



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

Processo nº 13609.001013/2007-83
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-001.701 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 29 de janeiro de 2019
Assunto IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
Recorrente EMPRESA DE CIMENTOS LIZ S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-22.446, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente o lançamento, com a seguinte conclusão:

Ante o exposto e considerando as disposições legais de regência, encaminho o voto no sentido de:

- a) não acatar as preliminares de nulidade;
- b) não conhecer da impugnação por concomitância à matéria discutida na esfera judicial, no tocante ao direito a crédito sobre a aquisição de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero;
- c) excluir os valores discriminados no voto no montante de R\$ 206.775,82;
- d) manter os valores a seguir transcritos com a aplicação de juros de mora com base na taxa Selic e multa de ofício.

O acórdão recorrido foi lavrado com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário, com o mesmo objeto da solicitação administrativa, importa em renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa competente.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. NÃO-OCORRÊNCIA.

Somente as situações descritas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 ensejam a nulidade do procedimento fiscal. De conformidade com o Código de Processo Civil (CPC) a empresa só fará jus aos créditos como pedido na inicial, quando, e se, a sentença favorável a ela transitar em julgado.

REFRATÁRIOS, COMBUSTÍVEIS E CONTAINER FLEXÍVEL.

Não geram créditos básicos de IPI os produtos que não se inserem na definição de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem.

JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA SELIC.

É cabível a aplicação de juros com base na taxa Selic, por expressa determinação legal.

Lançamento Procedente em Parte

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Foi lavrado em 25/09/2007, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Sete Lagoas/MG, o Auto de Infração, para exigir da fiscalizada o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, do período de janeiro de 2003 a dezembro de 2006, no valor de R\$ 9.810.211,02 (fls. 1045//1058), ao qual foi acrescido multa de ofício e juros de mora, calculados com base na SELIC, totalizando o crédito tributário de R\$ 19.986.110,24.

DO CREDITO PRESUMIDO ESCRITURADO (01/2003 a 08/2005)

No Relatório Fiscal de fls. 1031/1044 a Fiscalização informa que constatou na escrituração do Livro de Apuração do IPI de nº 15, sob a rubrica de "Outros Créditos" lançamentos de valores identificados como "Crédito presumido de IPI - Lei 9779/99 e IN 033/99" (fls. 08/83), possuindo ainda a seguinte observação: "Crédito presumido de IPI referente a insumos e produtos intermediários tributados com alíquota zero, isento e não tributado, conforme Lei 9. 799/99 e art. 4º da IN 033/99".

Como a legislação citada e' incompatível com o tratamento dado a tais valores pela empresa, esta foi intimada a informar sobre a existência de ação judicial na qual pleiteasse o direito ao crédito sobre aquisição insumos e produtos intemmediários isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero. Em resposta, O contribuinte informa que impetrou a Ação Ordinária de nº 2000.38.00035732-4, a qual teve sentença em 07/02/2003 que se reconhece o direito da autora de creditar-se dos valores referentes ao IPI pretéritos e vincendos, advindos de aquisições de insumos de terceiros não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero.

A União recorreu apresentando apelação cível que ainda não foi apreciada conforme extrato de consulta processual de fls. 175/176.

Intimaram ainda a fiscalizada a esclarecer se os lançamentos efetuados sob o título de "Créditos Presumidos de IPI - Lei 9779/99 e IN 033/99", referiam-se ao direito pleiteado na citada ação ordinária ou em caso negativo, apresentasse a documentação comprobatória do direito. A empresa apresentou às fls. 179 declaração confirmando serem os créditos escriturados os pleiteados na ação ordinária nº 2000.38.00035732-4.

"Por se tratar de escrituração e utilização de créditos sem previsão legal para tanto, foram estes valores glosados. A apuração do IPI do período compreendido entre janeiro de 2003 e agosto de 2005 foi refeita através das planilhas de fls. 180,181 e 182, sendo levantados os valores do IPI devido após as citadas glosas. Na coluna IPI a lançar desta planilha estão indicados os valores de IPI devido e não declarado em instrumento hábil para confissão de dívida (extrato do sistema DCTFGER às fls. 183 a 192) sendo por isso os respectivos créditos tributários constituídos através do presente auto de infração. "

DO CREDITAMENTO RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS, NÃO TRIBUTÁVEIS OU SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO DE SETEMBRO DE 2005 EM DIANTE.

"A partir do mês de setembro de 2005 a empresa altera a forma de escriturar os créditos de IPI relativos aos insumos considerados isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, não efetuando nenhum lançamento em seus livros de Apuração de IPI com discriminação 'crédito presumido ' _ Em compensação, o montante dos créditos por entradas no mercado nacional, que no período compreendido entre os meses de janeiro a agosto de 2005 tinha média

mensal de aproximadamente R\$ 170.000,00, salta, nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro do mesmo ano, para os respectivos montantes de R\$ 399.571,81, R\$552.982,20, R\$511.639,57 e R\$531.611,82. ” Ocorreram também mudanças na forma de contabilização dos créditos.

Como a partir de Setembro de 2005 a empresa passou a creditar-se do IPI no momento da entrada dos insumos, não mais de forma globalizada como vinha procedendo até então. Para ratificar esse entendimento a Fiscalização lavrou Termo de Intimação (fl. 219) para que fossem apresentadas planilhas contendo *“todas as notas fiscais que serviram de base para os lançamentos de créditos de IPI no ativo da empresa, no período compreendido entre 09/2005 e 12/2006...”*

Essa intimação foi atendida e consta das planilhas de fls. 223 a 453 que discriminam as aquisições de insumos isentos, não tributados e sujeitos à alíquota zero tais como escória (classificação fiscal 1618.0000 ou 2619.0000 - produto NT), moinha de carvão vegetal (classificação fiscal 4402.0000 - produto NT), gipsita (classificação fiscal 2520.2011 - produto NT) etc. A essas aquisições, desoneradas de IPI, foi atribuído um crédito no percentual de 4% - alíquota prevista para o cimento, seu produto acabado.

Em 03/07/2007, para confirmar tais conclusões, o contribuinte foi intimado a apresentar cópia das notas fiscais, escolhidas por amostragem dentre as listadas na planilha, que foi atendido conforme documentos de fls. 461 a 511, sendo possível ratificar a listagem apresentada.

“Por todo o exposto foram glosados os créditos relativos à aquisição de escória, moinha de carvão vegetal, gipsita, gesso, sulfato de cálcio (gipsita), minério de ferro, finos de minério, paletes de madeira ou peças de madeira definidos pela legislação do IPI como não tributados ou alíquota zero.”

- DO CREDITAMENTO RELATIVO A AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DE SETEMBRO DE 2005 EM DIANTE.

A Fiscalização intimou O contribuinte a descrever minuciosamente a forma de utilização no processo de industrialização de diversos tipos de combustíveis e óleos que constavam das citadas planilhas, analisando a resposta item a item, ou seja:

1- ÓLEOS COMBUSTÍVEIS 6 A E 7 A, ALCATRÃO VEGETAL, COQUE E COQUE VERDE DE PETRÓLEO;

2- ÓLEO DIESEL (FÁBRICA);

3- ÓLEO KLUEERSTYNTN E ÓLEO DIESEL MINERAÇÃO -

DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES DE SETEMBRO DE 2005 EM DIANTE.

Constatou-se aquisição feita de empresa optante do Simples - Indústria Mecânica Augusto Ltda, que a lei 9317/96 veda o crédito pelos adquirentes.

- DO CREDITAMENTO RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE TIJOLOS, CIMENTO, ARGAMASSA E CONCRETO REFRAATÓRIO A PARTIR DE SETEMBRO DE 2005.

Essas aquisições são classificadas no Ativo Imobilizado não gerando crédito de IPI.

- DO CREDITAMENTO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE “BIGBAGS” DE SETEMBRO DE 2005 EM DIANTE *“Sendo os containeres flexíveis (bigbags) destinados unicamente para o uso de embalagem para transporte, como declarou o Gerente de Produção da empresa... e sendo seu uso excluído do conceito de industrialização, como definido no art. 4º do Decreto 4544/02, não pode o produto ser considerado como adquirido para emprego na industrialização...”*

O Fisco exigiu o IPI conforme demonstrado em planilhas de recomposição da apuração do IPI de fls. 180/182 e 1029.

Em 30/03/2009 a Contribuinte apresentou manifestação informando a desistência parcial da defesa neste processo, referente ao seguinte período:

Débito	Período da Apuração
IPI – Art. 2º da MP 449/2008	10/01/2003 a 31/12/2006

Informa ainda que:

- A desistência não alcança os valores lançados no Auto de Infração lavrado em 25/09/2007, que deu origem ao processo administrativo em referência, na parte relacionada aos seguintes valores nele lançados:

- Valores relativos a estornos realizados envolvendo o crédito do IPI tratado na MP, não considerados no levantamento do Auditor Fiscal e lançados em duplicidade (planilha e documentação comprobatória anexada à Impugnação).

- O Valor lançado em duplicidade folha 4 do Auto de Infração, onde se pode observar que o mesmo período de apuração 31/01/2004, foi duas vezes lançado, resultando na cobrança a maior de R\$ 182.901,54 (cento e oitenta e dois mil, novecentos e um reais e quatro centavos), valor histórico, sem multa e juros.

- Os Valores que não dizem respeito ao creditamento do IPI, para o qual foi feita opção pelo referido parcelamento, conforme se discrimina abaixo:

1. Créditos nas aquisições de insumos de empresa optante pelo simples de setembro de 2005 em diante (tópico 5. Relatório da Auditoria anexo ao AI.);

2. Creditamento relativo às aquisições de tijolos, cimento, argamassa e concreto refratários de setembro 2005 em diante (tópico 6 do Relatório da Auditoria, anexo ao AI). " 3. Creditamento relativo à aquisição de "BIGBAGS" de setembro de 2005 em diante (tópico 7 do Relatório da Auditoria, de 25/09/2007, anexo ao AI.).

A Contribuinte recebeu a Intimação SORAC/PLO/075/2009 em data de 26/08/2009 e interpôs o Recurso Voluntário em data de 25/09/2009, o qual versou especificamente sobre as seguintes matérias:

i) A impugnação foi conhecida tendo o lançamento sido considerado procedente em parte, excluindo-se o valor de R\$ 206.775,82, por erro material, insanável na lavratura do Auto de Infração;

ii) Direito ao creditamento relativo às aquisições de tijolos, cimento, argamassa e concreto refratários, uma vez que não poderia o Auditor Fiscal contabilizar no ativo imobilizado, uma vez tratar-se de produtos intermediários ou secundários, resultando na possibilidade da utilização dos créditos do IPI pagos nas aquisições;

iii) Quanto aos demais créditos glosados, alega que possui BIGBAGS (containers flexíveis) destinados unicamente para o uso de embalagem para transporte;

iv) Exclusão da Taxa Selic como índice de correção do crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório e, conforme informações de fls. 1276, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Da necessidade de diligência para julgamento do litígio

Inicialmente, cabe observar que, quanto às aquisições de tijolos, cimentos, argamassa, concreto refratário, bem como aos demais créditos glosados (BIGBAGS - containeres flexíveis), assim decidiu a 2ª Turma da DRJ de Juiz de Fora/MG:

a) Do creditamento relativo às aquisições de tijolos, cimento, argamassa e concreto refratário.

(...)

No Relatório da Auditoria, às fls. 1040 está expresso que o direito a creditamento do IPI está definido no artigo 25 da Lei 4502/64, matriz legal do art. 164 do RIPI, fundamentação legal do lançamento. Tem-se claro, portanto, que a glosa dos créditos relativos às aquisições de tijolos, argamassa, cimento e concreto refratário não se deu baseado apenas em Pareceres Normativos. O PN 65/79, as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade e do Instituto de Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, são esclarecimentos complementares que demonstram a inadequação do entendimento o impugnante ao tratar tais produtos como insumos consumidos no processo fabril quando, na verdade, comporiam seu Ativo Permanente.

Como dito pelo impugnante o refratário pode sim, em situações específicas, vir a ser considerado um produto intermediário e consequentemente ter direito ao crédito de IPI. Porém este não é seu caso.

Entre os materiais refratários glosados estão os seguintes produtos: concreto, cimento, tijolo e argamassa. Que segundo o contribuinte *“sofre alterações em razão da ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação e seu tempo de vida útil é inferior a 12 meses”*.

O impugnante alega equívoco visto que o “referido parecer é ainda mais específico ao afirmar que somente tijolos refratários utilizados em fornos de fusão de metais não gera o direito ao crédito do imposto.” (grifo do original) Pelo que se pode constatar do texto do Parecer Normativo 181/74 citado, os tijolos refratários e os demais produtos estão listados exemplificativamente, não exaustivamente. Além do mais a função dos refratários quer nos fornos de fusão de metais quer nos processos de clinquerização e' a mesma - isolamento térmico, dado as altas temperaturas necessárias para se obter a fusão e o clínquer.

“Especificamente no caso da impugnante trata-se de material que sofre alterações em razão da ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação e o seu tempo de vida útil inferior a 12 meses.”

Os refratários (tijolos, argamassa, cimento e concreto) utilizados no isolamento do fomo de clinquerização sofrem desgaste pelo uso durante o processo de fabricação do cimento, assim como todo e qualquer maquinário. Porém, tal deterioração não tira a característica de bem classificado no Permanente, haja vista que foram usados inclusive em reparos como pode-se aferir pela resposta do contribuinte à Intimação datada de 06/07/2007, ou seja, “a argamassa refratária e' utilizada para acendimento de tijolos refratários no forno de clinquerização somente para correção de imperfeições entre o casco do forno(chapa metálica e o tijolo ” Para que um bem se caracterize como Ativo Imobilizado, deve atender concomitantemente a três características básicas: vida útil superior a um ano; utilização nos negócios da empresa e não ser destinado à venda. Os equipamentos da linha de produção do cimento não cumprem sua finalidade sem o isolamento térmico obtido pela inserção dos refratários, o que demonstra formarem um todo integrado, único, indissociável, o que demonstra atender as premissas básicas de um bem do Ativo Permanente, e portanto, não podem creditar-se do IPI.

As despesas com reparos e conservação de bens ou destinadas a mantê-los em condições de eficientes de operação, são admitidas como custos ou despesas operacionais. Porém, se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes, resultar aumento da vida útil prevista no ato da aquisição do respectivo bem, essas despesas, quando o aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base para depreciações futuras. (Artigo 170, parágrafo único do RIR).

O certo é que os refratários de conformidade com art. 164 do RIPI, como são parte de um todo indissociável - fomo - bem do Ativo Imobilizado, não geram crédito de IPI, independentemente a classificação contábil dada na escrituração do contribuinte. Assim não há reparos a fazer ao lançamento fiscal neste aspecto.

c) Do creditamento relativos à aquisição de “BIGBAGS” O impugnante arguiu ser esse material de uso recente na empresa e *“ainda não é possível estabelecer o tempo de vida útil, entendendo tratar-se de produto que participa do processo industrial e comercial ”* Primeiro cabe salientar que esse material de transporte (bigbags), já estava sendo usado há mais de um ano quando foi realizada a ação fiscal. Além do que conforme apurado, o container flexível - denominado BIGBAG, com capacidade de 1.750 kg, serve para transportar o produto acabado para a filial, sendo **reaproveitado** posteriormente.

Os créditos de IPI sobre as aquisições de embalagens ficam restritos àquelas que acompanham o produto até seu destino final. As bigbags em questão acondicionam o cimento até outro estabelecimento do contribuinte e retomam para serem reutilizadas e como tal caracterizam-se com bem permanente.

Como determina o inciso I do art. 164 do RIPI, estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados desde que consumidos no processo de industrialização.

O mesmo regulamento em seu att. 4º definição 0 que seria industrialização, como podemos aferir pela transcrição a seguir:

(...)

Assim, por não constituírem embalagem no estrito senso do mandamento legal, servindo apenas para o transporte do produto acabado entre unidades fabris, as bigbags, não dão direito ao crédito de IPI. Precedente a glosa.

Por sua vez, a Recorrente considera que:

4.1. DO CREDITAMENTO RELATIVO AS AQUISIÇÕES DE TIJOLOS, CIMENTO, ARGAMASSA E CONCRETO REFRAATÓRIOS.

O auditor fiscal glosou os créditos referentes a aquisições de refratários (item 6 do relatório) sob o argumento de que foram desrespeitadas as práticas contábeis a que se refere o item 10.4 do Parecer Normativo CST 65/79 ao não constar o registro dos materiais refratários no ativo imobilizado e diante da impossibilidade do creditamento, previsto no item 13 do Parecer Normativo CST nº 181/74.

(...)

Especificamente no caso da impugnante trata-se de material que sofre alterações em razão da ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação, e o seu tempo de vida útil é inferior a 12 meses.

Conforme informações prestadas ao Auditor Fiscal, os refratários são utilizados como isolante térmico para revestimento do forno do clínquer, ocorrendo o consumo do material em contato físico direto com a farinha crua, que após passar pelo processo de cozimento transforma-se no clínquer que posteriormente transforma-se no cimento.

(...)

4.2. DEMAIS CREDITAMENTOS GLOSADOS

No mais, reitera a RECORRENTE todos os esclarecimentos prestados em atendimento aos diversos questionamentos do Auditor Fiscal, e argumentos da inicial registrando, ainda, que o fato apontado no relatório de que a empresa possui BIGBAGS a mais de 14 meses nada revela, isto porque como evidenciado nos esclarecimentos é material de recente uso e não se estabeleceu ainda, uma rotina de utilização.

Se a ter a data de documentos sem uma averiguação in loco, acompanhando-se a forma e periodicidade de utilização é uma forma simplista e apressada de tirar conclusão.

Diante disto, volta a insistir a impugnante que ainda não é possível estabelecer o tempo de vida útil, entendendo tratar-se de produto que participa do processo industrial e comercial da empresa, sofrendo desgaste paulatino em contato direto com o produto, pelo que correto o procedimento adotado.

Assim dispõe o artigo 164 do Decreto nº 4.344/2002 (RIPI/2002), incidente sobre os fatos deste processo:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, 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.

A interpretação literal que se extrai do artigo 164, inciso I, acima transcrito, é de que o crédito de IPI pode ser aproveitado com relação as matérias-primas e produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Consta do Relatório Fiscal que a aquisição de cimento refratário, argamassa refratária, concreto refratário e tijolos refratários ocorre para utilização para revestimento interno do forno de clinquerização e outras partes de sua linha de produção, sendo que a sua manutenção requer substituição do revestimento refratário.

Para fundamentar, cita a Normas e Procedimentos de Contabilidade (NPC) nº 7 do IBRACON - Instituto de Auditores Independentes do Brasil, que assim dispõe:

33. Os componentes principais de alguns bens do imobilizado podem precisar de reposição a intervalos regulares. Por exemplo, um forno poderá precisar de revestimento refratário depois de um certo número de horas de uso, ou o interior de uma aeronave poderá necessitar de reposição diversas vezes durante a vida da fuselagem. Os componentes são contabilizados como ativos individuais e separados, porque têm vidas úteis diferentes daquelas dos bens do imobilizado aos quais se relacionam. Portanto, desde que os critérios de reconhecimento no parágrafo 17 sejam atendidos e que a empresa tenha estabelecido o prazo de depreciação, baseando-se na vida útil destes ativos separados (e não do item a que eles pertencem), o dispêndio incorrido na reposição ou renovação do componente é contabilizado como aquisição de um ativo separado e o ativo substituído é baixado dos livros (grifos meus).

Igualmente invoca o TEM 13 do Parecer Normativo CST nº 181/74, conforme abaixo transcrito:

"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" (grifos meus).

Com relação aos Bigbags, a fiscalização esclareceu que na diligência efetuada junto à empresa, constatou-se que os containeres flexíveis são utilizados exclusivamente como embalagem para transporte e, após preenchidos com cimento, são estocados e posteriormente enviados às filiais da empresa, por via rodoviária, retornando à indústria. Tais fatos foram declarados pelo Gerente de Produção da empresa.

Destaco, ainda, caso análogo já tratado por este Colegiado, resultando na **Resolução nº 3402-001.679 (PAF: 13629.720012/201511)**, pelo qual aplicou-se o Parecer

Normativo CST nº 65/79¹, expedido nos termos do artigo 100, inciso I do Código tributário Nacional e que auxilia na determinação do conteúdo e alcance do dispositivo legal acima citado, acerca de quais seriam os insumos que ensejam aproveitamento de créditos do IPI.

¹ Parecer Normativo CST nº 65/79 (DOU de 6/11/79): Imposto sobre Produtos Industrializados.

4.18.01.00 Crédito do imposto Matérias-primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem.

A partir da vigência do RIPI/79, ex vi do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários stricto sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu Ativo Permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74.

1- 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, tratase de norma não autoaplicável, 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, ressaltese 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 creditarse (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 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 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.

Assim expressou a Ilustre Conselheira Relatora Maria Aparecida Martins de Paula na Resolução acima mencionada:

Ao que se observa do Parecer Normativo CST nº 65/79, a partir da vigência do RIPI/1979, o conceito de insumo para fins de creditamento do IPI foi alterado, não se exigindo mais que o consumo se desse "imediate e integralmente"² no processo de industrialização, ou seja, o consumo do bem pode se dar após vários ciclos produtivos; e de outra parte, impedindo o creditamento aos bens classificados no Ativo Permanente.

A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543C do CPC/73, cujos termos vincula este Colegiado, acolhe a tese, veiculada pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste apenas indireto, tendo sido assim ementada:

EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

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.

(...)

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 devem 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.

10.3 Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

10.4 Note-se, ainda, que a expressão "compreendidos no Ativo Permanente" deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser juris tantum aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

11 Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), 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 viceversa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuidase de estabelecimento industrial que adquire produtos 'que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Em suma, no presente caso, a Recorrente alega que trata-se de material que sofre alterações em razão da ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação, sendo o seu tempo de vida útil inferior a 12 meses. Alega, ainda, que os containeres (BIGBAGS), foram adquiridos há mais de 14 meses, resultando em falta do tempo necessário para atestar a forma e periodicidade de utilização até aquele momento, ao que pese sofrer desgaste paulatino em contato direto com o produto.

Considerando os argumentos acima destacados e, da análise dos autos, não verifico estar demonstrado que as aquisições objeto da autuação estão enquadradas no conceito de insumos para fins de creditamento do IPI e/ou que não devam ser contabilizados no Ativo Permanente.

Com isso, para que seja possível buscar pela verdade material, bem como para o fim de proporcionar melhor conclusão deste Colegiado acerca do direito creditório pleiteado neste processo, proponho a conversão do julgamento em diligência, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, e artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem intime a Recorrente a:

a) Apresentar **Parecer ou Laudo Técnico**, preferencialmente elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia ou por outros órgãos federais congêneres, no qual seja informado o que se segue:

a.1) Especificar quais itens dos materiais refratários objeto das glosas poderiam ser qualificados como "partes e peças de máquinas";

a.2) Esclarecer se a utilização para revestimento interno do forno de clinquerização e outras partes de sua linha de produção requer constante manutenção através da substituição do revestimento refratário, ou seja, se os materiais refratários utilizados pela Contribuinte efetivamente sofrem alterações em razão da ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação;

a.3) Esclarecer sobre o tempo de vida útil destes materiais e/ou se este tempo é inferior a 12 (doze) meses;

a.4) Para cada item glosado, descrever como ocorre o "desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas" dentro do seu tempo de vida útil, em especial, se o consumo ou inutilização do material refratário é decorrente do contato direto com o produto em fabricação (vide Parecer Normativo CST nº 65/79). Nesse ponto, é importante que se especifique a causa real do desgaste de cada material refratário, se decorre naturalmente pelo seu mero uso normal no processo industrial ou se decorre efetivamente do contato com o produto sob industrialização;

a.5) Esclarecer, sob o aspecto técnico (não contábil), se esses materiais, ou parte deles, poderiam ser qualificados no processo produtivo da recorrente como "Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno", referidos na Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 27 (R1), de 11 de dezembro de 2013, item 8²;

a.6) Esclarecer se os containeres flexíveis são efetivamente utilizados exclusivamente como embalagem para transporte, retornando à indústria após utilização.

b) Apresentar **Laudo ou Parecer Pericial Contábil**, preferencialmente, elaborado por reconhecida Instituição nessa área do conhecimento, no qual seja demonstrado:

b.1) Se as contas em que a contribuinte registra os materiais refratários glosados em sua contabilidade, em especial, estão incluídos em contas do Ativo Permanente;

² NBC TG 27 (R1), de 11 de dezembro de 2013:
(...)

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

b.2) Quais são as regras e princípios contábeis eram aplicáveis ao caso na época;

b.3) Se os referidos registros da contribuinte para os materiais refratários respeitam as regras e os princípios geralmente aceitos em contabilidade (vide item 10.4 do Parecer Normativo CST nº 65/79³);

b.4) Se a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 27 (R1), de 11 de dezembro de 2013, item 8, seria aplicável para a contabilização dos itens glosados e de que forma.

c) Elaborar **Relatório Conclusivo** com a manifestação da fiscalização acerca dos fatos, provas e fundamentos trazidos aos autos na diligência.

d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Cumpridas a providência acima, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

³ Parecer Normativo CST nº 65/79:

(...)

10.4 Note-se,

ainda, que a expressão "compreendidos no ativo permanente" deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser "juris tantum" aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

(...)