



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10805.900240/2010-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-013.537 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2023  
**Recorrente** CONFAB INDUSTRIAL SOCIEDADE ANÔNIMA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CREDITAMENTO. REQUISITOS.**

Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização e desde que não correspondam a bens do ativo permanente. Dessa maneira, CALÇO, TRENA, etc., por exemplo, elementos que não atuam diretamente sobre o produto, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário (PN CST nº 65, de 1979; RIPI/2002, artigo 164,I).

**IPI. DEVOLUÇÃO E RETORNO DE PRODUTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. OBRIGATÓRIO PREENCHIMENTO RELATIVO A OPERAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE PRODUÇÃO E DO ESTOQUE OU SISTEMA EQUIVALENTE.**

A devolução de insumos impõe ao estabelecimento industrial que os devolve anular o crédito antes escriturado pelo ingresso de MP/PI/ME, tendo em vista que não mais se afigura como legítimo o crédito sobre insumos que foram devolvidos ao fornecedor (art. 193 do RIPI/2002), portanto, glosam-se os créditos referentes a devoluções e retornos de produtos em virtude da ausência de escrituração do Livro Registro da Produção e do Estoque ou utilização de sistema equivalente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

## Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente), Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jucileia de Souza Lima, Sabrian Coutinho Barbosa e Marcos Antonio Borges (Suplente Convocado).

**Relatório**

Por bem descrever a contenda estabelecida nestes autos, reproduzo o relatório constante do Acórdão DRJ/JUIZ DE FORA :

Trata o presente processo de PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE IPI – PER nº 14229.67064.300106.1.1.01-0094, amparado no saldo credor de IPI do 4º trimestre do ano-calendário de 2005, no valor de R\$3.766.356,89, calculado com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999. O estabelecimento detentor do crédito possui o CNPJ nº 60.882.628/0042-68.

Ao PER, foi atrelada a seguinte Declaração de Compensação: 02831.81140.310106.1.3.01-7902 - TOTAL DO DÉBITO = 3.766.356,89.

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 73/76, o contribuinte foi submetido a procedimento fiscal para a verificação da legitimidade do saldo credor trimestral de IPI solicitado em ressarcimento por meio do PER/DCOMP 14229.67064.300106.1.1.01-0094.

Para tanto, foram lavrados vários termos de intimação, cujas respostas levaram às seguintes conclusões sobre os créditos solicitados pelo contribuinte:

1) créditos de IPI escriturados não atendem as especificações para serem considerados matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, segundo conceituação da legislação do IPI, notadamente o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979. Por esse motivo, foram glosados créditos relativos aos produtos descritos na **Tabela I – Não Insumos**, à fl. 72 (Calço e trenas, etc);

2) o contribuinte não escriturou no Livro Registro de Apuração do IPI, conforme determina o inc. VI do art. 193 do RIPI/2002, o estorno do imposto das devoluções de insumos ocorridas no mês de novembro de 2005, no valor total de R\$8.177,67, conforme fazem provas cópias do citado livro, fl. 49 e das respectivas Notas Fiscais de Saída relativas a tais devoluções, fls. 50/51.

3) durante os trabalhos de fiscalização, verificou-se que a CONFAB efetuou vendas de insumos nos meses de agosto a dezembro de 2005, não observando o que determina o inciso II e o §1º do art. 131 do RIPI/2002 e o artigo 10 da IN SRF nº 82, de 2001, o que ensejou a lavratura do Auto de Infração constante do processo nº 16045.000327/2010-85, fls. 52 a 71, para o lançamento das diferenças de imposto apuradas e da respectiva multa.

Conforme consta do Relatório Fiscal anexo ao referido Auto, fls. 64/66, o valor total lançado é inferior ao saldo credor de CONFAB, não havendo cobrança de imposto, mas apenas a cobrança de multa por insuficiência de destaque de imposto. Os valores dos saldos credores nos meses de outubro a dezembro de 2005, demonstrados em fls. 67/71, são, no presente processo de ressarcimento, diminuídos do valor total correspondente lançado.

4) Mediante redução de saldo de acordo com os valores glosados e débitos apurados, a escrita fiscal do contribuinte foi reconstituída, o que gerou o saldo credor de R\$3.660.618,53.

Com base no Relatório Fiscal, foi emitido o Despacho Decisório de fls. 90/92, para reconhecer o direito creditório do contribuinte sobre a quantia de R\$3.660.618,53, glosado o crédito de R\$105.738,36, e parcialmente homologar a Declaração de Compensação vinculada ao Pedido de Ressarcimento.

Inconformado, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 102/125 para alegar que:

1) foram indevidas as glosas de créditos de IPI, pois entendeu a fiscalização que, apesar de alguns produtos terem sido utilizados no seu processo produtivo, não poderiam ser considerados matérias-primas ou produtos intermediários. Tal conclusão decorre de entendimento subjetivo, haja vista que não há laudos técnicos ou perícias realizadas, o que compromete a exigência fiscal, baseada em presunções para a constituição do crédito tributário. O argumento é de que estão fora do conceito de produtos intermediários contido no PN CST nº 65, de 1979. Mas o art. 164, inc. I, do RIPI/2002, excetua apenas os bens integrantes do ativo permanente. O dispositivo adota a metodologia do crédito físico amplo. Com isso garante a utilização dos créditos decorrentes de materiais que integrem o processo produtivo. Por outro lado, o consumo imediato do insumo no processo produtivo não constitui requisito à classificação como produto intermediário. Basta que o produto seja consumido no processo, ainda que de forma lenta e gradual. Nota-se que os produtos cujos créditos foram glosados (calços, trena, etc.) englobam justamente materiais com essas características, pois se utilizam no processo produtivo, sem integrar o ativo fixo, porém se desgastam paulatinamente, fazendo, assim, jus ao crédito;

2) a Autoridade Fiscal glosou créditos relativos a retornos e devoluções, apenas pelo fato destas operações não terem sido objeto de escrituração no livro de Registro e Apuração do IPI, conforme dispõe o artigo 193, inciso VI do RIPI/2002. A Manifestante para produzir seus produtos trabalha em conjunto com empresas interdependentes (relação das empresas demonstradas à fl. 09), enviando a essas empresas o tubo de aço para ser revestido, e após o trabalho realizado, o produto retorna ao estabelecimento da Manifestante. Tal operação é legítima e está documentada com as respectivas notas fiscais, além de haver um controle de estoque feito pela própria Manifestante conforme informado à Autoridade Fiscal em diversas oportunidades. Ocorre que, segundo a Fiscalização, devido ao fato dessa operação não estar escriturada nos livros de Registro de Apuração do IPI, não há direito ao crédito. Porém, o simples descumprimento de uma obrigação acessória não é fato suficiente para cancelar a operação jurídica realizada e muito menos alterar o direito ao aproveitamento do crédito, consubstanciado no princípio constitucional da não-cumulatividade;

3) há a suspensão da exigibilidade dos débitos apurados. Devido à existência de suposta infração à legislação e com a respectiva multa exigida no processo nº 10045.000327/2010-85-10 (os saldos credores eram superiores os débitos de IPI apurados pela fiscalização), a autoridade fiscal optou por diminuir, no presente processo, o ressarcimento no valor exigido. Desse modo, ignorou o fato de o suposto crédito estar com a exigibilidade suspensa, em face de impugnação apresentada tempestivamente.

Tendo em vista a existência de impugnação ao auto de infração gerador do processo fiscal nº 10045.000327/2010-85, o contribuinte reitera as contestações apresentadas naquele processo.

Repete, na forma de explanação, toda argumentação contrária à utilização do valor tributável mínimo e à utilização e à validade da IN SRF nº 82, de 2001.

Encerra sua manifestação de inconformidade com a apresentação de pedido nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto, requer a manifestante que seja a presente manifestação de inconformidade conhecida e processada conforme a legislação em vigor, para que ao final seja o pedido de ressarcimento e de compensação reconhecido na sua totalidade, cancelando assim as glosas de crédito realizadas.

Requer outrossim, sob pena de nulidade, que todas as intimações referentes ao processo em questão, sejam enviadas ao endereço da manifestante, no endereço inicialmente indicado, BEM COMO, ao seu representante legal no seguinte endereço:

.....  
É o relatório.

Analisando tais argumentos, a DRJ assim ementou seu Acórdão :

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

1) CRÉDITO DE IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS/CONCEITUAÇÃO.

Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização e desde que não correspondam a bens do ativo permanente. Dessa maneira, CALÇO, TRENA, etc., por exemplo, elementos que não atuam diretamente sobre o produto, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário (PN CST nº 65, de 1979; Lei nº 9.363, de 1996).

2) CRÉDITO DE IPI. DEVOLUÇÃO DE INSUMOS.

A devolução de insumos impõe ao estabelecimento industrial que os devolve anular o crédito antes escriturado pelo ingresso de MP/PI/ME, tendo em vista que não mais se afigura como legítimo o crédito sobre insumos que foram devolvidos ao fornecedor (art. 193 do RIPI/2002).

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO DE IPI. VEDAÇÃO NA CONCOMITÂNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do IPI. (art. 20 da IN SRF nº 600, de 28/12/2005; art. 25 da IN RFB nº 900, de 30/12/2008; art. 25 da IN RFB nº 1.300, de 20/11/2012)

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário perante este CARF, em síntese, repisando os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade.

É o que bastava relatar.

## Voto

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os requisitos legais para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Duas observações são relevantes para o deslinde da questão.

Uma, que a decisão do objeto destes autos está, de forma íntima, ligada ao que se decidiu no processo administrativo de nº 16045.000327/2010-85, como se verifica dos seguintes excertos do voto condutor do Acórdão DRJ :

O presente questionamento tem dois componentes distintos: um que diz respeito exclusivamente à glosa de créditos, **outro, que diz respeito a lançamento de débitos que provocou a lavratura do auto de infração nº 16045.000327/2010-85 e, conseqüentemente, reduziram o saldo credor pretendido pelo contribuinte.** Há a necessidade, então, de abordar tais componentes separadamente pois, embora ambos tenham acarretado a redução no saldo credor, devem ser analisados com as suas peculiaridades, conforme determina a legislação de regência, principalmente no que diz respeito às determinações contidas no art. 20 da IN SRF nº 600, de 28/12/2005, vigente à época da formulação do Pedido de Ressarcimento.

.....

**Não só a glosa de créditos, mas também o lançamento de débitos, que, por fim, só motivaram o lançamento da multa de IPI com cobertura de crédito, geraram a redução do saldo credor pretendido pelo contribuinte. Em razão do lançamento de ofício, foi constituído o processo fiscal nº 16045.000327/2010-85.**

No tocante aos argumentos contrários ao lançamento de ofício, saiba o contribuinte que tal discussão é atinente ao processo de auto de infração nº 10045.000327/2010-85, sendo aquele documento apropriado, por meio da impugnação, para os questionamentos relativos à autuação, conforme iniciativa já tomada pelo contribuinte.

Mas à guisa de esclarecimento, **é de se dizer que o auto de infração já passou pelo crivo da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, MG, com julgamento de procedência do lançamento de ofício. Para tanto, foi expedido o Acórdão nº 09-55.119, de 21/10/2014. Entretanto, o julgamento definitivo ainda não ocorreu, tendo em vista a possibilidade de o contribuinte, tomando ciência do referido Acórdão, ingressar com Recurso Voluntário no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF.**

**Assim sendo, está atrelado ao processo de auto de infração nº 10045.000327/2010-85, ainda em julgamento, o deslinde do atual litígio.**

**Nesse contexto, posiciona-se a Receita Federal do Brasil – RFB de forma categórica pelo indeferimento do pedido de ressarcimento/compensação, nos termos do art. 20 da IN SRF nº 600, de 28/12/2005, (e dos arts. 25 das IN RFB nº 900, de 30/12/2008, e 1.300, de 20/11/2012, que sucessivamente trataram do mesmo assunto), verbis:**

*Art. 20. É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do IPI.*

(destaques deste Relator)

A outra observação é que o processo administrativo de nº 16045.000327/2010-85 já teve sua decisão transitada em julgado na esfera administrativa, pois foi objeto do Acórdão CARF nº 3401-007.444 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, exarado em 19/02/2020. Tendo sido alvo de recurso especial, por parte da ora recorrente, ao qual foi negado seguimento por despacho fundamentado do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

O citado Acórdão foi assim ementado :

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Exercício: 2005

VALOR TRIBUTÁVEL. EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

O valor da operação no estabelecimento equiparado a industrial compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Ainda relevante destacar-se os seguintes trechos do citado aresto :

Segundo a autuação a recorrente efetuou, nos meses de agosto a dezembro de 2005 vendas de insumos, aplicando sobre eles valores inferiores ao custo médio do estoque, desrespeitando, dessa forma, o valor mínimo tributável que deve ser considerado para a tributação de IPI, segundo determinam, conjuntamente, o art. 131, inc. II e §1º, do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002-RIPI/2002, e o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 82, de 11/10/2001.

Os insumos, segundo informação da recorrente, utilizados na fabricação de tubos encomendados, algumas vezes não atendiam às especificações técnicas necessárias ao desenvolvimento dos produtos, o que os tornavam inaplicáveis ao processo produtivo. A solução encontrada, quando não era possível aplicá-los em outras encomendas (os produtos elaborados eram realizadas por encomenda dos clientes e mediante confecção de projeto específico para cada um deles), era

ofertá-los em leilões, vendidos em preço inferior ao preço de aquisição. Dados esses fatos, para obter o valor tributável, a fiscalização adotou o valor do custo médio extraído do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, acrescido do impostos incidentes nas vendas (PIS, COFINS e ICMS), e com margem de lucro zero.

Embora tenham sido apurados débitos não destacados em notas fiscais de saída, a ocorrência de saldos credores nos períodos de apuração compreendidos em valores superiores aos referidos débitos, geraram somente o lançamento de ofício da MULTA DE IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO.

A autuação em tela está substancialmente amparada em dois dispositivos o art. 131, inc. II e §1º, do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 - RIPI/2002, e o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 82, de 11/10/2001.

.....  
No caso de aquisição para revenda utiliza-se o custo da mercadoria adquirida, mas para o IPI, na equiparação, este custo equivale ao custo de produção.

Assim é que a fiscalização a partir dos preços dos estoques disponíveis utilizou a média dos preços escriturados pelo próprio contribuinte na composição do valor tributável e acresceu os impostos incidentes na venda (PIS, COFINS e ICMS).

Por todo o exposto, é de se entender por aplicável às saídas do contribuinte, relacionadas na Planilha DIFERENÇAS DE IPI A LANÇAR - REVENDA DE INSUMOS, o valor tributável expresso na IN SRF nº 82, de 2001.

Pelo exposto conheço do recurso voluntário e no mérito nego-lhe provimento.

Portanto, confirmada a autuação, correta a autoridade fiscal em decidir que, em sendo os valores dos saldos credores nos meses de outubro a dezembro de 2005, demonstrados em fls. 67/71, são, no presente processo de ressarcimento, diminuídos do valor total correspondente lançado.

Assim, nesta linha de raciocínio, em sendo a decisão exarada no PA 16045.0003237/2010-85 ter se tornado definitiva na esfera administrativa, mantendo na íntegra a autuação, e em sendo os valores dos saldos credores nos meses de outubro a dezembro de 2005, demonstrados em fls. 67/71, no presente processo de ressarcimento, diminuídos do valor total correspondente lançado, não há mais pendência para o julgamento da lide e também perde o objeto a alegação da recorrente de que deve ser suspensa a exigibilidade do crédito tributário constituído..

Restam para ser dirimidas as questões relativas ao direito ao crédito de IPI sobre valores de produtos intermediários e ao direito ao crédito de IPI sobre valores de devolução de insumos.

#### - PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS

Alega a recorrente que foram indevidas as glosas de créditos de IPI, pois entendeu a fiscalização que, apesar de alguns produtos terem sido utilizados no seu processo produtivo, não poderiam ser considerados matérias-primas ou produtos intermediários. Tal conclusão decorre de entendimento subjetivo, haja vista que não há laudos técnicos ou perícias realizadas, o que compromete a exigência fiscal, baseada em presunções para a constituição do crédito tributário. O argumento é de que estão fora do conceito de produtos intermediários contido no PN CST nº 65, de 1979. Mas o art. 164, inc. I, do RIPI/2002, excetua apenas os bens integrantes do ativo permanente. O dispositivo adota a metodologia do crédito físico amplo. Com isso garante a utilização dos créditos decorrentes de materiais que integrem o processo produtivo. Por outro lado, o consumo imediato do insumo no processo produtivo não constitui requisito à classificação como produto intermediário. Basta que o produto seja consumido no processo, ainda que de forma lenta e gradual. Nota-se que os produtos cujos créditos foram glosados (calços, trena, etc.) englobam justamente

materiais com essas características, pois se utilizam no processo produtivo, sem integrar o ativo fixo, porém se desgastam paulatinamente, fazendo, assim, jus ao crédito

Os estabelecimentos industriais 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, 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.

Desde logo, fica evidente, os bens que não são utilizados no processo produtivo não ensejam o creditamento. Ademais, ainda que seja utilizado no processo produtivo, não é qualquer insumo utilizado no processo produtivo que se caracteriza como MP, PI ou ME. Em sentido *stricto*, MP, PI e ME são os insumos que se integram ao produto em fabricação, consoante a inteligência do art. 25, inc. I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Entretanto, o próprio dispositivo estende essa definição, incluindo no conceito de MP, PI e ME os insumos que, *“...embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente”*.

O regulamento, nessa matéria, refere-se a produto consumido no processo industrial.

Tal referência não consta expressamente do art. 25 da Lei nº 4.502, de 1964, com as alterações do Decreto-Lei nºs 34, de 18 de novembro de 1966, e do Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970, que estabeleceram como condição para o creditamento a destinação do produto adquirido *“à comercialização, industrialização ou acondicionamento”*.

Em face da Lei, que é mais restritiva do que o Regulamento, a interpretação do alcance da expressão *“consumidos no processo produtivo”* é controversa e demandou a edição de dois pareceres da Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal.

Os Pareceres Normativos CST nº 181, de 1974 e nº 65, de 1979, este último já alçado à condição de norma complementar da legislação tributária, consoante o inc III do art. 100 do CTN, em face da reiteração da sua aplicação, já há quase cinquenta anos.

A leitura do Parecer, já transcrito na decisão recorrida, demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que qualquer elemento consumido nas instalações do 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. 164, do RIPI/2002, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *strictosensu* 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.

Na medida em que o dispositivo, na parte interpretada vem, no decorrer dos anos, sendo mantido pela legislação subsequente, ou seja, o artigo 82, I, do RIPI/1982; o artigo 147, I, do RIPI/1998; o artigo 164, I, do RIPI/2002, e, atualmente o art. 226, do RIPI/2010, o referido parecer está plenamente em vigor, o que justifica a presente recorrência.

Tendo em vista o período a que se refere o presente pedido, aplica-se ao caso o disposto no artigo 164, I do RIPI/2002:

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 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;

A recorrente insiste que tais materiais incluem-se no conceito de produto intermediário, rechaça o PN/CST nº 65, de 1979 e invoca a jurisprudência desta instância recursal.

Infrutiferamente. A incorporação ao produto em fabricação, ainda que em sentido *lato*, é condição *sine qua non* para conceituação do insumo como matéria-prima ou produto intermediário.

É o que se conclui da 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.*”

Dessa maneira, CALÇO, TRENA, etc., por exemplo, elementos que não atuam diretamente sobre o produto, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Mantenham-se as glosas procedidas a esse título.

#### - DEVOLUÇÃO DE INSUMOS

Alega a recorrente que a autoridade fiscal glosou créditos relativos a retornos e devoluções, apenas pelo fato destas operações não terem sido objeto de escrituração no livro de Registro e Apuração do IPI, conforme dispõe o artigo 193, inciso VI do RIPI/2002. A recorrente para produzir seus produtos trabalha em conjunto com empresas interdependentes (relação das empresas demonstradas à fl. 09), enviando a essas empresas o tubo de aço para ser revestido, e após o trabalho realizado, o produto retorna ao estabelecimento da recorrente. Tal operação é legítima e está documentada com as respectivas notas fiscais, além de haver um controle de estoque feito pela própria recorrente conforme informado à autoridade fiscal em diversas oportunidades. Ocorre que, segundo a Fiscalização, devido ao fato dessa operação não estar escriturada nos livros de Registro e Apuração do IPI, não há direito ao crédito. Porém, o simples descumprimento de uma obrigação acessória não é fato suficiente para cancelar a operação jurídica realizada e muito menos alterar o direito ao aproveitamento do crédito, consubstanciado no princípio constitucional da não-cumulatividade.

A glosa contestada foi realizada em decorrência da emissão das notas fiscais de **“devolução de compras para industrialização”**, CFOP nº 6.201, às fls. 50/51, que acusam um creditamento anterior de R\$5.679,77 e R\$2.537,90, respectivamente, perfazendo o montante glosado de R\$8.177,67.

O motivo da glosa realizada pela autoridade fiscal se fulcra no disposto no inc. VI do art. 193 do RIPI/2002, que assim determina :

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

.....  
VI - relativo a produtos devolvidos, a que se refere o inciso I do art. 169.

Art. 169. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências ( Lei nº 4.502, de 1964, art. 27, § 4º):

I - pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem assim indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução;

O dever de estorno na escrita fiscal, referente a devolução de compras para industrialização, como chama a recorrente, é cristalino, pois a não escrituração de tal estorno permite à recorrente a utilização dos créditos gerados. Assim, o legislador corretamente determinou que, em caso devolução de produtos, o estabelecimento que se creditou do imposto deve estorná-lo.

Em sua defesa o interessado ao invés de apresentar documentos fiscais devidamente escriturados demonstrando a saída e correspondente retorno como sendo os mesmos produtos, por devolução, como reingresso ao estoque ou semelhante controle, simplesmente alegou em seu

recurso voluntário que a desobediência a descumprimento de uma obrigação acessória (operações não terem sido objeto de escrituração no livro de Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente) não é suficiente para anular o direito ao crédito.

Entretanto não se trata de mero ato acessório. Trata-se o controle do estoque de uma obrigatoriedade, podendo a empresa adotar um controle quantitativo dos produtos que permita uma apuração do estoque permanente ou então escriturar o Livro Controle da Produção e do Estoque.

No que diz respeito aos créditos indevidos pela inexistência de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou seu equivalente, apto a comprovar o exato retorno aos estoques e o exato momento da nova saída do estabelecimento industrial, bem como o tributo envolvido na operação, impõe-se assinalar que embora o RIPI/2002 (que se prestou à disciplina dos fatos tributários em tela) preceitue em seu art. 167 que “é permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial”, o mesmo Regulamento também estabelece condicionantes ao exercício do direito:

**Art. 169.** O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências ( Lei nº 4.502, de 1964, art. 27, § 4º):

I - pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem assim indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução; e

II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

- a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;
- b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388; e
- c) prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição do mesmo, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

(...)

**Art. 172.** Na hipótese de retomo de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, escriturá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.

(...)

**Art. 385.** O livro poderá, a critério da autoridade competente do Fisco Estadual, ser substituído por fichas:

I - impressas com os mesmos elementos do livro substituído;

II - numeradas tipograficamente, de um a novecentos e noventa e nove mil, novecentos e noventa e nove; e

III - prévia e unitariamente autenticadas pelo Fisco Estadual ou pela Junta Comercial.

Parágrafo único. Deverá ainda ser visada, pela repartição do Fisco Estadual, ou pela Junta Comercial, ficha-índice, na qual, observada a ordem numérica crescente, será registrada a utilização de cada ficha.

(...)

**Art. 388.** O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte:

I - o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos Federal e Estadual, o controle substitutivo;

II - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, tanto na entrada quanto na saída; e

III - o formulário adotado fica dispensado de prévia autenticação.”

Ou seja, como derivação direta da legislação tributária que rege a matéria, o direito ao crédito do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno vincula-se a que o titular da pretensão mantenha escrituração que lhe permita comprovar sua condição de detentor dos créditos pleiteados, bem como exiba documentação que dê suporte a sua escrita e controles.

Para tanto, deverá restar demonstrado que os produtos tributados foram recebidos em devolução, ingressaram no estoque do sujeito passivo e de que houve ressarcimento ao comprador do valor dos produtos devolvidos, mediante exibição do Livro de Registro de Saídas, do Livro de Registro de Entradas, do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (ou de Fichas impressas com os mesmos elementos do livro substituído ou, ainda, de Controle Quantitativo de Produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente), sem prejuízo da apresentação dos demais documentos contábeis e fiscais obrigatórios (Livro de Registro de Apuração do IPI e de Registro de Inventário).

Logo, o direito ao creditamento em questão não decorre imediatamente do registro isolado, no Livro de Registro de Entradas, do retorno dos produtos ao estabelecimento industrial. O direito ao crédito no retorno de produtos está condicionado à escrituração no Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (modelo 3) ou em sistema de controle equivalente, que permita o controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias. No referido livro serão escriturados os documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, bem como os documentos de uso interno, referentes à sua movimentação no estabelecimento, não devendo ser objeto de escrituração as entradas de produtos destinados ao ativo fixo ou ao uso do próprio estabelecimento.

Portanto, tendo a recorrente descumprido mandamento legal, correta a autoridade fiscal.

Importante a observação do Ilustre Julgador da DRJ quando destaca em seu voto condutor :

O que se fez não foi negar ao contribuinte a utilização do princípio da não cumulatividade por descumprimento de obrigação acessória. De início, ele havia escriturado crédito pela entrada de insumos em seu estabelecimento. Entretanto, os devolveu ao fornecedor, incumbindo-lhe, assim, ajustar sua escrita fiscal, mediante anulação do correspondente crédito, pois os insumos não mais lhe pertenciam. É o que determina o art. 193, inc. VI, do RIPI/2002.

No entanto, nada fez. Manteve, na escrita fiscal, crédito a que não mais correspondia qualquer insumo.

Diante do procedimento fiscal instaurado para a verificação do saldo credor a que fazia jus, a autoridade fiscal verificou que o contribuinte ainda mantinha em sua escrita fiscal crédito sobre insumos que devolvera ao seu fornecedor e que, por decorrência, devia anulá-lo em sua escrita fiscal. Não mais havia o direito ao crédito escriturado quando da entrada dos insumos em face da devolução destes. Cabia, assim, ao estabelecimento providenciar o estorno do crédito antes escriturado porque embora inicialmente legítimo deixara de sê-lo quando o contribuinte devolveu os respectivos insumos ao seu fornecedor.

Nada a fazer, senão o óbvio e lógico procedimento adotado pela fiscalização que, diante da inércia do contribuinte, tomou a iniciativa legal de glosar o crédito que se tornou indevido pela devolução dos insumos correspondentes.

Nessas circunstâncias, a argumentação do contribuinte se torna inócua, pois além de contestar fato outro que não o ocorrido, aponta procedimento correto da fiscalização como se fora não observação do princípio constitucional da não-cumulatividade que orienta o creditamento do IPI. Prova-se apenas o descompasso entre a defesa do contribuinte e o fato que determinou a glosa do

crédito, não o alegado procedimento incorreto da fiscalização, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

Mantem-se a glosa efetivada.

## **Conclusão**

Diante do todo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini