



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

Processo n° 13204.000031/2002-96
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-001.120 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de dezembro de 2010
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente ALBRÁS ALUMÍNIO BRASILEIRO S/A
Recorrida DRJ BELÉM/PA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO. NECESSIDADE DE DESGASTE DURANTE O PROCESSO PRODUTIVO OU COMPOSIÇÃO NO PRODUTO FINAL.

Para o bem ser considerado matéria-prima ou produto intermediário, é necessário que ele sofra desgaste durante processo produtivo ou componha o produto final.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro Miranda (Relator) quanto ao aproveitamento do coque e piche. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Presidente e relator –
designado- *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi

Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton César Cordeiro de Miranda. Ausente o Conselheiro Rodrigo Pereira Mello.

Relatório

Em razão do despacho de fls. 476, venho apresentar o relatório e o voto vencedor do acórdão nº 3401-01.120.

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI do 4º trimestre de 2001 (fl. 02).

A fiscalização entendeu que alguns itens adquiridos não são insumos, por isso glosou o crédito em relação às seguintes aquisições: barra de aço carbono, concreto refratário, ferro fósforo, ferro gusa, ferro silício, filtro de manga, frete, granalha, jateamento, isoplac, manga filtrante, tijolo isolante/vermiculita expandida e refratários.

Por essa razão, do valor pleiteado, R\$ 5.780.000,00, foi deferido somente o valor de R\$ 5.716.824,65.

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 265/313), mas a DRJ em Belém/PA manteve as glosas ao prolatar acórdão com a seguinte ementa:

“CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 10.276/2001. FRETE, REFRAATÓRIOS E PARTES DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ILEGITIMIDADE.

Só geram direito ao crédito de IPI os insumos que se enquadrem no conceito jurídico de matéria-prima ou produto intermediário, os quais se desgastem ou sejam consumidos mediante contato direto com o produto em fabricação.

(...)

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

PERÍCIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos previstos no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. De outro lado, também se mostra irrelevante a produção de prova pericial quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

Solicitação Indeferida”.

A Contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ em 12/03/2008 (fl.424) e interpôs recurso voluntário em 04/04/2008 (fls.425/469) com as alegações resumidas abaixo:

- 1- O Anodo consiste numa grande barra de aproximadamente uma tonelada, resultante da interação do coque calcinado de petróleo e piche, mediante reação físico-química, que não pode ser vista a olho nu, mas que mantém contato direto na fabricação do alumínio;
- 2- Descreveu o processo produtivo, explicando como o Anodo, o coque calcinado de petróleo, e a barra de aço carbono, energia elétrica, ferros e refratário estão em contato direto com o bem produzido;
- 3- Falha da delegacia de origem, ao ignorar a variação de estoque dos insumos adquiridos e efetivamente aplicados nos meses de apuração do crédito-presumido do IPI;
- 4- Demonstrado que todos os bens glosados fazem parte diretamente do processo produtivo, a legislação garante o direito ao crédito presumido;
- 5- O direito ao crédito não pode ser limitado por instrução normativa;
- 6- O material refratário é desgastado durante o processo produtivo, motivo pelo qual geram o crédito presumido;

Ao fim, a Recorrente pediu a reforma do acórdão da DRJ para que o crédito fosse integralmente reconhecido.

Este Conselheiro foi designado relator *ad hoc* pelo despacho de fl.476.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A Recorrente busca o reconhecimento do direito ao crédito presumido do IPI, o qual foi glosado pela autoridade administrativa. O cerne da questão consiste em saber se

produtos glosados se enquadram no conceito de matéria-prima, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

1- Das glosas indevidas

O crédito presumido está previsto no art. 1º, da Lei nº 9.363/96, que assim dispõe:

“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo”.

Para ser considerado matéria-prima ou produto intermediário, o bem adquirido deve participar do processo produtivo, compondo-se ao produto final ou desgastando-se durante o processo produtivo.

Analisando os autos, nota-se que alguns dos insumos glosados, muito embora não componham o produto final, são desgastados durante o processo produtivo. E, ainda que esse desgaste seja demorado, ele se classifica como produto intermediário. São eles: barra de aço carbono, concreto refratário, ferro fósforo, ferro gusa, ferro silício, filtro de manga, frete, granalha, jateamento, isoplac, manga filtrante, tijolo isolante/vermiculita expandida e refratários, além do coque e piche.

Por serem desgastados durante o processo produtivo, esses insumos devem ser considerados produtos intermediários e, como tal, geram crédito presumido do IPI. Por esse motivo, as glosas em relação a eles devem ser canceladas.

Ex positis, dou provimento ao recurso voluntário interposto, para reformar o acórdão DRJ, a fim de cancelar as glosas e reconhecer o direito creditório pretendido pela Recorrente e homologar a compensação até o limite do crédito.

Jean Cleuter Simões Mendonça – **Relator ad hoc.**

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho – Relator Designado *Ad Hoc.*

Preliminarmente ressalto que o conselheiro original renunciou ao cargo, fato que inviabiliza sua assinatura no e-processo. Assim sendo, fui designado para redigir o voto vencido e o vencedor. Contudo, o ex-conselheiro foi diligente e deixou a minuta pronta, apenas não poderá assinar eletronicamente, pois lhe falta o certificado digital.

Após essa breve digressão passo ao voto vencedor.

O crédito presumido é uma forma de desoneração fiscal. São créditos que não estão relacionados com a operação direta do contribuinte. É uma ficção jurídica utilizada pelo legislador, cujo intuito é ressarcir o contribuinte do ônus arcado em operações anteriores.

O crédito presumido como ressarcimento do PIS e da Cofins foi regulamentado pela Lei nº 9.363/96. Tal benefício tinha como objetivo o fomento das atividades industriais relacionadas às exportações.

Trata-se de um crédito correspondente ao ressarcimento das ditas contribuições incidentes na aquisição, no mercado interno, dos principais insumos do contribuinte do IPI, a saber: matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Observe que os insumos tinham que ser utilizados no processo industrial das empresas relacionadas às atividades de exportação. Foi, então, estabelecido um percentual (que resulta da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta) a incidir sobre os custos com matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no produto exportado, para a obtenção da base de cálculo do benefício. O crédito fiscal resultará da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo acima descrita.

Como dito alhures, a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante aplicação de um percentual sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Ressalto que os insumos admitidos no cálculo do crédito presumido são os conceituados pela legislação do IPI.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 – RIPI/98 (art. 147, I), esclarece que se incluem no conceito de MP e PI os bens que, embora não se integram ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU de 6/11/79), norma complementar da legislação tributária, por força do inciso I do artigo 100 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN, esclarece a expressão: “consumidos no processo de industrialização”, condição para que os bens sejam considerados insumos.

(...)

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

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

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

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

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de

industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

O aludido Parecer orienta no sentido de que se deve considerar no conceito de MP e PI, em sentido lato, os bens que se consumirem em decorrência de um contato físico, ou de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida.

Retornando aos autos, o recorrente colima aproveitar os custos com barra de aço carbono, concreto refratário, ferro fósforo, ferro gusa, ferro silício, filtro de manga, frete, granalha, jateamento, isoplac, manga filtrante, tijolo isolante/vermiculita expandida e refratários, além do coque e piche para cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

Conforme mencionado pelo relator original, os insumos glosados não compõem o produto final, logo, os gastos acima relatados não podem ser computados no cálculo desse benefício fiscal porque não revestem a condição de matéria-prima ou produto intermediário (MP e PI), conceituados pela legislação do IPI, como explicado no item anterior, sendo equivocada portanto a interpretação de que, todos os insumos sujeitos à incidência das contribuições para o PIS e a Cofins poderiam ser considerados no cálculo do crédito em referência

Com efeito, o valor correspondente a esses custos devem ser considerados como gastos gerais de fabricação, ou custos indiretos incorridos na produção. Desse modo, tais custos devem ser considerados quando da apuração dos valores dos estoques finais dos produtos industrializados, mas não como sendo matéria-prima ou produto intermediário empregado nestes.

Ex positis, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de dezembro de 2010

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Processo nº 13204.000031/2002-96
Acórdão n.º **3401-001.120**

S3-C4T1
Fl. 481

CÓPIA