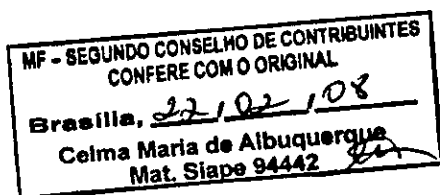
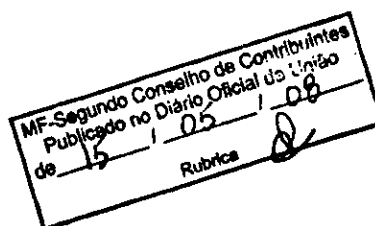




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	12686.000126/2001-91
Recurso nº	135.878 Voluntário
Matéria	IPI
Acórdão nº	202-18.637
Sessão de	13 de dezembro de 2007
Recorrente	AMAPÁ FLORESTAL E CELULOSE S/A AMCEL
Recorrida	DRJ em Recife - PE



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Exercício: 2001

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

A produção de prova pericial se perfaz necessária quando houver questões de fato a serem dirimidas. Inexistindo, não há que se falar em perícia, tampouco em cerceamento de defesa resultante de sua realização.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS ADMITIDOS.

Os insumos admitidos no cálculo do valor do benefício são apenas as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem assim conceituados pela legislação do IPI.

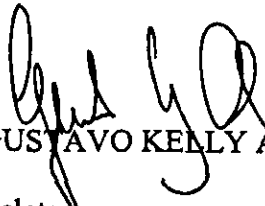
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

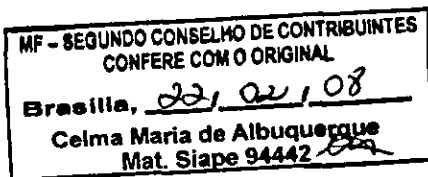
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


ANTONIO CARLOS ATULIM

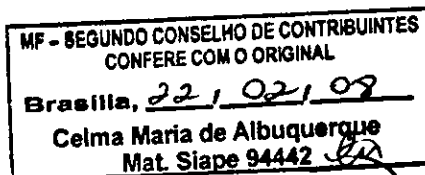
Presidente


GUSTAVO KELLY ALENCAR

Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López.



Relatório

"O contribuinte acima qualificado formalizou pedido de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 68.513,06, com fundamento na Portaria MF n.º 38/97, para o período de julho a setembro de 2001. As fls. 38, 44 e 53, encontram-se pedidos de compensação, nos valores que mencionam.

2. *A Delegacia da Receita Federal, através do Despacho Decisório de n.º 40/2005 (fls. 93/98), indeferiu integralmente o pedido de ressarcimento e não homologou os pedidos de compensação, com base nos seguintes fundamentos:*

2.1. *As notas fiscais apresentadas ao Fisco, e por este conferidas, 'não tem embasamento legal para efeito de inclusão como matérias-primas, produtos de embalagem e intermediários para o caso de produtos exportados, como está no Regulamento do IPI e decreto 2.637/98, com a interpretação do disposto no PN – CST 65/79 e Ato Declaratório Normativo – CST 08/98' (sic) (grifos no original);*

2.2. *Na relação constante do Livro de Registro de Entradas, há notas fiscais de combustíveis, fertilizantes, adubos, consumo de energia elétrica, pneus, baterias, mudas de eucalipto, frete etc. O produto final industrializado é denominado 'Cavaco de Pinus Caribea Hondurensis' (mais à frente, reproduz decisões administrativas, dispondo sobre o conceito de insumo);*

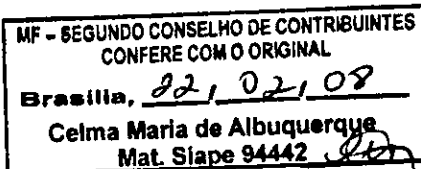
2.3. *Até a emissão do Despacho Decisório, o contribuinte deixou de apresentar outras notas fiscais imprescindíveis à análise fiscal, prevista no art. 4º, §§2º e 3º, da Norma de Execução CORAT/COFINS/COSIT n.º 04, de 22 de novembro de 2004.*

3. *No prazo legal, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 105/127), na qual aduz, em síntese apertada:*

3.1. *As notas fiscais juntadas aos autos por 'requerimento do Sr. Fiscal' não foram utilizadas diretamente para fins de apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI. A base de cálculo foi o custo dos insumos utilizados no processo produtivo;*

3.2. *É detentora de sistema de custo coordenado e integrado com a escrituração fiscal, conforme declarado no Demonstrativo do Crédito Presumido – DCP. Portanto, fez sua apuração com base no consumo efetivo (utilização) dos insumos dentro do período, não na aquisição destes como descrito no Despacho Decisório;*

3.3. *Caso o beneficiário do crédito presumido não possua sistema de custo coordenado e integrado com a escrituração comercial, a quantidade de insumos utilizados no cálculo deve ser determinada através do método PEPS, nos moldes do §8º do art. 3º da Portaria MF n.º 38/97 e na Instrução Normativa – IN SRF n.º 23/97. Assim, fica claro que o beneficiário do crédito presumido que possua sistema de custos coordenado e integrado fica obrigado a apurar o benefício com*



base na utilização dos custos dos insumos ligados ao processo produtivo;

3.4. Não assiste razão à fiscalização quando menciona que as 'minutas de cálculo confeccionadas pela requerente ainda são inconsistentes, não merecendo qualquer credibilidade para o caso em questão'. Inconsistentes são as assertivas quanto à análise das notas fiscais juntadas aos autos por única e exclusiva vontade do ente fiscalizador, visto que, para a demonstração das bases de cálculo, seria prudente o requerimento das demonstrações contábeis, custo dos insumos empregados na fabricação dos produtos exportados. A memória de cálculo foi confeccionada de acordo com o art. 3º, §14, da Portaria MF n.º 38/97;

3.5. A afirmação de que no Livro de Registro de Entradas existem diversas notas fiscais de combustíveis, fertilizantes, adubos, energia elétrica, pneus, baterias, mudas de eucalipto e frete, é verdadeira, pois, segundo o art. 378 do RIPI, nele devem ser lançadas todas as notas fiscais referentes a entradas de mercadorias. Porém, no cálculo do crédito presumido, o custo dos insumos foi determinado com base no sistema de custos coordenado e integrado, vez que assim é estabelecido pela legislação. Equivocadamente, a fiscalização se baseou em livros fiscais para questionar o benefício do crédito presumido;

3.6. A base de cálculo utilizada para o benefício é composta dos seguintes itens: adubos, fertilizantes, formicidas, herbicidas, inseticidas, substratos, sementes, combustíveis, lubrificantes, gasolina, óleo diesel, energia elétrica, ICMS sobre os produtos e serviços ligados ao processo produtivo;

3.7. O produto fabricado pela empresa consiste no 'cavaco híbrido de eucalipto', equivocadamente descrito como 'cavaco pinus caribea hodurensis', que se classifica na código 4401.21.00 da Tabela do IPI - TIPI;

3.8. A atividade produtiva da empresa consiste na produção da floresta, transporte da madeira até o pólo industrial, seu corte em forma de cavaco e venda do produto final no mercado externo. O custo de produção deve ser composto por todos os custos diretos (material, mão-de-obra e outros) e indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para deixar o produto em condições de venda, de forma que todos os itens utilizados na base de cálculo devem ser conceituados como insumos, nos moldes da Lei n.º 9.363/96. Posteriormente, com a edição da Lei n.º 10.276/01, o conceito de insumos ficou mais evidente em relação à base de cálculo;

3.9. O objetivo da Lei n.º 9.363/96 foi desonerar as exportações das contribuições do PIS e da COFINS;

3.10. Os combustíveis, lubrificantes, gasolina, óleo diesel e energia elétrica são todos enquadrados no conceito de materiais intermediários por possuírem relação indireta com o produto final. São responsáveis pela geração de força motriz do maquinário utilizado no processo de corte, descascamento e picote da madeira;

3.11. O ICMS foi considerado, em razão do disposto no art. 3º da IN SRF n.º 103/97. Os serviços foram considerados como custo indireto de aquisição;

3.12. Todos os itens citados sofrem a incidência do PIS e da COFINS, sendo, portanto, passíveis de ressarcimento, conforme art. 1º da IN SRF n.º 103/97. Impedi-lo seria desrespeitar o princípio constitucional da isonomia;

3.13. O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FIECAFI, 4ª ed., São Paulo: Atlas, 1995) dispõe que o custo de aquisição deve englobar o preço do produto comprado, mais os custos incorridos adicionalmente até a entrada do item no estabelecimento da empresa;

4. Ao final, depois de referenciar várias decisões do Conselho de Contribuintes, as quais, no seu entendimento, dariam suporte ao pleito, e requerer perícia, para a qual formula quesitos e nomeia assistente técnico, o contribuinte suplica pela procedência da manifestação de inconformidade e pela sustentação oral quando do julgamento de eventual recurso à instância superior."

Remetidos os autos à DRJ em Recife – PE, foi o indeferimento mantido, em decisão assim ementada:

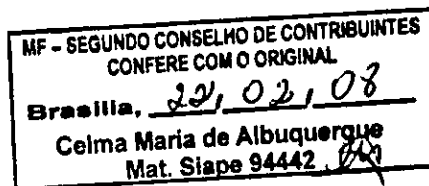
"CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ADMITIDOS.

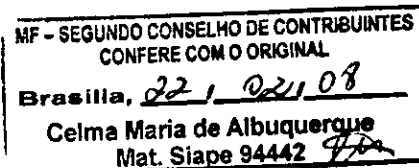
Os insumos admitidos no cálculo do valor do benefício são apenas as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem assim conceituados pela legislação do IPI.

Solicitação indeferida".

Recorre a contribuinte questionando o indeferimento da perícia e recorrendo sobre os insumos glosados.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, do recurso conheço.

Inicialmente, quanto ao pedido de perícia, entendo-o despiciendo na medida em que a única discussão destes autos é a que se refere à natureza dos bens e serviços incluídos no DCP e glosados pela fiscalização. Afasto a preliminar de cerceamento de defesa e passo ao mérito.

A glosa se deu sobre combustíveis, fertilizantes, adubos, consumo de energia elétrica, pneus, baterias, mudas de eucalipto, frete (relatório da DRJ) e adubos, fertilizantes, formicidas, herbicidas, inseticidas, substratos, sementes, combustível, lubrificantes, gasolina, óleo diesel, energia elétrica, frete, ICMS destes produtos e serviços ligados ao processo produtivo (fl. 327, recurso voluntário).

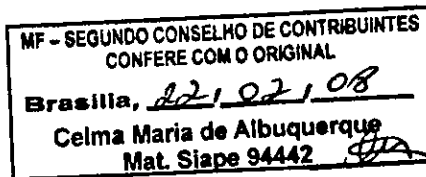
Transcrevo trecho do voto condutor do Recurso nº 130.016, da Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes, que esgota o tema:

"Quanto à pretensa inclusão da energia elétrica, combustíveis e outros produtos (utilizados na manutenção de tratores e equipamentos, na lavoura de cana-de-açúcar, etc.), no cômputo das aquisições de matérias-primas ou produtos intermediários, cumpre destacar, além do que foi dito no Acórdão recorrido, que o art. 147 do RIPI/98 (art. 82 do RIPI/82), ao dispor que se inclui no conceito de matéria-prima e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao produto novo, sejam consumidos no processo produtivo, salvo se se tratar de ativo permanente, na verdade, está admitindo como tal apenas aqueles produtos que ou se integram ao novo, ou são consumidos no processo produtivo, o que não significa dizer que basta não ser ativo permanente, por exemplo, para poder ser incluído nesta concepção, porque, de pronto, já se deve excluir aqueles que não se integram e nem são consumidos na operação de industrialização.

Além disso, esse artigo corresponde ao art. 66 do RIPI/79, que, por sua vez, foi interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, citado no Acórdão recorrido, segundo o qual:

'... geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, 'stricto-sensu', e material de embalagem), 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 de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.'

Portanto, adotando o entendimento do referido parecer, que, aliás, é pacífico na jurisprudência deste Colegiado, não vislumbro que a energia elétrica utilizada para acionamento de motores elétricos, que, por sua vez, movimentam as máquinas e equipamentos usados no processo produtivo, bem como combustíveis e lubrificantes usados em



tratores e veículos e partes e peças de reposição ou manutenção de máquinas e veículos, possam ser considerados matéria-prima ou produtos intermediários, porque não exercem qualquer ação direta sobre o produto final: álcool ou açúcar."

Pelo exposto, verifica-se que os insumos utilizados no cultivo do eucalipto, bem como os combustíveis, frete, serviços, não se enquadram no conceito de insumo, sendo absolutamente correta a glosa efetuada.

O Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, publicado no Diário Oficial da União na mesma data, também citado no Despacho Decisório, elucida a correta interpretação do inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde ao mencionado inciso I do art. 147 do RIPI/98. Pela importância do entendimento nele expendido, cumpre reproduzir as seguintes 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 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.

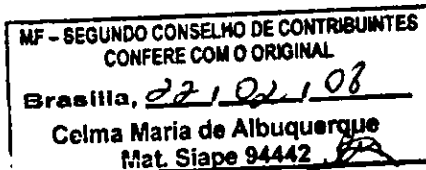
5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a 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 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 'imediata 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" (negritos acrescidos).

A leitura do Parecer *supra* demonstra o 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 fito 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, vejamos o Parecer Normativo nº 181, de 1974, que dispõe, em 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."

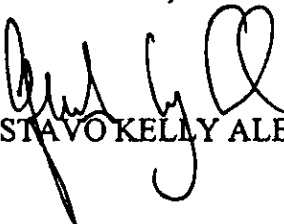
Assim sendo, nos termos dos Pareceres retrocitados e em consonância com o inciso I do art. 82 do RIPI/1982, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto sensu* e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou, noutros termos, 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.

A relação dos produtos excluídos deixa claro que, embora não sejam bens do ativo e tenham sido consumidos ou gastos para que se dê o processo industrial, não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado. No tocante à exclusão de valores relacionados aos pagamentos pelos serviços de transporte (frete), é mais do que evidente o motivo de sua exclusão, já que nem mesmo de produto se trata.

Com efeito, o valor correspondente a tais produtos deve ser considerado gasto geral de fabricação, ou custo indireto, incorrido na produção, sendo, via de regra, atribuído aos produtos por meio de rateio, como também o são outros custos incorridos, tais como inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, seguros e administração da fábrica.

Por tal, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de dezembro de 2007.


GUSTAVO KELLY ALENCAR

