



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.900673/2016-02</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-004.312 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VOLVO DO BRASIL VEICULOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

IPI. RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC. MANDADO DE SEGURANÇA. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

IPI. RESSARCIMENTO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE PARCIAL. EFEITOS.

Torna-se definitiva a matéria não contestada expressamente pelo contribuinte na manifestação de inconformidade.

SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE IPI. AUSÊNCIA DE OBJETO.

Tratando-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento em espécie, não há que se falar em suspensão de exigibilidade de crédito tributário.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO ADEQUADO.

Como regra, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTOS NÃO CONSIDERADOS COMO MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. DILIGÊNCIA E ÔNUS DE PROVA.

Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. Precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Marcio Jose Pinto Ribeiro (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente)

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos ocorridos no presente auto de infração, adoto, na íntegra, o relatório do Acórdão ora recorrido:

Trata-se de manifestação de inconformidade (e-fls. 331 a 340) apresentada em 28 de março de 2017 contra despacho decisório (e-fls. 247 a 249) de 06 de fevereiro de 2017, cientificado em 24 de fevereiro de 2017, que deferiu em parte pedido de ressarcimento de créditos de IPI do 3º trimestre de 2013, informados no PERDCOMP de nº 15996.62364.171115.1.1.01-7987, transmitido em 17 de novembro de 2015, relativamente ao estabelecimento de CNPJ nº 43.999.424/0009-71. De acordo com o relatório fiscal (fls. 197 a 244), em cujas conclusões se baseou o despacho decisório, não houve irregularidades em relação às saídas de produtos tributados. Entretanto, em

relação às entradas, foram efetuadas as seguintes glosas de crédito: 1 - Glosas em decorrência do não enquadramento da mercadoria no conceito de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME); 2 - Glosas de diferenças entre o valor de IPI informado a maior no PERDCOMP que o destacado em nota fiscal.

3 - Glosas de créditos de notas fiscais informadas na PERDCOMP e não escrituradas nos Registro de Entradas e, conseqüentemente, sem respectivos créditos informados no Registro de Apuração do IPI, registros estes pertencentes à Escrituração Fiscal Digital (EFD). 4 - Glosas de créditos de notas fiscais informadas na PERDCOMP, que não foram localizadas. 5 - Glosas de diferenças entre o valor de IPI além do devido, destacado em nota fiscal, e o valor de IPI apurado utilizando-se a alíquota correta da NCM destacada. 6 - Glosa de uma nota fiscal informada em PERDCOMP que se encontra, no repositório de notas fiscais eletrônicas, classificada como cancelada. As glosas foram relacionadas na Tabela I, anexa ao termo de constatação, e os produtos do item 1 acima mencionado constaram da Tabela II. No tocante ao item 1, esclareceu a Fiscalização que as razões das glosas foram as seguintes: A - Ser parte ou peça do sistema de elevação e movimentação de partes/peças, no processo de industrialização dos produtos ali manufaturados. Assim, estes bens (sistemas de elevação e movimentação de cargas) são pertencentes ao ativo permanente. B - Ser parte ou peça do sistema de exaustão de gases da fábrica. Bens pertencentes ao ativo permanente. C - Ser parte do sistema de ar comprimido, usado nas ferramentas pneumáticas. Bens pertencentes ao ativo permanente. D - Substâncias utilizadas nos sistemas de tratamento de água ou de resíduos do sistema de pintura. Estas substâncias fogem do conceito de MP, PI ou ME. E - Ser parte ou peça do sistema de corte de chapas ou do sistema de solda. Bens pertencentes ao ativo permanente. F - Bem de consumo da estrutura fabril. G - Equipamento de proteção individual que foge do conceito de MP, PI ou ME. Na Tabela III, foram informados os itens constantes de notas fiscais em relação aos quais houve aplicação incorreta da alíquota. Na manifestação de inconformidade, a Interessada afirmou, inicialmente, sua tempestividade. de crédito. Depois de apresentar resumo fático do processo, passou a tratar do direito Em relação aos produtos que não se classificariam matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, alegou “que se tratam de bens efetivamente utilizados no processo produtivo da Manifestante”. Após relacionar alguns dos produtos, alegou o que segue:

