



PROCESSO	10980.721538/2015-11
ACÓRDÃO	3101-004.643 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GELOPAR REFRIGERAÇÃO PARANAENSE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE.

Os produtos intermediários que geram direito ao crédito básico do IPI, nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles consumidos diretamente no processo de produção, ou seja, aqueles que tenham contato direto com o produto em fabricação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

PROVAS - A prova dos fatos deverá ser colhida pelos meios admitidos em direito, no processo, e pela forma estabelecida em lei. Será na prova assim produzida que irá o julgador formar sua convicção sobre os fatos, sendo-lhe vedado fundamentá-la em elementos desprovidos da segurança jurídica que os princípios e normas processuais acautelam.

De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. O conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues acompanhou o relator pelas conclusões, por entender que, apesar da alegação da recorrente, não restou comprovado, através de documentação hábil, a utilização direta das ferramentas objeto das glosas no processo produtivo da empresa, bem como, que as notas fiscais da empresa Pacto

Serigrafia e Artes Gráficas se referiam a efetivos materiais de embalagem. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-004.642, de 15 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 10980.721536/2015-14, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Luciana Ferreira Braga, Gilson Macedo Rosenberg Filho (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 procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto saldo credor de IPI referente ao terceiro trimestre de 2013, no valor de R\$ 2.051.392,22.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITO. ALÍQUOTA A MAIOR. Ao adquirir os insumos com alíquota majorada, a impugnante arcou integralmente com o imposto, sendo-lhe permitido, pela sistemática da não-cumulatividade, creditar-se desse valor na determinação do IPI devido ao final do período de apuração.

IPI. CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES OU RETORNOS.

É permitido ao estabelecimento industrial creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, desde que mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor de tal direito.

CRÉDITO. INSUMOS.

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF solicitando, em síntese:

- a) REFORMAR o r. despacho decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém/PA, a fim de RECONHECER o direito creditório da Manifestante ao RESSARCIMENTO INTEGRAL dos Créditos de IPI (crédito Básico), pleiteados por meio da transmissão do Pedido de Ressarcimento (PER), referente ao 3º Trimestre de 2013, face a lisura dos procedimentos adotados e por ser medida de mais lédima justiça;
- b) Em havendo dúvidas quanto ao direito creditório, vez que a fiscalização se pautou em supostas irregularidades formais para não reconhecer o crédito, ora sanadas, que os autos sejam baixados em diligência, a fim de aferir-se a efetiva natureza dos insumos adquiridos e sua condição de geradores de crédito de IPI;
- c) Após o trânsito em julgado do presente processo, DETERMINAR a baixa dos autos para a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR com o fim de que sejam refeitos os cálculos com o RECONHECIMENTO dos créditos pleiteados.

Por fim, requer a suspensão da exigibilidade dos valores não compensados, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Este é o breve 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:

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto. Contudo, o recurso deve ser conhecido parcialmente, tendo em vista que a possibilidade de creditamento referente às notas fiscais da empresa “Pacto Serigrafia e Artes Gráficas” não constou da manifestação de inconformidade, de forma que é matéria estranha à lide. E o capítulo “Devolução de itens não tributados”, não há interesse recursal, pois a questão já foi revertida na instância “a quo”.

Quanto aos demais capítulos, passo ao mérito.

Mérito

A solução da lide passa necessariamente pelo conceito de insumo industrial.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 – RIPI/98 (art. 147, I), esclarece que se incluem no conceito de MP e PI os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU de 6/11/79), norma complementar da legislação tributária, por força do inciso I do artigo 100 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN, esclarece a expressão: “consumidos no processo de industrialização”, condição para que os bens sejam considerados insumos.

(...)

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

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 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.’

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, ou seja, bem dos quais, através de

operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda

parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a impropriedade do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a por de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

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

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do

produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do 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 não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

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

O aludido Parecer orienta no sentido de que se deve considerar no conceito de MP e PI, em sentido lato, os bens que se consumirem em decorrência de um contato físico, ou de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou a matéria no REsp 1.075.508 – SC, em sede de recurso repetitivo, cuja ementa e voto abaixo transcrevo:

"RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 - SC (2008/0153290-5)

EMENTA

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. (grifo acrescido)

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

VOTO

(...).....

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." (grifos acrescidos)

Deveras, ao proferir voto-vista no Recurso Especial 608.181/SC, destaquei que:

"Trata-se de recurso especial interposto por Fábio Perini S/A Indústria e Comércio de Máquinas, com fulcro na alínea "a", do permissivo constitucional, com o intuito de ver reformado acórdão proferido pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento à apelação da empresa ora recorrente, nos termos da ementa a seguir transcrita:

'TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. BENS DE USO E CONSUMO. DIREITO DE CREDITAMENTO.

O aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto final pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização, não havendo, assim, permissão legal à utilização de crédito do IPI oriundo da aquisição de bens de uso e consumo, tais como **fitas, roldanas, correias, óleos lubrificantes, etc.**

Apelação desprovida.'

Opostos embargos de declaração pela empresa, restaram os mesmos acolhidos para fins de prequestionamento dos artigos 5º, 150, I, da Constituição Federal de 1988, 97 e 100, I, do CTN.

Nas razões do especial, sustenta a recorrente que o acórdão hostilizado contrariou o disposto no art. 49, do CTN, uma vez que 'a vedação expressa em se creditar do IPI pago na aquisição de materiais de uso e consumo, contida no Parecer 65, acabou por malferir o preceito tributário da não-cumulatividade...' . Alega ainda que a referida proibição de creditamento viola o disposto no art. 97, do CTN, posto que não houve lei majorando o tributo.

Apresentadas contrarrazões às fls. 133/135, no sentido de que, 'no que tange ao creditamento pela aquisição de bens destinados a integrar o ativo fixo, a hipótese é vedada pelo art. 147, inciso I, in fine, do atual Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98)'.

O recurso recebeu crivo positivo na instância de origem.

O e. Ministro Teori Albino Zavascki negou provimento ao recurso especial, por entender que, 'no caso concreto, o Tribunal de origem considerou que os bens de uso e consumo sofreram apenas desgaste indireto no processo produtivo', inexistindo, assim, direito ao creditamento do IPI pago na sua aquisição. (grifo acrescido)

Pedi vista dos autos para melhor exame da matéria.

Primeiramente, impende transcrever excerto do voto-condutor que delineou o contexto fático-probatório constante dos autos:

'A controvérsia centra-se no direito ao creditamento de IPI na aquisição de bens de uso e consumo que sofrem desgaste indireto no processo de industrialização.

O IPI é um imposto não cumulativo, por expressa disposição constitucional, o que implica dizer que deve ser compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF/88, art. 153, §3º, II).

A questão é saber se cabe algum creditamento para ser abatido do IPI devido sobre o produto industrial no caso de bens de uso e consumo 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.

Com respeito à questão, dispõe o art. 147, inciso I, do RIPI (Decreto 2.637/98) que os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do IPI 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.

Assim, 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.

Portanto, não há como reconhecer o direito ao creditamento de IPI dos bens de uso e consumo que sofrem apenas desgaste indireto no processo produtivo, tais como fitas, roldanas, **correias**, óleos lubrificantes, etc.

(...)

Dessarte, a impossibilidade de creditamento do IPI referente a produtos intermediários que se exaurem gradualmente durante o processo produtivo, agregando-se apenas indiretamente ao produto final, não viola o princípio da não-cumulatividade do IPI.' (grifos acrescidos)

No recurso especial, a empresa alega que 'os materiais de uso e consumo, dentre eles fitas, roldanas, produtos químicos, etc., não se integram ao produto final, mas agregam-se a ele em razão do custo de produção, integrando o produto final'. Segundo a ora recorrente, inexistente expressa vedação constitucional ao creditamento do IPI referente a entrada de bens no ativo imobilizado da empresa.

Aduz que deve ser creditado o valor do IPI efetivamente pago na aquisição dos materiais de uso e consumo incorporados financeiramente aos produtos finais.

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:

'omissis

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:

'Entre outros, admitem o crédito do imposto, desde que utilizados na fabricação de produtos tributados: varetas de latão, ferro e estanho, eletrodos e oxigênio, utilizados em solda; abrlhantadores, ácidos, bissulfito de sódio, carbonatos, cianetos, sais, cloretos, sulfatos e outras substâncias empregadas na formação de banhos para cromagem e niquelagem de peças; terra diatomácea sulfato ferroso, carvão ativo e ativado e placas filtrantes, empregados na filtragem de bebidas e que se utilizam ao término de cada etapa do processo industrial; soda cáustica, detergentes e sabões, utilizados na lavagem de garrafas; lixas para polimento de artefatos de madeira e metal, que se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial: bentonita, carvão Cardiff, 'espagete de cera de camaúba', mogul, corfix, óleo de oiticica, 'terra tipo Lisboa', óxido de ferro, silicato de sódio alcalino e outros produtos que se consomem nas areias de moldagem, bem como

placas refratárias para canais de lingoteiras, materiais esses empregados em processos de fundição de peças de metal, quando se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial'

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. Entre outros, são produtos dessa natureza: lima, rebolos, lâminas 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 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.

Por outro lado, a lista dos supostamente excluídos vem sofrendo reparos ao longo do tempo por inúmeras decisões judiciais, dentre os quais:

- materiais refratários consumidos no processo industrial, de maneira lenta mas integrando o novo produto, e não compondo o ativo fixo;
- sucata de papel, utilizada para a fabricação de outros produtos;
- máquinas e equipamentos, com vida útil inferior a doze meses, adquiridos para emprego na industrialização em geral;
- lixas, lâminas de serra, etc., desde que não integrantes do ativo fixo e que sofram alterações em função da ação exercida sobre os produtos em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, tais como o desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas;
- produtos adquiridos de pessoas físicas por empresa produtora;
- óleo diesel e energia elétrica (vide também a MP nº 2.202-2/2001, art. 1º, inc. I, adiante transcrito).

Hugo de Brito Machado, comentando sobre a não-cumulatividade do IPI, ao definir os insumos que dão direito a créditos, assim asseverou:

'Objetivando superar dificuldades de interpretação, o Regulamento do IPI estabeleceu que entre as matérias-primas e produtos intermediários cuja entrada enseja o crédito do imposto, estão 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente' (art. 82, item I),

Ficou, assim, afastado o rigor do sistema de crédito físico. O direito ao crédito já não depende de integração física do insumo ao produto. Basta que a matéria-prima ou produto intermediário tenha sido consumido no processo de industrialização, e não se exige que o tenha sido imediata e integralmente, como ocorria em face de legislação anterior.' (grifo nosso)

Nessas condições, geram 'créditos básicos' as incidências do IPI sobre bens (excluídos os compreendidos no ativo permanente) e insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem), adquiridos e consumidos no processo industrial. Já os não-tributados (com imunidade, isenção, não-incidência - 'N. T.' - e alíquota zero), embora omitidos no citado Parecer Normativo, implicam 'créditos presumidos', tudo em homenagem ao princípio constitucional da não-cumulatividade desse imposto.' (págs. 15/17)

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.

Neste sentido, confirmam-se, à guisa de exemplo, os seguintes julgados desta Corte:

'TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO DO IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE ATIVO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE.

I - Os materiais destinados ao ativo permanente da empresa não se integram no preço do produto final para efeito de tributação do IPI em operações posteriores ou anteriores ao processo de industrialização, não gerando o creditamento do tributo, diante do fenômeno da não cumulatividade e da substituição tributária.

II - Considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame.

III - 'A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral.' (REsp nº 30.398/PR, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 07/03/1994).

IV - Recurso especial improvido. (RESP 500076/PR; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 15.03.2004)

'RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE - ALÍNEAS "A" E "C" - TRIBUTÁRIO - IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO E BENS DE PRODUÇÃO CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO - CRÉDITO - COMPENSAÇÃO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 49 DO CTN - IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO PERMANENTE - ART. 147 DO DECRETO N. 2.637/98 - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DO ARTIGO 108, I, DO CTN - ARTS. 66 DA LEI N. 8.383/91 E 73 E 74 DA LEI N. 9.420/96 - INAPLICABILIDADE À HIPÓTESE - NON REFORMATIO IN PEJUS - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADA.

Não prospera a alegação de que restou malferido o comando do artigo 49 do CTN, pois, consoante asseverou o nobre relator do v. acórdão objurgado, o Regulamento do IPI (art. 147, do Decreto n. 2.637/98) veda expressamente o aproveitamento dos bens do ativo permanente da empresa, mesmo se houver seu natural desgaste no curso do processo de industrialização .

Aplicam-se os mesmos fundamentos, dessarte, para o não conhecimento do recurso pela letra "c". (grifo nosso)

omissis

Recurso especial do contribuinte não conhecido." (RESP 497187/SC, Rel. Min Franciulli Netto, DJ de 08.09.2003)

Com essas considerações, ACOMPANHO o relator para negar provimento ao recurso especial."

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 inculpada 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.

No mesmo diapasão, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados das Turmas de Direito Público:

"TRIBUTÁRIO - IPI - CREDITAMENTO - PRODUTO ADQUIRIDO E UTILIZADO DE FORMA IMEDIATA E INTEGRALMENTE.

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que os produtos intermediários, matérias-primas e embalagens adquiridos pela empresa destinem-se à fabricação do produto final.

2. No caso em análise, merece reparo a decisão do Tribunal de origem que deferiu a apropriação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de bens que não se consomem imediata e integralmente no processo produtivo.

Agravo regimental improvido." (**AgRg no REsp 1.082.522/SP**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009)

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO DO IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS AO ATIVO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE.

I - Os materiais destinados ao ativo permanente da empresa não se integram no preço do produto final para efeito de tributação do IPI em operações posteriores ou anteriores ao processo de industrialização, não gerando o creditamento do tributo, diante do fenômeno da não cumulatividade e da substituição tributária.

II - Considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. Precedentes: AgRg no

Ag nº 940.241/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/03/08; REsp nº 886.249/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 15/10/07 e REsp nº 608.181/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 27/03/06.

Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. DECRETO 2.637/98. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 49, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

1. É vedada a utilização de créditos do IPI, oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, consoante a ratio essendi do artigo 147, inciso I, do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que estabelecia que, entre as matérias-primas e produtos intermediários, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluíam-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".

2. In casu, pretende a recorrente o creditamento de IPI relativo à aquisição de bens de uso e consumo, tais como material de expediente, uniformes e alimentação, conservação e manutenção, bens duráveis de pequeno valor etc, além das máquinas e equipamentos que serão incorporados ao seu ativo permanente, que, segundo incontroversa inferência da instância ordinária, 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.

3. Precedentes desta Corte: REsp 608181 / SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 27/03/2006; RESP 500076/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 15.03.2004; RESP 497187/SC, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 08.09.2003).

4. Recurso especial desprovido." (REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007)

"TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO DE VALORES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DESGASTE INDIRETO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO.

1. "A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral". (RESP 30.938/PR, Rel. Min. Humberto Gomes De Barros, DJ de 07.03.1994; RESP 500.076/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ de 15.03.2004).

2. No caso dos autos, ficou assentado que os bens de uso e consumo sofreram desgaste indireto no processo produtivo, não sendo cabível o creditamento do IPI pago na sua aquisição.

3. Recurso especial a que se nega provimento." (REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006)

"RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL - ALÍNEAS "A" E "C" - IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO - CRÉDITO - COMPENSAÇÃO - ART. 166 DO CTN - INAPLICABILIDADE À HIPÓTESE - AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COTEJADOS.

(...)

Não prospera a alegação de que restou malferido o comando do artigo 49 do CTN, pois, consoante asseverou o nobre relator do v. acórdão objurgado, o Regulamento do IPI (art. 147, do Decreto n. 2.637/98) veda expressamente o aproveitamento dos bens do ativo permanente da empresa, mesmo se houver seu natural desgaste no curso do processo de industrialização.

(...)" (REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003)

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.

Com essas considerações, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Uma vez tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, aos Tribunais Regionais Federais, com fins de cumprimento do disposto no § 7º, do artigo 543-C, do Codex Processual (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008)."

Importante ressaltar que, no caso concreto, o STJ decidiu sobre o direito de crédito de insumos de empresa produtora de autopeças, que desejava ver reconhecido o direito ao creditamento na aquisição de insumos tais como: "*anéis de retenção, rolos de esfera, rotores, selos mecânicos, brocas, hastes, cilindros, ogivas, palhetas, e outros que se desgastam no processo produtivo*", bens que sofrem desgaste de forma indireta no processo produtivo. O desgaste indireto desses insumos no processo produtivo é ponto incontroverso, admitido pela autora daquela ação e mencionado diversas vezes no relatório e voto do julgado do STJ.

E o resultado do julgamento da corte superior foi por não reconhecer o direito de crédito do IPI nas aquisições de tais insumos, que, inequivocamente, se desgastam nos processos de industrialização, **mas de forma indireta**.

Observe-se que a decisão do STJ ratificou os termos do acórdão do TRF da 4ª Região, que, inequivocamente, adotou o entendimento de ser necessário, para

ensejar o direito de crédito do IPI, que o desgaste do insumo decorra do contato físico direto com o bem produzido.

Portanto, conclui-se que o colegiado *a quo* não deu a correta interpretação ao repetitivo do STJ. A leitura atenta da decisão judicial leva à conclusão de que aquele tribunal superior adotou o entendimento de que é necessário, para ensejar direito ao creditamento em foco, que o consumo ou o desgaste físico/químico do insumo ocorra diretamente, ou seja, em razão do contato direto com o produto em fabricação. Esse é o sentido do termo desgaste direto, diversas vezes empregado pelo Ministro Luiz Fux em seu voto.

Com base nas seguintes as premissas:

- a) **Impossibilidade de creditamento do IPI referente a produtos intermediários que se exaurem gradualmente durante o processo produtivo, agregando-se apenas indiretamente ao produto final; e**
- b) **É vedada a utilização de créditos do IPI, oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa.**

Passa-se à análise dos itens glosados.

DOS INSUMOS ADQUIRIDOS CLASSIFICADOS COMO “DESPESAS GERAIS”

Reproduzo o capítulo recursal posto recurso voluntário, *verbis*:

Nesta glosa o órgão julgador afirmou que as ferramentas citadas pela empresa e demais itens relacionados na planilha apresentada em Manifestação de Inconformidade estão fora do conceito de insumos. Vejamos o trecho do acórdão:

(...)

Ou seja, a r. fiscalização manteve a glosa sobre o crédito relativo a algumas notas fiscais de entrada sob o fundamento de que não se tratam de insumos, material de embalagem ou produtos intermediários, dentre eles: “*cortador de tubos, rebitador, alicate, lamina, trena, resistência.*”

Outrossim, os itens “despesas gerais (notas fiscais da empresa “Pacto Serigrafia e Artes Gráficas” anexadas em sede de Manifestação de Inconformidade) também são insumos, em razão da Recorrente ter que entregar envelopadas as geladeiras que produz para seus clientes que já querem receber etiquetas de sua marca.

Os cortadores de tubos, rebitador, alicate, lâmina, trena, resistência, dentre outros são utilizados em diferentes produtos produzidos pela recorrente e, pelo uso contínuo em várias situações, sofrem o desgaste natural em virtude do contato físico direto com o produto fabricado.

Quanto às ferramentas - cortador de tubos, rebitador, alicate, lâmina, trena, resistência – entendo que não se subsumem ao conceito de insumo, uma vez que se desgastam nos processos de industrialização, **mas de forma indireta.**

DA GLOSA DE CRÉDITOS ORIUNDOS DAS NOTAS FISCAIS DE DETERMINADOS CFOPS – GLOSA INDEVIDA – INSUMOS E MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS.

Neste tópico a recorrente foi lacônica e a prova está nas peças recursais que abaixo transcrevo:

Manifestação de Inconformidade.

b) Glosa de crédito de IPI não admitido para o CFOP registrado e devolução de item não tributado pelo IPI na saída

Imperioso salientar que o r. despacho decisório aduz informação de que foram glosados os valores contidos nas notas fiscais relacionadas no item 5, sob a justificativa de terem sido contabilizados em operações que não dão direito a crédito, como abaixo especificado:

(...)

No entanto, ao analisar as notas fiscais, verifica-se que a descrição dos CFOP's não são as descritas acima, mas sim as CFOP's 6949, 5949, 3949 e 6911, com natureza da operação, na maioria das notas, de devolução de remessa para teste, com a informação dos dados adicionais do número da nota fiscal de entrada que constou o destaque do IPI (notas anexas).

Desta forma, a ora manifestante possui direito ao crédito ora debatido, restando assim comprovado que não assiste razão ao Fisco, devendo ser homologada a restituição ora pleiteada.

Recurso Voluntário

Nesta glosa o órgão julgador reconheceu que a autoridade fiscal utilizou códigos diferentes dos constantes das notas fiscais emitidas pelos fornecedores, mas afastou o direito ao creditamento pelos mesmos fundamentos do tópico anterior.

“14. Quanto aos créditos não admitidos para o CFOP registrado, de fato na planilha apresentada pela autoridade constam códigos diferentes daqueles constantes das notas fiscais emitidas pelos fornecedores. Na verdade, na referida planilha os códigos utilizados foram os de registro de entradas, conforme relação constante do ANEXO do Regulamento do IPI. Além disso, verificando as notas fiscais anexadas, tratam-se, conforme afirmado pela fiscalização, de itens fora do conceito de insumo e que foram objeto de glosa também por esse motivo, conforme apreciado no item acima. Dessa forma, caberá a manutenção da glosa.”

Os insumos glosados são variados, como por exemplo o desta nota fiscal:

FUTURA/DUPLICATA													
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST		VALOR DO ICMS ST		VALOR TOTAL DOS IMPOSTOS					
2,00,00		343,20		0,00		0,00		2.845,00					
VALOR DO IPI	VALOR DO SELLO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR DO IPI		VALOR TOTAL DA NOTA							
0,00	0,00	0,00	0,00	425,00		3.365,00							
TRANSPORTADORA/VOLUMES/TRANSPORTADORES													
R. SAZANOVIC			FICHA POR FICHA		COMBO ANTI	PLACA DO VEICULO	UF	ENP/CFOP					
FÁBRI LTDA			01					73.244.253/0201-04					
FABRICAÇÃO			MUNICÍPIO		UF		INSCRIÇÃO INDUSTRIAL						
AV. SEI, SALGADO FILHO DK 2929			COTILIP		PR		101974587						
QUANTIDADE	ESPECIE	MARCA	NÚMERO		PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO						
1	CAIXAS				0,000		0,000						
DADOS DO PRODUTO/SERVIÇOS													
CD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UNID.	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
808100	KIT KIT DOBRYEIS = DO 3375A	39199000	600	5101	PT	52,0000	55,00000	2.845,00	3,000,00	343,20	425,00	15,50	15,00

Nesse caso em específico a nota fiscal descreve kit sorvetes na espécie caixas.

No caso desses kits de sorvetes é evidente que são materiais de embalagem que passaram por um processo de industrialização por encomenda, tendo em vista que são separados por marcas, como paviloché, petibom e esquimo.

Isso porque cada kit foi industrializado conforme as especificações que cada uma das marcas exige.

Segundo o art. 226, caput, I do RIPI/2010, e PN CST nº 65/1979, item 11, o estabelecimento industriais tem direito ao crédito do IPI relativo à 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.

“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;

II - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

(...)

VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;.”

Visando elucidar melhor o assunto, reproduzimos, a seguir, o item 11 do Parecer Normativo CST 65/1979:

“11 - Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no Ativo Permanente.”

Isto é, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal os produtos informados nas notas fiscais nº 2044, 2045 e 2046 são insumos do processo produtivo de industrialização, havendo subsunção perfeita as normas do art. 226, caput, I do RIPI/2010, e PN CST nº 65/1979, item 11.

Outrossim, os fundamentos do tópico anterior são aplicáveis em sua totalidade para a glosa em questão, bem como não serão aqui reproduzidos novamente por força dos princípios da eficiência e celeridade.

Não obstante, há de se salientar, como anteriormente esposado, que os créditos básicos de IPI são aqueles diretamente associados ao Princípio da Não-cumulatividade e ao processo de industrialização.

Portanto, todas as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos e aplicados na industrialização de produtos, incluindo-se, também, os insumos que forem consumidos no processo de industrialização, mesmo que não se integrando ao novo produto, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente (art.164, I do RIPI/2002), geram direito ao crédito de IPI.

Consoante se observa da descrição dos CFOPs listado pela r. fiscalização, que os créditos glosados se tratam de matéria prima/produtos intermediário adquiridos para serem consumidos no processo produtivo da Recorrente, fazendo jus, portanto, ao crédito pleiteado, o que desde já se requer.

Como mencionei no início do capítulo recursal, a recorrente foi deveras superficial na defesa de seu pseudodireito. Não esclarece os motivos de fato e de direito que lhe permitiriam o direito ao ressarcimento.

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Segundo Francesco Carnelutti:

(...) as provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Nas linhas de Moacir Amaral Santos:

A prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

Moacir Amaral Santos conceitua prova:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desses fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elementos indispensáveis ao órgão julgador para que possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Por derradeiro, o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, in verbis:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Por essas considerações, entendo não provado seu direito ao ressarcimento, principalmente pela falta de dialeticidade.

Com base nas razões expostas, conheço parcialmente do recurso voluntário, para negar-lhe provimento.

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 negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator