



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10410.007004/2009-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3002-001.302 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 16 de junho de 2020
Recorrente BRASKEM S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2008

IPI. CONCEITO DE INSUMO.

Geram direito ao crédito de IPI, além do material de embalagem, as matérias-primas e os produtos intermediários que se integrem ao produto final e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre ou pelo produto em fabricação, desde que, em face das regras contábeis, não devam ser incluídos no ativo permanente.

Devem ser revertidas as glosas que se enquadram no conceito de insumo.

DILIGÊNCIA FISCAL. FINALIDADE.

A diligência é ferramenta posta a disposição do julgador para dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio no processo de formação de sua livre convicção motivada. Não visa, portanto, suprir a inércia probatória das partes.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reduzir o valor do principal lançado, referente aos períodos de apuração de novembro e dezembro de 2008, respectivamente, para R\$ 209,81 e R\$ 813,23.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Sabrina Coutinho Barbosa e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Transcreve-se o Relatório do Acórdão recorrido, por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

“Trata-se de Auto de Infração do IPI no qual foram apurados débitos dos períodos de apuração 01/2005 a 12/2008 (fls. 18 a 22).

O valor do imposto apurado total foi de R\$ 433.160,62.

A infração que deu origem aos valores de IPI constituídos nestes autos foi a apropriação de créditos na aquisição de produtos que não se enquadravam no conceito de insumo (fls. 25).

Constou da autuação que a contribuinte possuía ação judicial (MS n.º 2000.80.00.006568-1 da Justiça Federal de Alagoas) assegurando crédito de IPI sobre aquisições de insumos desonerados de IPI, mas as entradas que se enquadravam em tal situação foram objeto de Auto de Infração específico (fl. 26), sendo o objeto da presente análise glosas de produtos que não se enquadravam no conceito de insumos, não abrangidos, portanto, pela decisão judicial.

Cientificada em 10/12/2009 (fl. 81), a interessada apresentou a impugnação de fls. 500 a 515 em 11/01/2010.

Suscita como razões de defesa, em resumo, que as disposições do Parecer Normativo CST n.º 65/79, pelo qual é necessário que os produtos se integrem ao produto final ou sejam consumidos no processo de industrialização mediante ação diretamente exercida sobre o produto final não poderiam ser aplicadas, pois extrapolariam as disposições do Regulamento do IPI então vigente sobre a matéria.

Argumenta que o que se exigiria para autorizar o creditamento é que o produto tenha aplicação tal na produção que, sem ele, a mercadoria final não possa ser produzida.

Expõe a interessada ainda como cada produto glosado seria consumido no processo produtivo.

Conforme fl. 558, a interessada protocolou desistência parcial da impugnação para fins de adesão ao parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/2009, renunciando a quaisquer alegações de direito sobre o qual se funda o presente processo relacionada aos débitos das competências 01/2005 a 10/2008.

Portanto, restaram em discussão administrativa apenas os débitos dos períodos de apuração 11 e 12/2008.”

Em seguida, a Manifestação de Inconformidade (fl. 500/515) interposta foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), por Acórdão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2008

IPI. CRÉDITO. INSUMOS. DESGASTE DIRETO POR CONTATO FÍSICO. NECESSIDADE.

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos produtos que não integram o produto final pressupõe o consumo decorrente de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo (PN CST n.º 65/1979)

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 599/615), no qual pugnou pela reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, repisando os fatos e argumentos jurídicos já apresentados no recurso inicial e pedindo pela conversão do julgamento em diligência.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

Como mencionado no relatório, cumpre esclarecer que somente permanecem em litígio os valores lançados através do Auto de Infração em relação aos meses de novembro e dezembro de 2008, logo, o direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão fundamental posta em discussão na presente lide se refere não só ao pleito recursal de reconhecimento do direito ao crédito de IPI, decorrente da aquisição de insumos, os quais seriam aptos a gerar crédito do tributo, mas principalmente à comprovação do *quantum* pleiteado.

O princípio da não cumulatividade do IPI está assegurado no art. 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal, e objetiva a redução dos custos de produção. Dessa maneira, os estabelecimentos industriais ou equiparados podem se creditar do IPI decorrente das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, compensando o imposto devido em cada operação de saída com o montante cobrado nas etapas anteriores, assim, evitando a cumulação de incidências.

Nessa linha, o art. 164, inciso I, do Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI/02), vigente à época dos fatos, previu a materialização do Princípio da não cumulatividade:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

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;

.....

Da leitura do dispositivo transcrito, há que se reconhecer que não é todo o IPI pago pelas indústrias que está apto a gerar crédito. Ao contrário, além das MP, dos PI e dos ME, só poderão ser considerados insumos e, portanto, fazer jus ao creditamento os bens que, mesmo não se integrando ao produto em fabricação, sejam consumidos durante o processo de industrialização, isto é, sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre ou pelo produto final. Ademais, o outro requisito disposto na parte final do inciso I deve ser atendido concomitantemente, qual seja, tais bens não podem compor o ativo permanente da empresa.

O entendimento esposado acima foi explicitado no Parecer CST n.º 65/79, do qual se transcreve o seguinte excerto:

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva 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 hão 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 "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.

(...)

11 Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto senso”, 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 vice-versa, 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.

(grifo nosso)

De fato, ambos os requisitos necessários para caracterizar um produto como insumo estão assentados, há muito, na jurisprudência, tanto judicial como administrativa, como se constata, por exemplo, da ementa do Acórdão n.º 9303-008.636, relatora conselheira Érika Costa Camargos Autran, da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

INSUMOS. AQUISIÇÃO DE LUBRIFICANTES (ÓLEO E GRAXA). NÃO ABRANGIDOS.

Nos termos do art. 1º da Lei n.º 9.363/96, a empresa produtora e exportadora terá direito ao crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições do PIS e da COFINS incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, no mercado interno, e que sejam empregados diretamente no processo produtivo. Assim, excluídos estão desse conceito os itens relativos às aquisições de óleos lubrificantes, pneus e câmaras de ar, por não se integrarem ao produto em fabricação.

LUBRIFICANTES. CRÉDITO PRESUMIDO.

Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que sejam Consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto em fabricação e que não sejam passíveis de ativação obrigatória (Parecer Normativo CST n.º 65/79).

Inclusive, no tocante à necessidade do contato direto com o produto em fabricação, o CARF já optou por sumular o entendimento sobre essa matéria através da Súmula CARF n.º 19, a qual foi atribuído efeito vinculante para toda a Administração Pública Federal, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018:

Súmula CARF n.º 19

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são

consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

(grifo nosso)

Naquele mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no julgamento do Resp nº 1.075.508/SC, submetido à sistemática do art. 543C (Recursos Repetitivos) do antigo CPC, de relatoria do Ilmo. Ministro Luiz Fux:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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.

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, cuida-se 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(grifo nosso)

Em consequência das diretrizes traçadas no presente voto, entendo que a alegação recursal, reproduzida abaixo, não pode prosperar:

2.12. Desta forma, inexistindo qualquer outro limite legal ao gozo de tal direito, resta claro que a Recorrente estava juridicamente autorizada a creditar-se em relação a todos os produtos **modificados ou consumidos na industrialização, mesmo aqueles que não integrassem o produto final**, sendo, portanto, totalmente lícita a apropriação dos créditos relativos aos produtos glosados pela fiscalização.

2.13. Neste sentido, é forçoso concluir que o vergastado *decisum* vai de encontro às prescrições contidas na legislação de regência da matéria, ao negar o direito ao creditamento relativo a produtos que efetivamente foram consumidos no respectivo processo industrial, conforme se depreende da análise do **Laudo Técnico** já anexado aos autos (**doc. 02** da Impugnação).

2.14. A bem da verdade, a equivocada decisão ora combatida baseou-se no teor do Parecer Normativo CST n.º 65, de 31 de outubro de 1979, expedido pela Coordenação do Sistema de Tributação, onde se lê que, para fazer jus ao r. creditamento, os insumos adquiridos, além de consumidos, devem exercer ação direta sobre os produtos finais e vice-versa, cujo trecho a este respeito segue transcrito:

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

2.15. Ocorre, todavia, que, o referido Parecer, ao impor novo requisito ao creditamento, qual seja, que o consumo dos insumos seja fruto da **ação direta destes sobre o produto final**, extrapola o disposto no Regulamento do IPI, não podendo a decisão recorrida ter se atido ao conteúdo de tal diploma que restringe de forma arbitrária direito amplamente reconhecido pelas normas de regência do IPI.

Por óbvio, como restou demonstrado, tanto a jurisprudência administrativa como a judicial são uníssonas ao afirmar que é uma condição indispensável, para que um bem se enquadre como insumo capaz de gerar crédito na sistemática de apuração do IPI, mesmo que esse não se integre ao produto final, que ele **seja consumido no processo de industrialização pelo contato direto** com o bem em fabricação.

Logo, a base de sustentação da argumentação recursal para ver revertidas as glosas realizadas pela fiscalização não se sustenta, pois interpreta de forma demasiadamente alargada o conceito de insumo na legislação de regência, especificamente, em relação ao tributo em questão.

Dessa forma, quanto a esse aspecto, não há ressalvas a serem feitas no teor da decisão proferida pela instância *a quo*:

“Já os produtos "DIANODIC DN 2300 EMBALAGEM" e "SPECTRUS BD1501" tiveram sua utilização descrita à fl. 514, enquanto o produto "BETZDEARBORN P70" constou de fl. 515.

Os dois primeiros produtos, conforme fl. 534, são adicionados à água clarificada...

(...)

Pelo que se pode inferir, tais produtos não entram em contato direto com o produto em fabricação, dado que circulam dentro de chicanas e camisas de resfriamento.

Já o produto "BETZDEARBORN P70", conforme fl. 535, é adicionado ao vapor, cuja utilização na planta industrial foi assim descrita às fl. 542:

(...)

Podemos notar que, de acordo com a descrição da interessada, apenas nas fases de pós tratamento e estripagem da lama há contato direto entre o vapor e o produto PVC.

Ocorre que a interessada não demonstrou em qual dos vapores e em que quantidade os valores comprados do produto em questão foram efetivamente utilizados nos meses de novembro e dezembro de 2008.”

Assim, a meu sentir, as glosas relacionadas aos produtos "DIANODIC DN 2300 EMBALAGEM" e "SPECTRUS BD1501" devem ser mantidas, tendo em vista que não são consumidos durante o processo de industrialização pelo contato direto com o bem produzido.

Porém, em relação ao produto "BETZDEARBORN P70", como reconheceu o próprio Acórdão recorrido, parte do vapor entra em contato com o produto PVC, logo, a recorrente teria direito a creditar-se de parte do IPI pago na entrada desse insumo. Por outro lado, entendo que existe nos autos uma declaração feita pela contribuinte, que pode iluminar a questão do percentual consumido pelo contato direto com o produto industrializado (fl. 93):

“Declaro que em relação ao consumo de vapor de 15 kg/cm² na planta de PVC, 20% entra em contato direto com o produto.

Se, por outro lado, for considerado o consumo total do vapor, tanto na planta de MVC, quantos na Planta de PVC, este percentual que entra em contato com os produtos em fabricação alcança a margem de 11%.”

(grifo nosso)

Então, embora não esteja comprovado que o insumo ora analisado seja utilizado de forma linear na produção dos vapores, adotando-se uma postura mais flexível, a qual, a meu sentir, torna-se mais justa ao caso concreto, entendo que a contribuinte faz jus ao creditamento de 11% do valor pago de IPI sobre as aquisições do produto "BETZDEARBORN P70".

Dessa maneira, considerando que o valor do IPI sobre esse produto nos meses de novembro e dezembro de 2008 foi, respectivamente, de R\$ 69,20 e R\$ 138,40, consequentemente, a contribuinte faz jus ao crédito de R\$ 7,61 e R\$ 15,22.

Por fim, quanto ao pedido recursal para a realização de diligência, importa esclarecer que a diligência é determinada quando o colegiado entende que o processo não está em condições de ser julgado, necessitando de novos elementos ou providências. Não se trata, portanto, de medida tendente a suprir a falta de produção de provas por aquele que teria a obrigação de apresentá-las. A baixa do processo em diligência, então, é meramente uma possibilidade. Em realidade, não poderia ser diferente, pois deve sempre existir a liberdade para o julgador formar sua livre convicção motivada. Ademais, repise-se, a diligência não visa suprir a inércia probatória das partes. Desse modo, indefiro o pleito da recorrente.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reduzir o valor do principal lançado, referente aos períodos de apuração de novembro e dezembro de 2008, respectivamente, para R\$ 209,81 e R\$ 813,23.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves