



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

Processo n° 13639.000119/2003-89
Recurso n° 140.958 Voluntário
Acórdão n° 2803-00.073 – 3ª Turma Especial
Sessão de 04 de maio de 2009
Matéria IPI - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - SALDO CREDOR TRIMESTRAL
Recorrente COMPANHIA MANUFATORA DE TECIDOS DE ALGODÃO
Recorrida DRJ - JUIZ DE FORA - MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

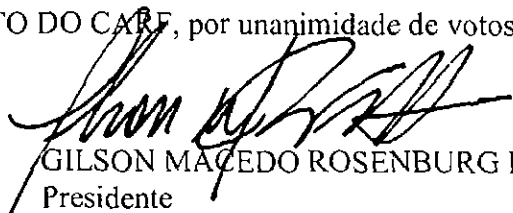
IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS QUE NÃO SE SUBSUMEM AO CONCEITO DE MATÉRIA-PRIMA (MP) E PRODUTO INTERMEDIÁRIO (PI) E DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de bens destinados ao ativo fixo e que não se subsumem ao conceito de matéria-prima ou produto intermediário esposado pela legislação do imposto não ensejam direito a crédito.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Presidente


ALEXANDRE KERN
Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Luís Guilherme Queiroz Vivácqua e Andréia Dantas Lacerda Moneta.

Relatório

Cuida-se de recurso (fls. 150 a 166) interposto pelo recorrente acima qualificado, contra o Acórdão nº 09-15.434, de 31 de janeiro de 2007, da DRJ/JFA, fls. 132 a 147, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/12/2002

CRÉDITO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO.

Apenas são passíveis de ressarcimento os créditos oriundos de aquisições de insumos compreendidos nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem estabelecidos no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

O IPI relativo a bens que integram o ativo permanente não deve ser aproveitado como crédito na escrita fiscal nem ser objeto de ressarcimento (arts. 25 da Lei nº 4.502, de 1964; 147, inciso I, do RIPI/98; 164, inciso I, do RIPI/2002).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/12/2002

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

As normas e determinações previstas na legislação tributária presumem-se revestidas do caráter de legalidade e constitucionalidade, contando com validade e eficácia, não cabendo à esfera administrativa questioná-las ou negar-lhes aplicação. Assim, não merece reparos a decisão proferida em despacho decisório cuja análise do pleito da interessada realizou-se em consonância com os ditames da legislação tributária.

PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Desconsidera-se o pedido de perícia que, além de não observar todos os requisitos normativos, revela-se prescindível na hipótese.

Após protestar pela tempestividade de sua manifestação, informar que se entende dispensado do arrolamento de bens e sintetizar os fatos relacionados com o julgamento, em primeira instância administrativa, de seu pedido de ressarcimento do saldo credor básico, trimestralmente acumulado, autorizado pelo art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, o recorrente, em sede de preliminar, alega que a 3ª Turma da DRJ/JFA ofendeu o contraditório e cerceou-lhe o direito de defesa, ao indeferir o pedido de perícia, sem fundamentar sua decisão. Reitera o seu pedido nesse sentido, para provar que lubrificantes, drogas, peças e acessórios se enquadram no conceito de matéria-prima (mp) e de produto intermediário (pi).

PA

No mérito, alega que o deferimento apenas parcial de seu pedido de ressarcimento fere a legalidade e configura-se em confisco. Disserta sobre o princípio constitucional da não-cumulatividade, inserto no inc. II do § 3º do art. 153 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB, entendendo que o texto constitucional não impôs qualquer restrição ao princípio e que a não-cumulatividade é absoluta. Menciona a existência de decisão no AMS nº 1998.04.01.070080-0/PR do TRF da 4ª Região que corrobora sua tese. Aduz que a Lei nº 9.779, de 1999, possui caráter meramente declaratório e ratifica a não-cumulatividade absoluta do IPI.

Na continuação, descreve o processo produtivo de fiação, para argumentar que todos os bens classificados pelo Fisco como sendo de uso e consumo configuram-se, na realidade, em insumos e fazem parte do processo produtivo. Da mesma forma, reivindica o direito de se creditar do IPI incidente na aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente, posto tratar-se de meios de produção, com os quais a sociedade realiza seu objetivo social.

Transcrevendo decisão da Superintendência de Legislação e Tributação do Estado de Minas Gerais, clama também pelo direito ao creditamento, nas aquisições do que chama de produtos intermediários, muito embora não se integrem ao produto final, sob pena de afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Repetindo as alegações de sua Manifestação de Inconformidade, rechaça a imputação de prescrição do direito de pedir ressarcimento e reitera seu direito ao ressarcimento do Crédito-Prêmio de IPI, previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969.

Conclui, repetindo o pedido de perícia técnica, preliminarmente ao julgamento, como forma de provar seu direito ao crédito, para o fim de se deferir a integralidade do ressarcimento solicitado e homologar as compensações declaradas.

É o Relatório para o que interessa ao julgamento.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE KERN, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 150 a 166 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-JFA nº 09-15.434, de 31 de janeiro de 2007.

Matéria litigiosa

Circunscreva-se o litígio à preliminar de nulidade, por preterição do contraditório e cerceamento do direito de defesa, alegadamente praticado pelo colegiado julgante de primeira instância, ao desconsiderar o pedido de perícia técnica e, no mérito da decisão fustigada, pelo não reconhecimento do direito de crédito nas aquisições de lubrificantes, drogas, peças e acessórios e de bens destinados ao Ativo Permanente. Nesse sentido, não se conhecerá das digressões recursais a respeito da prescrição e do direito a

ressarcimento de crédito ao amparo do srt. 1º do DL nº 491, de 1969. Trata-se de matéria que, embora controvertida na Manifestação de Inconformidade, não foi conhecida pela 3ª Turma da DRJ/JFA por ausência do pressuposto recursal interesse.

Preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa e de preterição do contraditório

A argüição é descabida. Basta que se leia o excerto do Acórdão nº 09-15.434 pinçado pelo recorrente à fl. 154 e se constatará que o não-conhecimento do pedido de perícia técnica foi fundamentado, concisamente, como convém às decisões administrativas que pugnam pela objetividade e pela celeridade processual. Ali se lê que a providência requerida foi “desconsiderada” (i.é, foi considerada como não formulada) porque o manifestante não observou os requisitos estipulados no inc. IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, fato que acarretou a consequência jurídica positivada no § 1º do mesmo artigo.

Aliás, o interessado cometeu o mesmo descuido quando, em sede de recurso voluntário, renovou seu pedido de perícia que, pelas mesmas razões, será considerado não formulado. Ademais, saiba o recorrente que a perícia técnica não se presta à produção de provas que toca ao interessado diligenciar.

Mérito: direito de crédito nas aquisições de lubrificantes, drogas, peças e acessórios e de bens destinados ao Ativo Permanente

A matéria não é nova neste Colegiado.

Em síntese, o interessado pretende ver-se ressarcido do IPI incidente nas aquisições de lubrificantes, drogas, peças e acessórios e de bens confessadamente destinados a integrar o ativo fixo do estabelecimento. Fundamenta sua pretensão numa particular interpretação do princípio da não-cumulatividade, segundo a qual tudo é permitido em matéria de creditamento!

Quanto ao perfeito entendimento do princípio da não-cumulatividade e suas repercussões em matéria do direito ao crédito do IPI, deve-se esclarecer que o citado princípio não é amplo e irrestrito, como quer o Recorrente, que se acha no direito de se creditar, independentemente das disposições infraconstitucionais que regem a matéria e vinculam o julgador administrativo.

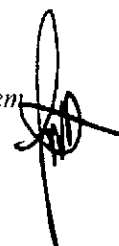
É sabido que tal tributo rege-se pelo princípio da não-cumulatividade, previsto constitucionalmente no art. 153, § 3º, II, da CRFB/88, normatizado por disposições constantes do art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e exercido por meio de uma sistemática de apuração denominada “sistema de créditos”, disciplinada pelo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

Nos termos do art. 153, § 3º, inc. II, da CRFB/88:

“Art. 153 (...)

§ 3º (...)

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”



Constata-se, na redação do dispositivo constitucional, a inexistência de qualquer regramento a respeito princípio da não-cumulatividade, cabendo então esta tarefa ao legislador ordinário, conforme estabelecido no art. 49 do CTN), que preceitua:

*“Art. 49 O imposto é não cumulativo, **dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.**” (negritos acrescidos)*

Desta forma, o princípio constitucional da não-cumulatividade teve sua sistemática regulada por lei ordinária, qual seja, o art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que ganhou notoriedade como a “lei básica do IPI”, e alterações posteriores, que assim estabelecia:

*“Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o **regulamento estabelecer.**”*

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.” (negritos acrescidos)

Do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 (RIPI/1982), há os seguintes preceitos acerca do mencionado princípio¹:

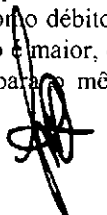
“Art. 81 A não-cumulatividade do imposto é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo.”

“Artigo 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes forem equiparados, poderão creditar-se:

¹ Ou ainda, consoante as palavras de Hugo de Brito Machado, em seu livro “Curso de Direito Tributário”, 12ª Edição, Malheiros Editores, tem-se:

“Por força de dispositivo constitucional (CF, art. 153, § 3º, inc. II), o IPI ‘será não cumulativo, compensado-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores’. Nos termos do CTN, ‘o imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente a produtos nele entrados’ (art. 49). Explicita, outrossim, o Código que ‘o saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes’ (CTN, art. 49, parágrafo único). Em uma empresa industrial, por exemplo, isto significa dizer o seguinte: a) faz-se o registro, como crédito, do valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e outros insumos, que tenham sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de onde vieram; b) faz-se o registro, como débito, do valor do IPI calculado sobre os produtos que saírem. No fim do mês é feita a apuração. Se o débito é maior, o saldo devedor corresponde ao valor a ser recolhido. Se o crédito é maior, o saldo é transferido para o mês seguinte.”

PA



I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, 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 (Lei nº 4502/64, artigo 25); (negrito acrescido) “

A disposição do art. 82 do RIPI/82 se repetiu no art. 147, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de Junho de 1998 (RIPI/98) e ao art. 164, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – RIPI/2002. Note-se que o dispositivo regulador do crédito básico de IPI define que o direito ao créditosmento se limita a matérias-primas e produtos intermediários que passam a compor o produto final. A limitação negritada acima, antiga, continua em vigor e evidencia a impropriedade do direito alegado pela recorrente, relativamente abens com esse tipo de destinação.

A legislação do IPI garante ao industrial também o direito de se creditar do imposto relativo a bens que, sem compor o produto final, sejam consumidos durante o processo produtivo e não se classifiquem contabilmente no ativo permanente, valendo aqui invocar a dicção do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979 (DOU de 6/11/1979), norma já alçada à condição de complementar das leis tributárias, em face de seu caráter normativo e por ser reiteradamente observada pela administração tributária há quase quarenta anos. Alerta-se ao Recorrente que é passível de utilização como crédito o IPI destacado nas notas fiscais referentes aos insumos, somente se nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, estes se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou de material de embalagem, segundo a legislação do IPI. Sobre o artigo 147, inciso I, do RIPI/1998, a Coordenação do Sistema de Tributação assim se manifestou:

“Parecer Normativo CST nº 65, de 1979 (DOU de 06.11.79)”:

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

PA



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 anteriores².

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-primas 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 pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual "a lei não deve conter palavras inúteis", o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

² Nota do Relator: referência aos regramentos anteriores ao Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 83.263/79 (RIPI/79).

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

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

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIFI/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 em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

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

(...).”

A leitura do Parecer acima reproduzido em parte demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que qualquer elemento consumido nas instalações da contribuinte, certamente necessário ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, seja considerado matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito. Torna-se claro, assim, que nem tudo que se consome ou se utiliza na produção pode ser conceituado como matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.

Nesse mesmo sentido já havia se pronunciado a Coordenação do Sistema de Tributação através do Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, publicado no DOU de 23.10.74, que dispunha no seu item 13:

“13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, etc.”.

Assim sendo, nos termos dos Pareceres retrocitados e em consonância com o inciso I do art. 147 do RIPI/1998, vigente à época dos fatos, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto-sensu* e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação ou deste sobre o insumo, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização. Ou seja, deve-se considerar no conceito de MP e PI, em sentido amplo, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, guardando semelhança com as MP e os PI em sentido estrito, semelhança esta que reside no fato de exercerem, na operação de industrialização, função análoga à das MP e PI, ou seja, se consumirem, em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou desse sobre o insumo.

Desta forma e como o próprio Recorrente admite que os bens “lubrificantes, drogas, peças e acessórios”, objeto da glosa, não se desgastam em contato direto com o produto em industrialização, embora possam ser indispensáveis no processo industrial do estabelecimento, como alega, suas aquisições não ensejam direito a crédito do imposto.



Conclusões

Em face do recém-exposto, voto por que se negue provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 04 de maio de 2009


ALEXANDRE KERN 