento parcial do pleito e na conseqüente não homologação da compensação promovida pelo sujeito passivo.

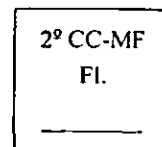
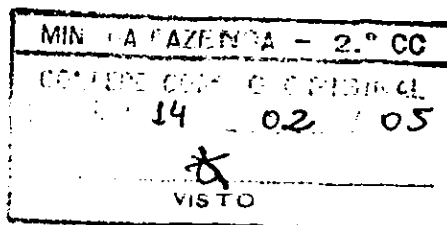
O relatório fiscal revela que o aproveitamento indevido do crédito presumido decorreu dos seguintes fatos: método de cálculo ou ajuste utilizado pela empresa e interpretação acerca do que seriam insumos capazes de originar o crédito presumido de IPI.

Relativamente aos cálculos, a recorrente alegou - mas em momento algum provou - que a não adoção do procedimento previsto no art. 4º da IN SRF nº 103/97 foi devido ao fato de suas aquisições mensais de insumos serem suficientes para suportar o consumo no processo produtivo, de forma a garantir a não utilização de materiais adquiridos em meses anteriores.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000400/00-22
Recurso nº : 119.837
Acórdão nº : 201-77.459



Ora, verificando-se as cópias do livro Registro de Inventário (fls. 199 e seguintes), apresentadas pela própria empresa em resposta à intimação de fl. 198, verifica-se que existiam estoques elevados em 31/12/96 e 31/12/97, o que desmente a alegação da contribuinte. Se eram realmente "ínfimos" como disse, e os insumos tivessem sido utilizados no mesmo período em que foram adquiridos, não existiriam estoques volumosos acumulados para serem registrados naquelas datas.

Nos termos do Decreto nº 70.235/72, art. 16, III, cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária. Tendo em vista não ter a defesa se desincumbido deste ônus, em virtude de não ter comprovado que o consumo dos insumos ocorreu no mês da aquisição, não há que se levar em conta esta alegação e nem de se determinar diligência para sanar a omissão. As planilhas apresentadas para tentar comprovar a alegação (tanto no processo de ressarcimento, como na impugnação), não servem de prova, pois não vieram lastreadas em nenhum documento.

Existindo estoques em 31/12/96, a empresa deveria ter adotado o procedimento previsto no art. 4º da IN SRF nº 103/97, o que justifica o ajuste promovido pelo Fisco.

No tocante à questão dos materiais intermediários, a controvérsia cinge-se à questão 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 vítrea 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 são os comandos da Portaria MF nº 38 e da IN SRF nº 23, ambas de 1997, que regulamentam os dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996, ao preceituarem, de modo expresso, no § 16 do art. 3º e parágrafo único do art. 8º, respectivamente, 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 de fazer a opção pelo conceito jurídico de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quis também limitar a abrangência do conceito ao previsto no regulamento e nos demais atos normativos baixados para complementá-lo.

Nessa linha de raciocínio é perfeitamente válida a 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 eventual 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. A FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 04/102/05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo n^o : 11543.000400/00-22
Recurso n^o : 119.837
Acórdão n^o : 201-77.459

Pela importância do entendimento ali expandido, 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 n^o 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei n^o 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8^a do artigo 2^o 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.

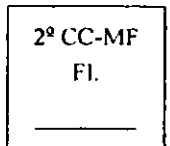
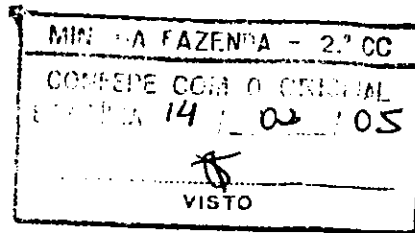
4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 11543.000-400/00-22
Recurso n^o : 119.837
Acórdão n^o : 201-77.459



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 RPI/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.

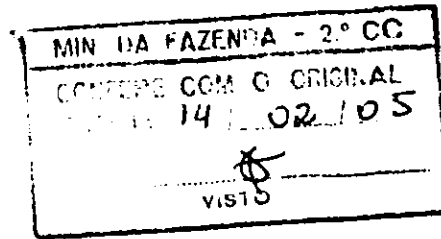
7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

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 n^o 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto n^o 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 n^o 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11543.000400/00-22
Recurso nº : 119.837
Acórdão nº : 201-77.459

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 'imediata 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 ..."

Desse modo, forçoso concluir que as correias transportadoras, os lubrificantes e as graxas, conquanto 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.

No tocante à multa por uso indevido de benefício fiscal, o § 6º do art. 461 do Regulamento de 1998 estabelece que as multas do art. 461 aplicam-se, também, aos que derem



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.000400/00-22
Recurso nº : 119.837
Acórdão nº : 201-77.459

MIN. FAZENDA - 2ª CC
RECURSO COM O ORIGINAL
14 02 105
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

causa a ressarcimento indevido do imposto decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal (matriz legal: Lei nº 9.430/96, arts. 44 a 46.)

Ora, as multas de que trata o referido art. 461 são as multas de ofício nos percentuais de 75% ou 150%, as quais são aplicáveis nos casos de falta de destaque do imposto; falta de recolhimento do imposto; ou recolhimento fora do prazo sem a multa de mora.

No caso dos autos a contribuinte calculou seu crédito presumido em montante maior do que o devido e utilizou este valor para abater o IPI devido por saídas no mercado interno.

Portanto, ocorreu falta de recolhimento do IPI, o que sujeita a contribuinte à multa de 75%, prevista no art. 461, I, do Regulamento.

Não existe possibilidade jurídica de infligir cumulativamente a multa do referido § 6º do art. 461 com a multa por falta de recolhimento, uma vez que neste caso o uso indevido do benefício fiscal gerou a própria falta de recolhimento do imposto. O “também” que consta do § 6º não autoriza a cumulação das duas penalidades. A hipótese descrita neste § 6º é para os casos em que o contribuinte obtém o ressarcimento em dinheiro (ou seja, quando não há falta de recolhimento de imposto). Nesta hipótese, em que há recebimento de dinheiro indevido por parte do sujeito passivo, aplica-se “também” as multas de ofício do referido art. 461. Vale dizer: autua-se infligindo isoladamente a mesma multa que seria cabível para a falta de recolhimento. O valor do principal não poderá, nesta hipótese, ser exigido por meio de auto de infração. Se o contribuinte não atender à intimação para devolver o que indevidamente recebeu a título de ressarcimento, só restará à União ajuizar uma ação ordinária de cobrança para reaver o que era seu por direito. É esta a verdadeira dicção do dispositivo.

Inexistindo possibilidade jurídica para a cumulação das duas penas, há que se excluir a multa isolada no valor de R\$ 994.906,41.

Em face do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja excluída a multa isolada por uso indevido de benefício fiscal no valor de R\$ 994.906,41.

Sala das Sessões, em 16 de fevereiro de 2004

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES