



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.904127/2021-84
ACÓRDÃO	3202-001.858 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2019 a 30/06/2019

CRÉDITO DE IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO DE INSUMOS NO ÂMBITO DA LEGISLAÇÃO DO IPI. NECESSIDADE DE SUBSUNÇÃO AO CONCEITO.

Somente geram direito a crédito de IPI, além dos que se integram ao produto final, os insumos ou produtos intermediários que se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por este diretamente sofrida.

As partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas não geram direito a crédito de IPI, ainda que sofram desgaste pelo contato direto com o produto em fabricação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2018 a 30/09/2018

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por ser prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-001.855, de 23 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10680.904119/2021-38, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Vinicius Guimaraes (suplente convocado), Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente/procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara/acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento de IPI apresentado pelo Contribuinte.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual repisa os argumentos apresentados na impugnação e pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

Conforme visto, a recorrente aduz que está decaído o direito de a Fiscalização reconstituir a escrita fiscal dos períodos anteriores a julho de 2016, considerando que foi intimada do Despacho Decisório em 06/07/2021, ainda que se tratem de valores apurados em PER/DCOMP,

devendo ser canceladas todas as glosas de créditos e os ajustes de débitos anteriores a esse período.

Sem razão a recorrente.

Conforme bem fundamentado pela DRJ, “o que se tem no *Demonstrativo de Créditos e Débitos (Ressarcimento de IPI)* e no *Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível* é simplesmente a consolidação das informações contidas nos PER/DCOMPs apresentados anteriormente pelo ora manifestante, e tratadas, caso a caso, em tempo hábil”. Segue a fundamentação da DRJ, com a qual concordo e a adoto como razão de decidir:

Essa alegação causa espécie a este relator. O que se tem no “Demonstrativo de Créditos e Débitos (Ressarcimento de IPI)” e no “Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível” é simplesmente a consolidação das informações contidas nos PER/DCOMPs apresentados anteriormente pelo ora manifestante, e tratadas, caso a caso, em tempo hábil, sem que tenha sido ultrapassado o lapso de cinco anos para homologação das DCOMPs vinculadas aos PERs (§ 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e § 2º do art. 73 da IN RFB nº 1.717, de 2017). Aqueles PERs e DCOMPs foram tratados de forma eletrônica, ou mediante ações fiscais, emergindo alterações, tanto nos créditos, por glosas, quanto nos débitos. Com respeito aos débitos, houve a dedução, nos últimos meses de cada trimestre calendário, dos valores solicitados ou reconhecidos nos PERs correspondentes, prevalecendo o menor deles, justamente para que os valores deferidos ao manifestante no final do trimestre de referência, não permanecessem indevidamente na apuração do saldo credor dos trimestres subsequentes, evitando-se, dessa forma, a utilização em duplicidade.

À vista disso, o procedimento adotado pela fiscalização é correto, ao contrário do que alega o manifestante. No Anexo único do presente voto, estão compiladas as seguintes informações:

PER ou DCOMP transmitidos pelo interessado neste processo, com demonstrativo de crédito (era possível demonstrar crédito em DCOMP até o primeiro trimestre de 2007; após, exclusivamente em PER), valor total do crédito solicitado, data da transmissão do PER ou da DCOMP, trimestre de apuração do crédito e número do processo atribuído ao PER/DCOMP. Estão destacados em vermelho os PERs objeto do TVF. Como referido anteriormente, cada um desses trimestres recebeu tratamento eletrônico ou manual, com expedição dos atos administrativos próprios, devidamente fundamentados, e ciência ao interessado, repita-se, em tempo hábil, para que exercesse o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Por tudo isso, resta descabida a alegação de decadência, devendo ser rejeitada essa preliminar.

Ademais, mesmo que fosse considerada reconstituição da escrita fiscal do IPI, realizada por meio de ajustes nos créditos e débitos escriturados, não há que se falar em decadência. Isso porque a atividade de recomposição da escrita fiscal não sofre nenhuma limitação temporal referente à decadência, a qual se aplica à atividade de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício, referente, por exemplo, à constituição de crédito tributário de IPI, mediante lançamento, concernente a saldo devedor apurado após a reconstituição da escrita.

Nesse sentido, há os seguintes precedentes deste Conselho:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

DECADÊNCIA. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. INAPLICABILIDADE.

Inexiste limitação temporal à reconstituição da escrita fiscal para fins de apuração de eventuais créditos e/ou débitos do IPI, tratando-se de procedimento inerente à auditoria fiscal, na qual, débitos e créditos do imposto são recalculados com base nas apurações levadas a efeito. Somente débitos apurados e não confessados ou constituídos se submeterão à regra decadencial na hipótese de lançamento de ofício. (...) (destaque nosso) (acórdão 3201-011.727, sessão de 22/03/2024, relator conselheiro Hécio Lafetá Reis)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 150, §4º E 173 DO CTN.

Os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, § 4º, e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado. (...) (destaque nosso) (acórdão 3301-011.770, sessão de 27/09/2022, relator conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

DECADÊNCIA E RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL.

A atividade de recomposição da escrita fiscal está relacionada com a correta quantificação do valor do tributo, não sofrendo nenhuma limitação temporal em face das regras de decadência, as quais apenas se aplicam à atividade de o fisco constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício. (...) (destaque nosso) (acórdão 3002-001.581, sessão de 10/11/2020, relator conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves)

Além disso, os ajustes efetuados em períodos anteriores não influenciaram na apuração do saldo credor do trimestre em questão, conforme se infere

do exame dos aludidos Demonstrativo de Créditos e Débitos (Ressarcimento de IPI) e Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível, bem como da análise das cópias do Livro Registro de Apuração do IPI – RAIP, juntadas pela recorrente às fls. 355-474.

Logo, rejeito a preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

Os produtos abaixo discriminados foram objeto de glosa, uma vez que, segundo a autoridade fiscal (fls. 18-19), para esses produtos inexiste direito ao creditamento do imposto, pois se referem a peças de máquinas, equipamentos e ferramentas, vale dizer, destinam-se à manutenção do parque produtivo do estabelecimento industrial e, ainda que não sejam incorporados ao ativo imobilizado e se desgastem ou se consumam no processo de industrialização, não podem ser tratados como matéria-prima, nem como produto intermediário, por exclusão expressa constante do Parecer Normativo CST 181/74 e do Parecer Normativo CST 65/79:

ADAPTADOR EM BORRACHA DE SILICONE VERMELHA APLICACAO	GARRAFA TERMICA INOXIDAVEL DE 1,8 LITROS
ALARGADOR 7 511 X 10 X 35 X 86 HPCONF D	GRANALHA ESFERICA ACO SAE 230 D 0 6 MM
ALAVANCA INT COMANDO CAMBIO	GRANALHA PEENING ACO S230 P
ALTERNADOR 85115010 060 5405 UN 1.0000 1	INSERTO CBN WIPER CNGA 12 04 12
APALPADOR EQUIP METROLOG 6850286 MAHR	INSERTO CBN CNGA 06 04 04
APALPADOR PARA MEDICAO DE RUGOSIDADE UTILIZADO EM RUGOSIMETRO INDUTIVO, REF: 155-PS2666, MATERIAL: FIBRA DE CARBONO	INSERTO DE METAL PARA TORNEAMENTO MARCHA RE LCHX 15T3 XF 2743009
APALPADOR PARA RUGOSIMETRO, REFERENCIA 155/PS6118	INSERTO ESP FRESAMENTO 90GR ACO E FOFO
BARRA MONO D14X85L175 HSK-A63 - PCD	INSERTO ESPECIAL
BEDAME CONFORME DESENHO	JG-GARRA-P/LANCER-2 126MX1,25STD/TITAN-T
BEDAME METAL DURO CONFORME DESENHO USINA	LAMINA S292R60 MAPAL
BIT ESTRADO 3 8 X66MM ACO B34 TX 50	LIMA ROTATIVA
BITS 5 X 45 K20 CONFORME DESENHO	LIMA ROTATIVA CONFORME DESENHO
BOLSA DE LONA PARA CARREGADOR	LUMINARIA P/MAQ PS4155.010/RITTAL
BRACO MARPOSS JUNKER 2927886340B	MACHO M14 000 X 1 500 MAQUINA
BROCA CANAL RETO	MACHO ACO M12X1 HSSE PM
BROCA CORTE RETO CONFORME DESENHO	MACHO FRESA MBX1 25 6H L78
BROCA DE CENTRO	MACHO HELICOIL M6X1 3 NAVALHAS
BROCA HELICOIDAL	MACHO ROSCA INT ACO MBX1.25 3H
BROCA HPA CONF DESENHO	MACHO ESPECIF.M6.000X1.000 / MAQUINA (I)
BROCA MD 9 8X14X45X95	MANDRIL BRUNIDOR CONFORME DESENHO
BROCA PLANA	OGIVA DE MEDICAO 601/9/3, APLICADO EM MAQUINA METREL
CABECA DE IMPRESSORA ZEBRA 105SL	PASTILHA DE METAL DURO
CABECOTE ESPECIAL DE ACO, APLICACAO: APERTADEIRA ATLAS COPCO, REFERENCIA: 4210428781	PINO CONTROL E PLACA HULLER DES 16139230
CALIBRE ELETRONICO TD02 CR M6X1 DIATEST	PINO INDEX SIST LEVAN NAGEL DES 16125379
CANETA DE MEDICAO DIMENSIONAL DP25 971100-3 SOLARTRON	PLACA POTENCIA MCLTPAD110-5A3-4-00/SEW
CATALISADOR P GERADOR DE FORNO A GAS	PONTA CODIGO 626120 0061 000 ZEISS
CELULA MEDICAO DIMENSIONAL CL73442429051	PONTA MS D3 0 158 A5555 0021 RENISHAW
CUBE DIAGNOSTIC	PONTA P APALPAD DIM 6850289 MAHR
DISCO ESP ROTORS PRAY OE25MM 97259 LOCTIT	PONTA PERFILOMETRO FIBRA CARBONO 6851517
DISPOSITIVO DE ELEVACAO	PONTA RUBI PARA CALIBRE TRIDIMENSIONAL, REF: 602030-9015-000
DISPOSITIVO-MEC WMCGK0000004841/COMAU	PONTEIRA DE30X40 PU MARTELO API 40
DISTANCIADOR	PONTEIRAS MARTELO API 32
DISTANCIAL DISTANCIADOR DE ACO PARA GARANTIR POS	RELOGIO APALP MEC 0 100 RESOL 0 002 OE38
DISTANCIAL (PRIMARIO)	RESISTENCIA AQUEC 15KW 110V CR 14 AICHEL
FACA REBARBADORA CONF DESENHO - JG 2 PC	ROLO DE ACO, 209919 PARA MOVIMENTACAO
FACA SHAVING 02-07284-0MD, FERRAMENTA DE USO INDUSTRIAL, COM FUNCAO DE CORTE DE METAIS COMUNS	SEGMENTO DE BROCHA CONFORME DESENHO
FACA SHAVING CONFORME DESENHO	SETOR PARA FRESA GLEASON, REFERENCIA: 6K9BP166T
FECHADURA ARMARIO ELET S22455010 RITTAL	SOQUETE 10X1 20X80
FERRAMENTA P TRAVA E FAS DES 2031800090	SOQUETE ALLEN 3 8 X6X50MM ACO 64815006
FERRAMENTA P TRAV VOL MOT DES 2031900090	SOQUETE DE IMPACTO COM REVESTIMENTO DE PROTECAO PLASTICA, REF: 4-19
FRESA A CARACOL 21 1 190 REVESTIMENTO	SOQUETE HEXAGONAL 30MMX1 2 X50MM TB 7800
FRESA A INSERTO D200X16 RECUPERACAO	SOQUETE SEXTAVADO 1 2 X80 ACO 14300M 13
FRESA D11X183 24 HP	TRANSODUTOR LINEAR RESIST PY1 F 025 GEFR
FRESA DE PERFIL CONSTANTE CONFORME DESEN	TRANSODUTOR-RUGOSIM 112-1502/TAYLOR HOBSON
FRESA DE TOPO 10 X 35 X 77 HP CONF DES	VENTOSA DEB ENCAIXE ESS 8 SU FESTO
FRESA PERFIL CONSTANTE CONFORME DESENHO	

Também foram objeto de glosas os produtos a seguir discriminados, uma vez que, segundo a autoridade fiscal, foram “empregados na lubrificação de máquinas e ferramentas do ativo imobilizado, tipificados como material de uso e consumo”, e, dessa forma, por não se incorporarem ao produto fabricado, não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário:

ALCALINIZANTE AKTIV 36
ANTICORIT LIQUIDO DFW 1 607180 FUCHS L
ANTIESPUMANTE 47710132 M 7110 HOUGHTON
DESENGRAXANTE PROTETIVO CLEAN 130 F
DESENGRAXANTE A FRIO P LAV HOUGHTO CLEAN
DESENGRAXANTE PROT HOUGHTO CLEAN 130 T
OLEO SOLUVEL P BROCHADEIRAS SYNTILO 9954
OLEO TALYROND Q8 DYNOBEAR 10 AMPOLA ML
TUTSOL 4000

A recorrente, por sua vez, conforme acima consignado, defende que tem o direito ao ressarcimento do imposto em relação a todos itens objeto do pedido, por se tratarem de produtos enquadrados no conceito de “intermediários”, já que são consumidos no seu processo produtivo, perdendo suas dimensões ou características originais em razão da sua atuação específica na industrialização das peças automotivas, como as ferramentas de corte e os soquetes, e foram contabilizados como custo e registrados em seus livros fiscais e em sua contabilidade como “compras para industrialização”.

Argumenta que o art. 226 do Regulamento do IPI deixa claro que não se exige o contato físico dos insumos com o produto em fabricação e, muito menos, com o produto final, para que sejam passíveis de gerar créditos, de modo que os únicos requisitos previstos na norma para fins de creditamento são que os produtos intermediários sejam empregados no processo de industrialização e que os itens não integrem o ativo imobilizado.

Afirma que, com base no Parecer Normativo CST 65/79, a decisão recorrida restringiu de forma indevida e ilegal a abrangência da norma regulamentar, de sorte que violou o princípio da legalidade, pois a competência para regular a situação relativa ao crédito de IPI é do Decreto 7.212/10; bem como que o acórdão recorrido cita, ainda, como fundamento para as glosas, o Parecer Normativo CST 181/74 e o Parecer Normativo Cosit/RFB 3/2018, concluindo que as partes e peças de máquinas e equipamentos e ferramentas, apesar de se desgastarem no processo industrial, não dariam direito ao crédito de IPI pela sua aquisição.

Por fim, assevera que o fato de o julgador administrativo estar vinculado aos atos expedidos pela Administração Fazendária não deveria ser justificativa para se interpretar restritivamente as normas legais com o intuito de limitar o direito ao crédito básico de IPI assegurado pelo art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, sob pena de se desvirtuar o princípio da não-cumulatividade inerente ao imposto.

Nenhum desses argumentos merece acolhida.

Não obstante se tratar de produtos relevantes para o processo produtivo da recorrente, o direito a crédito do IPI não se pauta pelo critério da relevância ou essencialidade, e sim pela subsunção dos produtos adquiridos ao conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem disposto na legislação.

O inciso I do art. 226 do Decreto 7.212/2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/10, assim dispõe:

Art. 226. 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 matéria-prima, produto intermediário 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; (destaque nosso)

Conforme disposto no art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/66), são normas complementares, das leis e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, os quais devem ser observados por todos.

Dessa forma, o **conceito de insumos**, no âmbito do IPI, foi consolidado por meio do Parecer Normativo (PN) CST 65/79, o qual definiu o significado da expressão "consumidos na produção".

Segundo tal parecer, essa expressão abrange, por exemplo, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de **ação direta do bem sobre o produto em fabricação**:

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 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. (destaque nosso)

A Súmula CARF 19 corrobora que deve ocorrer o contato direto do bem com o produto em fabricação para que se fale em matéria-prima e produtos intermediários:

Súmula CARF nº 19

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 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. (destaque nosso)

Inferre-se, da leitura da aludida súmula, que a razão para a exclusão da aquisição de combustível da base de cálculo do crédito presumido de IPI é, exatamente, a constatação de que aquele material não é consumido em **contato direto com o produto em fabricação**, de modo que entendimento consignado na sobredita súmula seguiu o conceito de insumos há tempo firmado pela legislação do IPI, notadamente os Pareceres Normativos CST 181/74 e 65/79.

Diferentemente do sustentado pela recorrente, é nesse sentido que o STJ decidiu no julgamento do REsp 1.075.508/SC, submetido ao regime de recursos repetitivos, conforme ementa e parte do relatório e voto condutor a seguir transcritos:

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.

Partes do relatório e do voto condutor do relator min. Luiz Fux:

(...) Noticiam os autos que METALÚRGICA RIO-SULENSE S/A, "fabricante de peças e acessórios para o sistema motor", ajuizou ação ordinária, em 12.11.2004, contra a UNIÃO, objetivando o reconhecimento, nos cinco anos que antecedem o ajuizamento da ação, do direito aos créditos do IPI decorrentes da aquisição de materiais intermediários (que se desgastam durante o processo produtivo sem contato físico ou químico direto com as matérias-primas). Na inicial, alegou que "dentre os vários materiais utilizados no processo produtivo, a Autora vale-se de **produtos intermediários** tais como **anéis de retenção, rolos de esfera, rotores, selos mecânicos, brocas, hastes, cilindros, ogivas, palhetas, e outros que se desgastam no processo produtivo, todavia, sem integrarem-se física ou quimicamente ao novo produto**". De acordo com a autora, "produto secundário (ou intermediário) é todo elemento utilizado no processo produtivo que não se integra física ou quimicamente ao novo produto, mas que nele está inserido", não se podendo impor restrições ao creditamento do IPI. (...)

O ponto nodal da atual controvérsia cinge-se à possibilidade de creditamento, a título de IPI, dos valores decorrentes da aquisição de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo fixo do estabelecimento que, apesar de não integrarem fisicamente o produto final nem se desgastarem por ação direta - física ou química -, sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final.

A sentença bem concluiu, ao vaticinar que:

"... não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento. A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização.

Note-se que a doutrina e a jurisprudência também adotam o conceito de crédito físico para reconhecer o direito ao creditamento.

No caso, as notas fiscais de fls. 31 a 42 indicam a compra de 'anel retenção', 'rol esfera', 'rolos con.', 'voluta em fofo inferior', 'rotor em bronze', 'selo mecânico' 'metal duro', 'rolamento', 'facas retas', 'cilindro polido', 'jogo de palheta', 'rodizio', 'ogiva mecânica com contado para controlar' e 'palheta delta', produtos estes que não são consumidos no processo de industrialização (consigne-se que a inicial não veio acompanhada de descrição do processo produtivo da empresa), 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.

Não há, portanto, que se confundir o consumo do produto com o mero desgaste do produto.

Note-se que no caso a empresa autora é a consumidora final, pois não existe operação posterior à aquisição dos referidos produtos, e como consumidora final, deve arcar com o IPI, não havendo que se falar em creditamento.

(...) Assim, não há que se falar em desrespeito à Constituição Federal (art. 153, § 3º), como quer a autora. Ao contrário, se adotada a tese da autora, todo e qualquer bem adquirido pela empresa daria direito ao creditamento, o que é incompatível com o princípio da não-cumulatividade, que pressupõe o pagamento sucessivo de IPI nas várias etapas de produção." Deveras, ao proferir voto-vista no Recurso Especial 608.181/SC, destaquei que:

(...)

O Decreto 2.367/98, que revogou o Decreto 87.981/82 (Regulamento do IPI), aplicável, in casu, assim dispunha:

'Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada 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 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

(...)'

'Art. 147. 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 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;' Sobre o tema manifestou-se Aroldo Gomes de Matos, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 81, Junho de 2002, litteris:

(...)

8. Os Bens e Produtos que geram Créditos Presumidos Geram "créditos básicos" do IPI, conforme dispõe o art. 147 do Decreto nº 2.637 (RIPI/98), os bens e insumos empregados no processo de industrialização de produtos tributados, a saber:

'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 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.'

Tais bens e insumos, designados genericamente como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, são inúmeros, tendo o vetusto Parecer Normativo CST nº 181/74 elencado os seguintes: (...)

Ainda consoante esse Parecer Normativo, não geram crédito:

'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. (...)'

O rol dos produtos que geram crédito, retromencionados, não é, a toda evidência, exaustivo, numerus clausus, podendo nele ser incluídos quaisquer outros, desde que participem e sejam consumidos no processo de industrialização. (...)

Destarte, a interpretação sistemática do art. 147 do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/88) revela a expressa vedação à utilização de créditos do IPI oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa, não se vislumbrando a ofensa aos dispositivos legais apontados. (...)

Destarte, 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".

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

(...)

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.

Infer-se que a decisão do STJ confirma o entendimento disposto na legislação, vale dizer, o conceito de insumos pressupõe a ocorrência de **desgaste direto**, pelo contato com o produto em fabricação, da matéria-prima ou do produto intermediário.

Logo, improcedente a alegação da recorrente no sentido de que o julgamento do mencionado Recurso Especial repetitivo nº 1.075.508, pelo Superior Tribunal de Justiça, reafirmou o entendimento de que os produtos consumidos ou desgastados durante o processo de industrialização, ainda que não integrem o produto final ou que se tratem de componentes do maquinário, geram direito ao crédito de IPI.

Além do desgaste direto da matéria prima ou do produto intermediário pelo contato com o produto em fabricação, **há uma limitação** referente às partes, peças e elementos de máquinas, pois para esses produtos, ainda que sofram desgaste pela ação direta com o produto em fabricação, não

são considerados insumos para efeito de direito ao crédito do IPI, conforme consta do Parecer Normativo CST 181/74:

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.

O citado Parecer Normativo CST 65/79 também trouxe entendimento no sentido de vedar crédito de IPI sobre gastos com partes e peças de máquinas:

(...)

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).

No mesmo sentido, há o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3/2018, cuja ementa segue abaixo:

AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS. CRÉDITO DE IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Não há direito a crédito de IPI relativo à aquisição de máquinas e de suas partes e peças, ainda que se desgastem com o uso.

Também no mesmo sentido, há precedente da egrégia 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, acórdão 9303-014.432, sessão de 18 de outubro de 2023, sob a relatoria do eminente conselheiro Vinícius Guimarães, cuja parte da ementa segue abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2008 MATÉRIAS-PRIMAS OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

NECESSIDADE DE SUBSUNÇÃO AO CONCEITO.

Somente dão direito a créditos os insumos ou produtos intermediários que se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por este diretamente sofrida. (...) (destaque nosso)

Cumprido destacar parte do voto do condutor do supracitado acórdão:
(...)

Tem-se, portanto, uma regra geral amplamente consolidada, segundo a qual, somente os bens que se integram ao produto final ou os bens que, mesmo não integrando o produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados, no âmbito do IPI, como insumos.

Tal regra geral tem, contudo, uma limitação: partes, peças e elementos de máquinas não são considerados insumos para efeito de direito ao crédito do IPI. Trata-se de entendimento pacífico, construído há décadas na trama normativa do IPI.

Como se vê, o conceito de insumos tem sido forjado há décadas no arcabouço normativo que rege o IPI. Nesse contexto, sempre vigorou o entendimento de que elementos, partes e peças de máquinas, ainda que sofram desgaste pela ação direta com o produto em fabricação, não geram direito ao creditamento de IPI.

Mesmo antes do citado PN CST nº. 65/1979, vigorava o entendimento de que gastos com peças e partes de máquinas não davam direito a crédito de IPI. Veja-se, nessa linha, o PN CST nº. 181/74, o qual dispunha, em 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.

Seguindo a mesma trilha, o PN CST nº. 65/1979 trouxe semelhante vedação ao direito ao crédito de IPI com relação aos gastos com partes e peças de máquinas:

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 RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos "que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens 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 de 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 desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

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).

Dos excertos transcritos, deduz-se que elementos, partes e peças de máquinas não geram direito a crédito de IPI, ainda que sofram desgaste pelo contato direto com o produto em fabricação. (...)

Logo, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas não geram direito a crédito de IPI, ainda que sofram desgaste pelo contato direto com o produto em fabricação.

Ressalte-se que é irrelevante o fato de os produtos adquiridos terem sido contabilizados como custo e registrados em seus livros fiscais e em sua contabilidade como “compras para industrialização”, uma vez que, conforme visto, não consistem em matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, sendo, dessa forma, indevida a apropriação de crédito de IPI atinente a essas aquisições.

Do exame das glosas efetuadas, referentes às aquisições dos supracitados produtos, discriminados pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 18, e no seu Anexo 2 – *Relação de Notas Fiscais de Entrada com Crédito Indevido*, às fls. 23-64, e ainda considerando as informações acerca das características e da utilização desses produtos, apresentadas pela recorrente por meio da peça recursal (fls. 665-689) e do laudo juntado aos autos (fls. 328-354), infiro que as glosas efetuadas se referem às aquisições de partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas e de produtos empregados na lubrificação de máquinas e ferramentas, de modo que não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, e, por isso mesmo, tais glosas, levadas a efeito pela autoridade fiscal, estão corretas.

A recorrente aduz que, caso se entenda que não teria sido plenamente comprovado o direito postulado pela recorrente, que seja determinada a realização de diligência e/ou perícia.

Nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72, “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis”, já o art. 29 do mesmo diploma legal dispõe que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

No caso sob análise, entendo que não há necessidade de perícia nem de diligência, uma vez que, apreciando as provas juntadas aos autos, notadamente a relação dos produtos objeto de glosa, com sua descrição, local de aplicação, função básica, detalhamento da aplicação, e a relação das notas fiscais com crédito indevido, constantes dos Anexos 1 e 2 do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 21-64), e o laudo com informações acerca dos produtos objeto de glosa apresentado pela recorrente (fls. 328-354), infiro que há elementos probatórios suficientes para formar minha convicção.

Portanto, rejeito o pedido de realização de perícia ou diligência.

Diante do exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator