



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.904176/2013-97
ACÓRDÃO	3001-003.095 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PARATI INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CREDITAMENTO DE IPI.

Os acórdãos proferidos pelo E. STJ na sistemática de Recurso Repetitivo vinculam ao CARF e seus Conselheiros. “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. Tema 198 E. STJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa sobre as notas fiscais que se referem a correias transportadoras.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Bernardo Costa Prates Santos, Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Wilson Antonio de Souza Correa, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que, acolhendo em parte os argumentos e provas da contribuinte em sede de manifestação de inconformidade, manteve exclusivamente a glosa dos créditos subjacentes a materiais intermediários, classificados como partes, peças e componentes de máquinas e equipamentos aplicados no processo produtivo de biscoitos e outros produtos alimentícios.

A contribuinte apresenta notas fiscais e planilha contendo cada um dos itens glosados, equipamento e produto afetado pela linha de produção indicada.

Por retratar de forma clara e correta, transcrevo em parte o relatório do acórdão DRJ:

“Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela requerente, ante Despacho Decisório Eletrônico de fl. 275 que, do montante do crédito solicitado/utilizado de R\$ 568.106,26, referente ao 4º trimestre de 2012, reconheceu o valor de R\$ 469.339,93. Conseqüentemente, homologou as compensações vinculadas ao presente processo até o limite do crédito deferido.

Conforme o Despacho Decisório Eletrônico, o pleito foi parcialmente deferido pela autoridade administrativa em razão da:

a) constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado;

b) ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal. Os detalhamentos da apuração do saldo credor e das compensações encontram-se às fls. 276/280. Segundo o Relatório da Atividade Fiscal, fls. 336/369, foram detectadas as seguintes irregularidades:

1. Créditos sobre materiais que não se enquadram no conceito de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário. Foram glosados os seguintes produtos:

a) materiais provenientes de papelão ondulado e outros materiais comumente utilizados apenas no transporte de mercadorias ou produtos, no valor de R\$ 81.223,92;

b) partes e peças de bens do ativo imobilizado: rolamentos, arruelas, parafusos, buchas, molas, retentores, chumbadores, anéis elásticos, trilhos, chapas de aço, chapas de inox, tarugos de nylon, correias, etc., no valor de R\$ 17.201,45;

c) créditos extemporâneos relacionados a aquisições de material de uso e consumo, aquisições para o ativo imobilizado e peças de desgaste indireto, no valor de R\$ 333,44; 2. Valor destacado em nota fiscal divergente do valor informado no PER/DCOMP, no valor de R\$ 7,52.

Inconformada com a decisão administrativa, a requerente ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 04/28, acompanhada dos documentos de fls. 29/115, na qual apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

1. Atendendo ao princípio da não cumulatividade, os estabelecimentos industriais podem apropriar créditos de IPI relativos à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos com objetivo de serem empregados em sua atividade produtiva. Dentre outras hipóteses previstas na legislação de regência do IPI, é permitida a apropriação de créditos nas seguintes situações: devolução de mercadorias adquiridas pelo industrial com incidência do IPI; aquisição de embalagens utilizadas para apresentação, venda e cumprimento de obrigações sanitárias do produto industrializado; e aquisição de partes e peças para emprego em maquinário que têm contato com o produto industrializado. Os créditos glosados pela autoridade administrativa referem-se às situações descritas;

2. Os créditos extemporâneos glosados, relacionados a aquisições de material de uso e consumo e aquisições para o ativo imobilizado e peças de desgaste indireto, se referem a devoluções de mercadorias adquiridas. Como as mercadorias foram adquiridas com incidência de IPI, sua devolução aos fornecedores também sofreu a incidência do tributo, devidamente recolhido pela Recorrente. Neste caso, a apropriação do crédito de IPI não se deve à finalidade com que foram empregadas as mercadorias, mas sim para neutralizar a incidência do IPI na devolução de mercadorias, o que é autorizado pela legislação de regência do imposto. Como não era possível a tomada de créditos quando da entrada dessas mercadorias e as devoluções foram tributadas pelo IPI, registrou as notas fiscais objeto das operações na ficha de “créditos extemporâneos e demais créditos”;

3. A glosa do crédito de IPI relativa à nota fiscal nE' 1816, sob a justificativa de que o valor destacado na nota fiscal difere do valor informado no PERDCOMP, se refere à devolução de mercadorias vendidas através da nota fiscal nE' 1655802. Como as mercadorias foram vendidas com incidência de IPI, sua devolução pelos adquirentes também sofreu a incidência do imposto, devidamente recolhido pela quando da venda das mercadorias. Neste caso, a apropriação do crédito de IPI serve para neutralizar o débito do IPI na saída de mercadorias. No entanto, conforme se verifica da nota fiscal nE' 1816, quando da devolução das mercadorias o valor do IPI foi destacado no campo “outras despesas”, o que levou a autoridade fiscal apontar a divergência entre o PERDCOMP e a nota fiscal;

4. Quanto às glosas dos créditos relativos às partes e peças adquiridas, ressalta que não foi realizada qualquer diligência presencial da autoridade fiscal até o estabelecimento para averiguar in loco como são empregadas as partes e peças

adquiridas pela empresa. A alegação de que as peças não entram em contato direto com os produtos fabricados é fruto de pura intuição da autoridade fiscal, que apenas dispunha de uma descrição resumida das peças e mesmo assim formulou seu entendimento pela impossibilidade de apropriação dos créditos de IPI. Assim, o lançamento foi realizado com base em meras conjecturas e suposições da fiscalização acerca da efetiva utilização das partes e peças em questão, sem que fosse efetivamente analisada a função e a forma de utilização de cada material que foi objeto de glosa;

5. As partes e peças glosadas possuem contato com o produto final, a exemplo das esteiras transportadoras, retentores, abraçadeiras, correias e rolamentos. O contato direto entre a mercadoria e as partes e peças empregadas afasta qualquer dúvida quanto à possibilidade de apropriação dos créditos de IPI, conforme entendimento pacífico do CARF, do E. Superior Tribunal de Justiça e também desta própria SRFB, que vem se manifestando em Soluções de Consulta sobre o tema;

6. Acrescenta que não apropriou créditos de IPI sobre partes e peças que notoriamente não possuem contato físico com os produtos finais, tais como engrenagens e motores, por exemplo. As notas fiscais selecionadas para apropriação de crédito foram apenas aquelas referentes a peças do maquinário que possuem contato físico com as mercadorias produzidas. Ou seja, houve um filtro prévio das notas fiscais por parte da Recorrente, que não apropriou créditos aleatoriamente;

7. Ao contrário do exposto pela fiscalização, as aquisições das embalagens se enquadram no conceito de embalagem para transporte descrito no art. 6º, I e §1º, do Decreto nº 7.212/10. As embalagens em discussão dizem respeito aos produtos TRINK e TODAY, refrescos em pó embalados em sachês, para produção de sucos com a adição de água. As caixas que acomodam os sachês de refresco. Outra parte dos créditos impugnados se refere à aquisição de embalagens para apresentação e cumprimento de obrigações sanitárias;

8. Das razões expostas, conclui-se as caixas de papelão ondulado empregadas no processo produtivo têm a função precípua de cumprir exigências sanitárias estabelecidas por órgãos reguladores, de modo que deve ser reconhecido o direito à apropriação de crédito do IPI.”

Com a apresentação da manifestação de inconformidade sobreveio o Acórdão 108-001.792 - 21ª TURMA DA DRJ08 (e-fl. 370), da seguinte forma ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012 RESSARCIMENTO DE IPI.

CRÉDITO DO IPI. MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM. Mantém-se a glosa de créditos relativos a produtos que, por não se enquadrarem nos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e

material de embalagem, não ensejam direito de crédito do IPI, nos termos do Regulamento do IPI e do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS. LANÇAMENTO INDEVIDO DO IPI. DIREITO AO CRÉDITO. Na devolução, ao estabelecimento remetente, de produto recebido com incidência, deve apenas ser indicado o imposto, no corpo da nota fiscal, não gerando débito para o estabelecimento que efetua a devolução. O imposto indevidamente destacado e compensado na escrita fiscal, dá direito ao crédito respectivo.

CRÉDITO DO IPI. MATERIAL DE EMBALAGEM. A aquisição de material de embalagem para utilização em produtos industrializados pela empresa, mesmo que para transporte, gera direito a crédito básico de IPI. Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte.” [...]

“CONCLUSÃO. Ante o exposto, voto por julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, para reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 550.904,81. Considerando que o despacho decisório já havia reconhecido o montante de R\$ 469.339,93, remanesce o direito creditório no valor de R\$ 81.564,88, a ser utilizado nas compensações dos débitos declarados pela contribuinte.”

Contra o aludido acórdão, que manteve apenas as glosas relativas aos materiais intermediários/insumos consubstanciados em peças e partes de equipamentos e máquinas empregadas no processo produtivo, o contribuinte interpôs recurso voluntário devolvendo as suas fundamentações esgrimidas na manifestação de inconformidade, arguindo, em síntese ao seu direito creditório, assim como vem determinado pelo princípio da não cumulatividade.

Aduz sobre a não cumulatividade e o artigo 225 do RIPI/2010 para indicar que:

“Dentre outras hipóteses previstas na legislação de regência do IPI, é permitida a apropriação de créditos desse tributo na Aquisição de partes e peças para emprego em maquinário que têm contato com o produto industrializado.” (e-fl. 393)

Traçou considerações sobre a existência de constato físico direto com o produto em relação aos materiais, o que lhe asseguraria o direito à manutenção dos créditos, dado o desgaste direto que os aludidos materiais sofrem em decorrência desse contato físico.

Argui ter havido uma alteração de conceitos em relação ao critério jurídico aplicado ao caso, uma vez que a SC Cosit nº 24/2014, assim como as que antecederam a mesma, não determinavam a glosa dos créditos glosados no processo em voga. Com base na boa-fé do contribuinte, busca a atração do artigo 100 do CTN ao caso concreto visando o afastamento da multa, mora e acréscimos legais atinentes ao crédito tributário, já que, segundo ele, teria seguido orientações reiteradas da Fazenda.

Visando auxiliar a compreensão do recorte que chega ao CARF, o recurso está circunscrito à glosa dos créditos relacionados aos materiais constantes no levantamento de e-fls. 344 a 368 (peças e partes de máquinas e equipamentos empregados na industrialização).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Daniel Moreno Castillo, Relator.

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma apreciar este feito, nos termos do art. 65, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CREDITAMENTO DE IPI.

Conforme relatório, a questão trata da possibilidade, ou não, de creditamento sobre materiais intermediários/insumos consubstanciados em peças e partes de reposição de máquinas e equipamentos da contribuinte. Aponta, no corpo da sua peça recursal, de forma exemplificativa, quatro itens que julga terem sido erroneamente classificados, ao ponto em que apresenta, como fundamentação ao seu pleito três fotografias de partes e peças que, segundo o contribuinte, lhe ensejariam direito a crédito de IPI.

Vejamos:

“A peça “retentor 01157 BR sabo nacional” (NF nº 103.198) compõe um dos fornos utilizados na fábrica da Requerente para fabricação de wafers;

A peça “Abraçadeira Galvanizada Rosca Sem Fim” (NF nº 438.081) é utilizada para fabricação de massa empregada na produção de biscoitos e de macarrão;

A peça “Correia B-100 (NF nº 42.094) é empregada no misturador utilizado na fabricação de macarrão;

A peça “tarugo aço inox 8mm” (NF nº 235.816) compõe a esteira transportadora utilizada na fabricação de bolachas wafer.” (e-fl. 394)

Em relação às fotos apresentadas, uma aponta o “Rolamento 6306-2RS” (objeto da NF nº 104.318), cuja imagem apresenta o equipamento dentro do qual o rolamento se situa, sem que possa fisicamente haver contato com o produto. No que toca à “corrente especial RC 2052-R-E-TKC Daido” (objeto da NF nº 404939), a foto aponta para uma correia que integra um equipamento de transporte, porém em sua parte interna e sem contato possível com o produto.

Já em relação à “Correia Transportadora PU branco” (objeto da NF nº 28.848), a foto é clara ao expor visualmente o contato direto entre o produto em fabricação e a peça ou

parte do equipamento em questão, elemento esse que resulta na possibilidade de tomada de créditos de IPI em relação a tais peças e partes.

Cumpra o destaque de que os itens apresentados acima, sem fotografias, ainda que possam integrar equipamentos aplicados na industrialização, não entram em contato direto com o produto na fase de industrialização em que o equipamento ou máquina é aplicado. Diferentemente da esteira do equipamento esteira transportadora que, sendo integrante de um do equipamento, tem contato direto com o produto.

Pois bem, a questão sobre quais materiais e bens dariam, ou não, direito a crédito de IPI muito foi discutida, porém os acórdãos proferidos pelo E. STJ na sistemática de Recurso Repetitivo vinculam ao CARF e seus Conselheiros. Sobre esse tema o E. STJ sedimentou o seguinte entendimento no Tema 198:

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.

(REsp n. 1.075.508/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/9/2009, DJe de 13/10/2009.)

Em verificação detida da planilha de e-fls. 344 a 368 (peças e partes de máquinas e equipamentos empregados na industrialização), incluídas consultas por amostragem de diversos itens apresentados na mesma e sua respectiva aplicação, pode se constatar que as notas fiscais 27.807; 28.313; 28.599; 28.848; 28.877 e 29.279 se referem, todas, à correias de correias transportadoras (inclusive do mesmo fornecedor), material esse que entra em contato direto com o produto final e, portanto, gera direito ao creditamento de IPI em relação à sua aquisição.

Para todos os demais itens, cujas características são, de fato e direito, partes e peças de reposição que integram as máquinas e equipamentos aplicados na industrialização, porém sem contato direto com o produto, como correntes, *displays*, suportes, tubos, terminais, tarugos, chapas, controladores, anéis de vedação, rotores, buchas, eixos, retentores, arruelas, resistências engrenagens e muitas outras, além dessas exemplificativas.

Nesse sentido, aplicando o entendimento sedimentado pelo E. STJ no Tema 198, dou provimento parcial ao recurso voluntário para retirar da glosa mantida pelo acórdão da DRJ, as notas fiscais 27.807; 28.313; 28.599; 28.848; 28.877 e 29.279 se referem, todas, às correias de correias transportadoras. Para essas a contribuinte tem o direito de manter os créditos apurados, dado o desgaste por contato direto com o produto, na forma da prova fotográfica (e-fl. 396), que afere de forma clara a verdade material em relação a tais itens.

3. ALTERAÇÃO DE CONCEITOS.

Por fim, no que toca à alegação de que teria ocorrido uma alteração de conceitos jurídicos por parte da Administração, uma vez que a SC Cosit nº 24/2014, assim como as que antecederam a mesma, não determinavam a glosa dos créditos glosados no processo em voga, tal afirmativa não pode prosperar, haja vista que essa própria SC Cosit é clara:

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
 EMENTA: CRÉDITOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INDÚSTRIA DE FIAÇÃO E TECELAGEM. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MANCHÕES. ROLETES. VIAJANTES. Consideram-se produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, desde que atendidos todos os requisitos legais e normativos, as partes e peças de reposição **que, apesar de não integrarem o produto final, desgastam-se mediante ação direta (contato físico) sobre o produto industrializado**, exigindo sua constante substituição.
 DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346, § 1º; Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 226, I; PN CST nº 65, de 1979.

É a própria SC que exige, inclusive, que o desgaste das peças e partes seja **decorrente do contato direto, ainda que não integre fisicamente o mesmo**. Nesse sentido, a posição reiterada da Fazenda tem sido, inclusive, a de restringir o aproveitamento desses créditos

desde o PN CST nº 65/79, o que impossibilita a aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN ao caso concreto, por não se tratar de uma observância à norma.

De toda sorte, o Tema 198 do E. STJ supera a discussão sem nenhuma modulação de efeitos relacionados à questão pacificando o entendimento reiterado da Fazenda, segundo o qual as peças e partes de equipamentos e máquinas não ensejam direito a creditamento de IPI nas suas aquisições, salvo a parte ou peça do equipamento que entre em contato direto com o produto em fabricação.

Dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa sobre as notas fiscais que se referem a correias transportadoras.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo