



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

Processo nº 13558.000353/2003-14
Recurso nº 261.442 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.123 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2009
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente ITABUNA TÊXTIL S/A
Recorrida DRJ em Salvador - BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

REVISÃO DO ATO ADMINISTRATIVO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. CIRCUNSTÂNCIA.

A revisão dos próprios atos pela administração pública tributária está adstrita a que a administração o reconheça como um ato impróprio, indevido, impertinente ou ilegal. A prática e a revisão do ato administrativo tributário independe da vontade da administração e muito menos do assentimento do administrado.

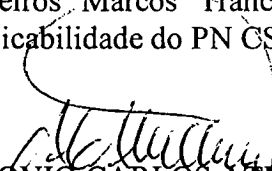
MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CONCEITO LEGAL.

Somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação. Precedente da CSRF.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Francheski Ortiz e Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente) quanto à aplicabilidade do PN CST nº 65/79.


ANTÔNIO CARLOS ATULIM - Presidente


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA – Relatora

EDITADO EM 06/10/2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Tânia Mara Pachcoalim (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Domingos de Sá Filho, Marcos Tranches Filho e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador, BA.

Consoante o relatório da decisão recorrida, a matéria versa sobre pedido de ressarcimento de IPI, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99 e relativo ao período de apuração compreendido entre janeiro e março de 2003, cujo crédito foi utilizado para compensar parte da Cofins e do PIS devidos.

Na verificação fiscal da apuração do valor a ressarcir foram glosados os valores correspondentes a diversas notas fiscais, sob alegação de ter havido “inclusão no pedido de ressarcimento de valores correspondentes a créditos oriundos de materiais que não se incorporam aos produtos fabricados”.

Irresignada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade, a qual, apreciada pela Turma Julgadora, foi considerada improcedente e, por conseguinte, não sendo homologada a compensação declarada.

Cientificada da decisão, a interessada apresentou, tempestivamente, recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, alegando, em síntese que:

1. o Parecer Normativo CST nº 65/79 extrapola o conteúdo do diploma legal que analisa;
2. possibilidade de a Administração Pública rever seus próprios atos para afastar a ilegalidade contida no Parecer Normativo CST nº 65/79;
3. os matérias cujos créditos foram questionados eram consumidos na razão direta da produção do estabelecimento e não compunham o ativo permanente da empresa;
4. todos os materiais cujos créditos foram glosados são utilizados apenas no processo produtivo e nele são totalmente consumidos;
5. reproduz o art. 147 do RIPI/1998, aduzindo a ausência de dispositivo que condicione o direito ao crédito ao contato físico com o produto e que os demais materiais consumidos no processo de industrialização, citados pela norma, equivalem às matérias-primas e produtos intermediários citados inicialmente na regra;
6. aduz que todos os insumos perdem seu valor econômico durante o processo produtivo, transferindo-o ao produto do processo industrial;

7. defende que a expressão “consumo em processo de industrialização” significa perda da utilidade econômica em prol da agregação de valor ao produto do processo e que tal transformação é fenômeno essencialmente econômico e não simplesmente físico ou químico;
8. reafirma que os materiais glosados são inteiramente consumidos na fabricação dos produtos da empresa, visto que participam diretamente do processo de industrialização. Que o PN CST nº 65/79 fere o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Alfim requer a suspensão da exigibilidade dos valores não compensados e o provimento do recurso, com o restabelecimento do direito ao crédito do IPI glosado.

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

Foram atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário, podendo ser conhecido.

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – REVISÃO DOS PRÓPRIOS ATOS

A revisão dos próprios atos pela administração pública tributária, por óbvio, está adstrita a que a administração o reconheça como um ato impróprio, indevido, impertinente ou ilegal. Portanto, a prática e a revisão do ato administrativo independe da vontade da administração e muito menos do assentimento do administrado.

Em trabalho monográfico realizado em curso de especialização em Direito Tributário tive a oportunidade de tecer considerações em torno da prática do ato administrativo na atividade pública, mormente a relacionada com o Direito Tributário. Assim, reproduzo parte do texto que explicita a competência e responsabilidade do administrador público na prática do ato administrativo tributário:

De todas as formas passíveis de se analisar o ato administrativo, com vistas a enquadrá-lo em seu exato perfil, a que mais interessa a este trabalho é a sua divisão, doutrinário-conceitual, em ato administrativo discricionário e ato administrativo vinculado.

O ato administrativo discricionário é, pela doutrina, em síntese, o ato para o qual a lei concede à autoridade administrativa competente o poder de decidir dentro de determinados limites, usando o juízo de conveniência e oportunidade, a qual está limitada somente pela norma autorizadora da prática do ato, podendo o agente fixar os termos, condições e modo.

Já o ato administrativo vinculado é conceituado como sendo o ato que deverá, impositivamente, ter como objeto o mesmo que a lei determinar, ou, no dizer de [Hely Lopes] Meirelles (2005, p.167), são os atos "para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização".

Na mesma direção caminha [José dos Santos] Carvalho Filho (2005, p. 105), ao afirmar que "A vontade do agente, exteriorizada pelo ato administrativo, tem que reproduzir, às vezes, a própria vontade do legislador".

E mais, que "Quando se trata de atividade vinculada, o autor do ato deve limitar-se a fixar como objeto deste o mesmo que a lei previamente já estabeleceu. Aqui, pode dizer-se que se trata de objeto vinculado" Apropriadamente, refere-se a quem pratica o ato como "agente" ou "autor do ato".

O ato administrativo vinculado é praticado, na maior parte das vezes, pelo agente ou servidor público do que pelo Administrador Público. Este, investido na condição de superior hierárquico, executa muito mais atos de administração, constituídos por atos administrativos discricionários do que propriamente atos administrativos vinculados. Isto porque, na Administração Pública, é reservado para os agentes localizados no extrato superior da hierarquia funcional o exercício de atividades que dependem de maior senso de conveniência e oportunidade. Aos agentes localizados nas escalas inferiores da hierarquia funcional, em regra, é destinada a prática de ato administrativo vinculado, reduzindo-se, assim, as possibilidades de discricionariiedade na execução da função pública.

Impende destacar que, no âmbito do Direito Tributário, os atos administrativos tendem todos a serem vinculados, cuidando a lei tributária de delimitar as competências para sua execução.

Se por um lado [Hely Lopes] Meirelles (2006, p. 167) alerta para o fato de o ato administrativo vinculado conter alguma margem, mesmo que ínfima, para exercício da discricionariiedade, por outro, não é possível afirmar que essa possibilidade transmuda o ato praticado de vinculado em discricionário. A possibilidade do exercício da discricionariiedade no ato administrativo vinculado deve ser entendida, no limite, como o exercício da atividade hermenêutica, ou seja, interpretação para aplicação do comando legal.

.....

No âmbito do processo administrativo fiscal, a finalidade não é exatamente "expressar a vontade da Administração". Em todos os doutrinadores anteriormente citados há completa convergência no sentido de que, ao exercer o controle da legalidade está-se a proteger a vontade expressa pela lei, como é óbvio. Se o processo realiza o controle da legalidade, está a zelar para que os atos nele praticados tenham total aderência ao comando normativo e não "a vontade da Administração". Esta poderá ou não estar contida nos lindes legais.

sd *CM*

Portanto, não se trata, in casu, da competência de revisão do ato administrativo tributário praticado. Trata-se da interpretação dada às normas legais pela Autoridade Tributária legalmente competente. E, no entendimento da administração, o limite para conceituar matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem é jurídico e não econômico, como defende a recorrente.

CONCEITO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM NA LEGISLAÇÃO DO IPI.

A exigência de tributos, como não poderia deixar de ser, atua no contexto da formação de riquezas, ou seja, no contexto econômico-social. Entretanto, os lindes a que está sujeito o agente público são os estabelecidos na legislação que rege os tributos.

Não se submete ao alvedrio da Administração Pública a conceituação dos institutos jurídicos aplicáveis na determinação do *quantum debeatur* tributário por este ou aquele sujeito passivo. O prévio estabelecimento da exegese da norma tributária, estabilizando os limites definidores do direito a ser exercido faz parte da competência legal de administração da aplicação da legislação tributária nos termos do inciso II do art. 150 da Constituição Federal.

Efetivamente, verifica-se que no Regulamento do IPI – RIPI, os conceitos de MP, PI e ME estão especificados como segue:

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

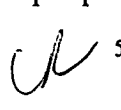
I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

O processo de industrialização, por sua vez, é composto de uma série de atos e procedimentos destinados à obtenção de produto novo pela soma, ou agregação, de diversos componentes, parte, peças, enfim, matérias-primas e produtos intermediários. Faz parte desse processo produtivo a utilização de produtos tais necessários à obtenção do produto novo pretendido que a ele não se integra, porém é consumido, se desgasta, para que esse produto novo surja. Esse tipo de produto também é aceito como produto intermediário, ou produto interveniente no processo produtivo ou ainda, produto que interage com aqueles que compõem o produto novo para que este possa ser obtido.

Essa interação, consoante a inteligência da norma acima reproduzida, deve ser exercida diretamente sobre o produto, ou do produto sobre o insumo consumido.

A expressão “embora não se integrando ao produto novo” restringe a amplitude que a recorrente pretende dar à expressão seguinte “forem consumidos no processo de industrialização”. Isso porque a ação de ser consumida está claramente vinculada à obtenção do produto novo e não à movimentação de máquinas, aparelhos, força humana, física ou química, necessária à obtenção do referido produto novo.

Portanto, as partes e peças de máquinas e equipamentos agem e interagem de forma indireta com o produto novo. Isso porque atuam nas máquinas e equipamentos que por

  5

sua vez irão produzi-lo. E para esse desgaste das máquinas e equipamentos imobilizados, a lei prevê a depreciação, normal ou acelerada.

Dessarte, as partes e peças, o combustível e a energia elétrica que movem ou lubrificam as máquinas e equipamentos não atuam nem são consumidos no processo de industrialização para obtenção do produto novo. Atuam numa fase anterior – movimentação ou lubrificação de máquinas e equipamentos - que retira deles a característica de matéria prima ou produto intermediário. Já as partes, peças e ferramentas intercambiáveis dessas máquinas e equipamentos que atuam diretamente sobre a matéria-prima e o produto intermediário para materializar o produto novo, estão insertas no rol de insumos diretamente consumidos no processo produtivo embora não componham o produto final obtido, desde que não sejam classificáveis no ativo permanente.

Perquirindo a legislação do IPI acerca dos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, verifica-se que eles não abarcam os insumos incluídos pela recorrente como produto intermediário e matéria-prima.

No Novo Dicionário Eletrônico Aurélio – versão 5.0, o conceito de insumo está assim impresso: *“Elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção”*.

Como se verifica, o léxico da palavra insumo tem abrangência muito mais ampla do que os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na legislação do IPI.

Constata-se que a lei não se reporta a “insumos aplicados no processo produtivo” mas, às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, os quais constituem-se em parte, em alguns dos elementos albergados no significado da palavra insumos.

Dito de outra forma, os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem estão contidos no conceito de insumo, sendo esta continente daquelas e dos demais elementos que entram no processo de produção pretendidos pela recorrente (partes e peças relativas à manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo).

Como já dito, esses elementos estão contemplados em outra área da contabilidade e da escrita fiscal. O fato de as partes e peças das máquinas não serem imobilizadas não retira delas a função a que se destinam, de recompor o desgaste natural das máquinas e equipamentos que não são considerados matéria-prima ou produto intermediário no processo de industrialização. E, nessa condição afasta-se totalmente a alegação de descumprimento do princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI.

Portanto, quando a norma se reporta de forma individualizada somente àqueles três elementos – MP, PI e ME, está a restringir o alcance do comando que dimana somente a eles, não amparando os demais elementos que estão insertos naquele conceito.

Os conceitos de MP, PI e ME não alcançam aqueles produtos consumidos ou gastos no contexto genérico do processo produtivo, tais como os citados pelo dicionarista ao elaborar o significado da palavra insumo.

É regra de Direito Tributário a aplicação de conceitos fechados, com interpretação restritiva, afastando as interpretações equívocas que permitam ampliar ou restringir exclusão ou exigência de tributo, bem como a indefinição da abrangência dos conceitos utilizados para comandar exclusão de crédito tributário ou a fruição de concessões legais.

Concluo que os conceitos de MP, PI e MB utilizados no processo produtivo são jurídicos e não econômicos e não abrangem, de forma ilimitada, todos os itens necessários à

6

obtenção do produto final. Seu alcance fica limitado ao sentido que tais insumos, especificamente citados pela norma, têm no contexto das regras que regulam o IPI, alcançando somente aqueles insumos que possam inequivocamente estar insertos em tais conceitos. Para tanto a norma buscou limitar àqueles que, participando do processo produtivo tenham ação direta para obtenção do produto final mesmo que a ele não se integre.

Nesse contexto, verifica-se no quadro demonstrativo de fls. 224/227, que a fiscalização efetuou três tipos de glosa: uma, por ausência de contato das partes e peças das máquinas utilizadas no processo produtivo com o produto em fabricação, a segunda, por não constar a nota fiscal e a terceira, por se tratar do imposto de importação pago sobre o produto adquirido de terceiros, cujo valor foi incluído como crédito de IPI.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou quanto aos limites do que a legislação tributária considera matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados no processo produtivo:

Rec. 201-110144-Recurso de Divergência – IPI – Recorrente: Fazenda Nacional – Acórdão CSRF/02-01.706 – de 11/05/2004 – DPPQ - IPI – Crédito Presumido – I. Energia Elétrica – Para enquadramento no benefício, somente se caracterizam como matéria-prima e produto intermediário os insumos que se integram ao produto final, ou que, embora a ele não se integrando, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre este, no processo de fabricação. A energia elétrica usada como força motriz ou fonte de calor ou de iluminação por não atuar diretamente sobre o produto em fabricação, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. Recurso parcialmente provido.

Como se vê a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF é no mesmo sentido defendido pelo Parecer combatido.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário.


: MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
