



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13306.000023/2002-00
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-015.932 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 12 de setembro de 2024
Recorrente PAQUETÁ CALÇADOS LTDA. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2001

PRODUTOS UTILIZADOS NA CONFECÇÃO DE CALÇADOS.

Não dão direito ao ressarcimento do créditos de IPI decorrentes de aquisições de formas e matrizes destinadas à feitura de calçados, pois não se revestem da condição de matéria-prima, produto intermediário, posto que não integram o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre o produto final.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial em face do Acórdão nº 3302-011.449, de 29 de julho de 2021, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2001

RETORNO DE DILIGÊNCIA. DIREITO CREDITÓRIO. RECONHECIMENTO PARCIAL.

Tendo a unidade de origem procedido à análise dos créditos pleiteados no processo e decidido pelo seu reconhecimento parcial, adota-se as conclusões consignadas no relatório de diligência.

IPI. CONCEITO DE INSUMOS. FORMAS E MATRIZES. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS.

Os gastos com partes e peças de máquinas e equipamentos, assim como os equipamentos utilizados na produção, tais como formas e matrizes, não geram direito a crédito de IPI, uma vez que aqueles elementos não se amoldam ao conceito de insumos (matéria prima ou produto intermediário) consolidado há décadas no âmbito normativo do IPI.

O Sujeito Passivo interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente ao direito à tomada de crédito presumido de IPI sobre o valor das aquisições de formas, matrizes, partes e peças de máquinas da indústria calçadista. Foi apresentado como paradigma o acórdão n.º **3402-001.628**.

O recurso especial não foi admitido, em virtude da não demonstração da legislação que fora interpretada de forma divergente (§ 1º, do art. 67 do RICARF).

Foi interposto agravo, o qual foi acolhido parcialmente por entender que o recurso especial do sujeito passivo permitia a perfeita identificação dos dispositivos legais que teriam sido interpretado de forma dissonante. Sendo determinado o **RETORNO** dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria “direito à tomada de crédito presumido de IPI sobre o valor das aquisições de formas, matrizes, partes e peças de máquinas da indústria calçadista” alegada pela interessada.

Em novo despacho de admissibilidade, o recurso especial teve seguimento, conforme despacho de e-fls. 1.884/1.886.

O processo foi distribuído a este relator conforme preceitua o RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, a matéria foi prequestionada e a divergência se fez presente.

Saliente-se que a Fazenda Nacional insiste, em contrarrazões, na afirmação de que no Recurso Especial do Sujeito Passivo não foram indicados os dispositivos legais interpretados de forma diversa.

Concordo em parte com a Fazenda Nacional. Não existe no recurso especial um capítulo específico sobre a legislação interpretada de forma antagônica.

Não obstante, me filio aos termos do despacho em agravo, que se baseia no manual de admissibilidade do recurso especial, para afirmar que basta ser possível extrair da peça recursal a legislação que fora interpretada divergentemente.

Com efeito, ainda que se entenda ser necessário que haja no recurso especial a indicação expressa do dispositivo legal em tese contrariado, a leitura do recurso apresentado confirma que ali ela consta.

É certo que não há um tópico específico no recurso destinado exclusivamente a apontá-lo, que é o que parece estar sendo exigido no despacho agravado, mas a transcrição no corpo da peça de defesa da ementa da decisão paradigmática – que, diga-se de logo, foi prolatada em processo do mesmo sujeito passivo – permite a perfeita identificação de que os dispositivos legais que se quer rediscutir seriam os arts. 1º e 2º da Lei 9.363, como dito no agravo.

Ademais, e como igualmente apontado no agravo, a interpretação do Regimento Interno do CARF posta no Manual de Admissibilidade – aliás, citada no próprio despacho – e que é vinculante dos incumbidos da análise da admissibilidade, taxativamente afasta a necessidade de expressa indicação do dispositivo legal supostamente interpretado de forma divergente pelos colegiados nos recursos ingressados a partir da edição da Portaria MF 39/2016, bastando que seja possível extrair do recurso o “arcabouço jurídico” em testilha. Vale aqui nova transcrição, agora completa:

2.1.2 Demonstração da legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente

O RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, assim estabeleceu, em seu art. 67, § 1º, do Anexo II: “§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.”

Em 15 de fevereiro de 2016, foi publicada a Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, com a seguinte redação: “§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.”

Assim, suprimida a expressão “de forma objetiva”, fica claro que a legislação que está sendo interpretada de forma divergente não tem de estar necessariamente expressa no apelo, desde que nele se demonstre, sem sombra de dúvida, qual o arcabouço jurídico que está sendo tratado, evitando-se a indicação de decisões divergentes em face de arcabouços normativos estranhos à lide objeto do recurso. **Destarte, se no Recurso Especial, a despeito de não estar demonstrada de forma expressa a legislação objeto da divergência jurisprudencial, essa informação é facilmente deduzida da própria demonstração dos pontos de divergência indicados nos paradigmas, considera-se atendido o comando regimental acima.**

No caso concreto, ainda que não tivesse havido a transcrição do acórdão paradigmático, é de fácil depreensão que a matéria se subsume aos comandos da Lei 9.363, que instituiu o crédito presumido de IPI.

Forte nestes argumentos, conheço do recurso e passo ao mérito.

Mérito

A lide posta nos autos se restringe a definir se as “formas e matrizes” utilizados pelo sujeito passivo na fabricação de calçados pode ser considerado insumos, com base na legislação do IPI, sendo gerador de crédito.

O voto vencido do acórdão paradigma nº 3402-001.628, de 26/01/2012, foi de minha relatoria. Como mantenho meu entendimento sobre a questão, utilizo sua ratio para fundamentar a decisão nestes autos.

Quanto aos demais materiais - fôrmas, os moldes e as navalhas - passo a analisar a possibilidade de creditamento com fulcro na legislação regente.

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 n.º 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 integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

Por seu turno, o Parecer Normativo CST n.º 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 n.º 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei n.º 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

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 às 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 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 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 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 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.

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.

Após essa breve digressão, retornando aos autos, o recorrente colima aproveitar os custos com fôrmas, os moldes e as navalhas utilizados na fabricação de sapatos para cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

Analisando os insumos, ao meu sentir, apenas os custos com a aquisição de navalha se subsumem ao conceito de MP, pois se consomem durante a produção do bem na operação de industrialização.

Contudo, no que diz respeito aos moldes e as formas, entendo que esses materiais não se integram ao produto, tampouco se desgastam na fabricação dos calçados. Portanto, não se subsumem ao conceito de MP e PI.

Com efeito, o valor correspondente a estes 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.

Do exposto, fica claro que os gastos com a aquisição de formas e matrizes 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

Diante das considerações expostas, conheço do recurso especial do sujeito passivo, e no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Fl. 7 do Acórdão n.º 9303-015.932 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 13306.000023/2002-00