Observa-se que referidos produtos adquiridos referem-se a insumos empregados na industrialização dos produtos da Manifestante. Como a própria fiscalização saliente, a legislação (art. 226, inciso I, e art. 610 do Regulamento do IPI) explicita o conceito de insumos, esclarecendo que se incluem entre as matérias-primas e produtos intermediários ou produtos, que embora não se integrando, são consumidos ou utilizados no processo de industrialização. Resta demonstrado que a i. Fiscalização desconhece pontos chave do processo produtivo da Manifestante, necessários para uma correta análise do caso, necessário para estabelecer quais os insumos denominados pelo fiscal como ‘despesas gerais’ eram efetivamente geradores de crédito. Uma análise um pouco mais detida das aquisições originárias dos créditos pleiteados para se constatar que se tratam de insumos utilizados no processo produtivo da Manifestante. Destarte, pautando-se nas notas fiscais seriam perfeitamente identificáveis o crédito almejado. Todavia, vê-se que a fiscalização não se concentrou em analisar os ‘insumos’ adquiridos, mas sim pautou-se em questões formais para afastar o direito de crédito. Dentro desse cenário, requer-se que seja reconhecido o direito de crédito da Manifestante. Ou que, ao menos então, os autos sejam baixados em diligência, a fim de que sejam analisados de forma individualizada os insumos adquiridos pela Manifestante, a fim de ser perquirida de maneira detida o direito

creditório. Apresentou o seguinte pedido: Ante todo o exposto, requer se dignem Vossas Senhorias em RECEBER e CONHECER a presente Manifestação de Inconformidade, dando-lhe TOTAL PROVIMENTO, para o fim de: a) REFORMAR o r. despacho decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP, 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 lúdima justiça; b) Em havendo dúvidas quanto ao direito creditório, 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) DETERMINAR a incidência de juros compensatórios de 1% (um por cento) e de correção monetária, por meio da aplicação da taxa Selic, sobre o crédito concedido em favor da Manifestante, nos termos do artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995 c/c o art. 66, § 3º da Lei nº 8.383/1991 e art. 108 do Código Tributário Nacional e da decisão proferida nos autos de Mandado de Segurança nº 0005761-40.2016.4.03.6108/SP; d) Após o trânsito em julgado do presente processo, DETERMINAR a baixa dos autos para a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP com o fim de que sejam refeitos os cálculos com o RECONHECIMENTO dos créditos pleiteados. Ao final, solicitou o seguinte: a) A suspensão da exigibilidade dos valores não compensados, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional; b) Oportunidade para a produção das provas complementarmente, caso sejam necessárias sob pena de nulidade; c) A juntada dos documentos que seguem anexos, na sequência nomeados. Em relação ao último Mandado de Segurança apresentado pela Interessada, foram juntados aos autos os documentos de e-fls. 582 a 589.

Apesar dos argumentos de defesa, os membros da 8ª TURMA DE JULGAMENTO da DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO DE RIBEIRÃO PRETO, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade, em acórdão assim ementado:

Processo Administrativo fiscal

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

IPI. RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC. MANDADO DE SEGURANÇA. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

IPI. RESSARCIMENTO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE PARCIAL. EFEITOS.

Torna-se definitiva a matéria não contestada expressamente pelo contribuinte na manifestação de inconformidade.

SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE IPI. AUSÊNCIA DE OBJETO.

Tratando-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento em espécie, não há que se falar em suspensão de exigibilidade de crédito tributário.

**APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO ADEQUADO.**

Como regra, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTOS NÃO CONSIDERADOS COMO MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. DILIGÊNCIA E ÔNUS DE PROVA.

Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. Precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Inconformada, a Contribuinte apresentou o presente Recurso Voluntário, alegando em síntese que os produtos adquiridos se referem a materiais empregados na industrialização dos produtos da Recorrente, ou seja, são empregados no processo de usinagem, na realização dos testes hidráulicos, eletrônicos e de desempenho, bem como no processo de montagem de escavadeiras, carregadeiras, caminhões articulados e compactadores de solo, além de escavadeiras SDLG produzidos pela Recorrente. Ante todo o exposto, requer o total provimento ao presente Recurso, para o fim de REFORMAR o acórdão combatido, cancelando a presente exigência fiscal.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, razão pela qual deve ser conhecido.

Conforme já exposto, o direito creditório pleiteado pela Recorrente, relativo ao ressarcimento de créditos de IPI, foi parcialmente reconhecido.

Da análise do relatório fiscal que fundamentou o despacho decisório, verifica-se que, no tocante às entradas, foram realizadas glosas que resultaram no deferimento apenas parcial do crédito requerido. No período em exame (3º trimestre de 2011), tais glosas decorreram do entendimento de que determinadas mercadorias não se enquadrariam nos conceitos de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME), conforme consignado na “Tabela I” (fls. 179/200).

Em decorrência disso, ao examinar os itens que supostamente não se enquadrariam nos conceitos de MP, PI ou ME, a Autoridade Fiscal elaborou a “Tabela II” (fls. 201/219), na qual consignou que, no caso em análise, tais itens corresponderiam a: (i) partes e peças de sistemas de elevação e condução utilizados no processo de manufatura de veículos, classificadas como integrantes do ativo imobilizado; (ii) partes e peças de sistemas de corte de chapas ou de soldagem, igualmente consideradas como integrantes do ativo imobilizado; e (iii) bens de consumo da fábrica.

Por sua vez, em sua defesa, a Recorrente sustenta que as partes e peças apontadas pela autoridade fiscal são consumidas no processo de industrialização, mantendo contato direto com o produto por ela fabricado. Afirma, ainda, que tais itens sofrem desgaste em decorrência da ação exercida no processo produtivo, tornando-se inutilizáveis no prazo máximo de 12 meses.

Não obstante os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade, destinados a justificar o crédito pleiteado, o acórdão recorrido deixou de acolhê-los. Para tanto, destacou, entre outros fundamentos, que: (i) a interpretação acerca da extensão dos conceitos de matéria-prima e produto intermediário, para fins de creditamento, foi objeto do Parecer Normativo CST nº 65/1979, o qual adotou como critério a “perda de propriedades físicas ou químicas decorrente da ação direta do insumo sobre o produto fabricado”.

Feitas essas considerações, passo à análise da controvérsia.

Conforme relatado, a Recorrente sustenta que itens como estiletes, brocas, jogos de chaves, martelos, pistolas para aplicação de silicone, rolos de pintura, pincéis, alicates, entre outros, são utilizados em diferentes produtos por ela fabricados e, em razão do uso contínuo em diversas etapas do processo produtivo, sofrem desgaste natural decorrente do contato físico direto com o produto em fabricação.

Com efeito, o art. 164, inciso I, do Regulamento do IPI/2002 estabelece, como condição para a fruição do direito ao crédito relativo à aquisição de MP, PI e ME, que tais insumos sejam efetivamente empregados na industrialização de produtos tributados. Ademais, somente podem ser considerados, no âmbito do IPI, como matérias-primas ou produtos intermediários: (a) os bens que se integrem ao produto final; ou (b) aqueles que, embora não se integrem a ele, sofram desgaste em razão de contato direto com o produto em fabricação, desde que não estejam classificados no ativo imobilizado.

Nesse sentido, mostra-se pertinente a transcrição do art. 164 do RIPI/2002, vigente à época do crédito pleiteado, o qual estabelece as hipóteses em que os estabelecimentos industriais, bem como os a eles equiparados, podem se creditar:

**I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;**

II - do imposto relativo a MP, PI e ME, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a MP, PI e ME, 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; V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

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;

IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.(grifos nossos)

Entendo que a fiscalização e a decisão recorrida adotaram interpretação correta quanto à delimitação do conceito de produtos intermediários, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/1979. Referido ato normativo esclareceu o alcance da expressão “consumidos na produção”, consignando que ela compreende, exemplificativamente, hipóteses de desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes da ação direta do bem sobre o produto em fabricação.

Tal entendimento encontra-se adequadamente sintetizado no mencionado parecer:

10.3 - Passam, portanto, a fazer jus ao crédito ... as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, **não sendo partes nem peças de máquinas**, independentemente de sua qualificações tecnológicas, se enquadram no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

(...)

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

Depreende-se da leitura da súmula que a *ratio decidendi* para a exclusão dos referidos itens da base de cálculo do crédito de IPI reside, precisamente, na constatação de que tais materiais não são consumidos em contato direto com o produto em fabricação, em consonância com o conceito delineado nos Pareceres Normativos CST nºs 181/1974 e 65/1979, posteriormente ratificado pelo recente Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3/2018. Parecer Normativo CST nº 181/74:

13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, **não** geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, **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.

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3/2018:

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

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

No âmbito do Poder Judiciário, dentre os diversos precedentes proferidos sobre a matéria, destaca-se o julgamento do REsp nº 1.075.508/SC, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC/1973. A relevância do referido precedente decorre da uniformização da interpretação acerca do conceito de insumo para fins de creditamento de IPI.

A seguir, transcrevem-se a ementa e trechos do relatório e do voto condutor do acórdão, relevantes para a adequada compreensão da orientação firmada no precedente.

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. (grifos nossos)

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

#### Trechos do relatório e do voto condutor proferidos pelo Ministro Relator Luiz Fux:

(...)

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

O ponto nodal da presente 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, embora não integrem fisicamente o produto final nem sofram desgaste por ação direta — física ou química —, experimentam desgaste indireto no processo produtivo, sendo, por conseguinte, incorporados sob o aspecto econômico-financeiro ao custo do produto final.

A sentença, com acerto, concluiu ao consignar 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 integram 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 aquisição 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”, “rodízio”, “ogiva mecânica com contato para controlar” e “palheta delta”. Tais produtos, contudo, não são consumidos no processo de industrialização (consigne-se que a inicial não foi acompanhada de descrição do processo produtivo da empresa), mas consistem em componentes do maquinário — bens do ativo permanente — que sofrem desgaste indireto no processo produtivo, cujo custo, inclusive, já integra a planilha de formação do preço do produto final.

Não há, portanto, que se confundir o efetivo consumo do produto com o mero desgaste decorrente de sua utilização.

Note-se, ainda, que, no caso, a empresa Recorrente figura como consumidora final, uma vez que não há operação posterior à aquisição dos referidos bens. Nessa condição, deve suportar o ônus do IPI, não sendo cabível o creditamento pleiteado.

Assim, não há que se falar em desrespeito à Constituição Federal (art. 153, § 3º), como sustenta a autora. Ao contrário, a adoção da tese defendida implicaria reconhecer o direito ao creditamento de todo e qualquer bem adquirido pela empresa, o que se mostra incompatível com o princípio da não cumulatividade, o qual pressupõe a incidência sucessiva do IPI nas diversas etapas do processo de industrialização.

Da análise da decisão do STJ, evidencia-se que o conceito de insumos ali adotado pressupõe o desgaste direto da matéria-prima ou do produto intermediário para fins de reconhecimento do direito ao crédito de IPI, corroborando, em síntese, a noção de insumo consolidada ao longo de décadas no arcabouço normativo que rege esse tributo.

À luz desse entendimento, para que determinados bens sejam classificados como matéria-prima ou produto intermediário, é indispensável que sejam consumidos em contato direto com o produto em fabricação, além de não integrarem o ativo imobilizado.

Cumpra-se recordar que a decisão do STJ no REsp nº 1.075.508/SC apresenta, como exemplos de materiais que não se enquadram no conceito de insumos, itens como roldanas, óleos lubrificantes, brocas, hastes, correias, rolamentos, rotores, cilindros e anéis de retenção, entre outros. Tais bens constituem partes, peças ou elementos do maquinário industrial, mas não são consumidos de forma imediata e integral em contato físico com o produto em industrialização.

No caso concreto, a partir da análise por amostragem das notas fiscais e da descrição dos itens, verifica-se que os materiais mencionados correspondem a componentes e peças de máquinas e equipamentos, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumos para fins de IPI.

Dessa forma, constata-se que as ferramentas mencionadas pela empresa, assim como os demais itens relacionados na planilha, não se enquadram no conceito de insumos adotado no referido precedente e consolidado na jurisprudência. Isso porque não são consumidos de maneira imediata e integral em contato direto com o produto em fabricação, razão pela qual se mostra correta a glosa dos créditos decorrentes de sua aquisição.

Por fim, quanto ao pedido de diligência formulado pela Recorrente, os arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972 estabelecem que a realização de diligências deve ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando consideradas necessárias e imprescindíveis à formação de sua convicção, verbis:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Em sede de pedido de ressarcimento, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito, nos termos da regra basilar prevista no art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, incumbindo-lhe demonstrar, por meio de adequada instrução probatória, os fatos que amparem suas pretensões.

Nesse contexto, a diligência não pode ser utilizada como instrumento destinado a suprir eventual deficiência das provas produzidas pelo sujeito passivo nos autos.

Diante das razões expostas, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS**