



**Processo nº** 11060.721309/2013-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3302-012.758 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2021  
**Recorrente** CVI REFRIGERANTES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/01/2011 a 31/03/2011

RESSARCIMENTO. GLOSA DE CRÉDITO.

Somente geram direito ao crédito do IPI os bens/produtos que se consumam por decorrência de contato físico com o produto fabricado, desde que não contabilizados no ativo permanente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Denise Madalena Green, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes (Presidente em Exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausentes a conselheira Larissa Nunes Girard, o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo conselheiro Vinicius Guimaraes.

## **Relatório**

Trimestre-Calendário: 1º Trimestre	Ano: 2011
Estabelecimento tinha condição de Matriz perante o CNPJ no P.A. do Crédito: SIM	
Matriz Contribuinte do IPI no Trimestre-Calendário do Crédito: SIM	
Empresa Não Optante pelo Simples no Trimestre-Calendário do Crédito: SIM	
O Contribuinte Não está Litigando em Processo Judicial ou Administrativo sobre Matéria que possa Alterar o Valor a ser Ressarcido: SIM	
Apuração Decendial do IPI no Trimestre-Calendário do Crédito: Não	
Apuração Mensal do IPI no Trimestre-Calendário do Crédito: SIM	
Microempresa ou EPP desenquadrada no Trimestre-Calendário: NÃO	
Saldo Credor RAIFI Ajustado	1.447.375,76
Saldo Credor de IPI Passível de Ressarcimento	1.447.375,76
Menor Saldo Credor Ajustado	1.447.375,76
Valor Passível de Ressarcimento	1.447.375,76
Valor do Pedido de Ressarcimento	1.447.375,76

### Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento - PER nº 42942.62834.290411.1.01-6432 no valor de R\$1.447.375,76, no qual foram demonstrados créditos básicos de IPI referentes ao 1º trimestre de 2011, com os quais a contribuinte pretende compensar débitos declarados em DCOMP.

Por meio de Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria/RS, o pedido de ressarcimento foi reconhecido em parte, no valor de R\$1.435.431,73, em virtude da ocorrência de glosas de créditos decorrentes de aquisições de mercadorias não enquadradas no conceito de insumos.

Desta forma, as compensações declaradas em DCOMP vinculadas ao pedido de ressarcimento foram parcialmente homologadas.

Irresignada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, sendo essas as suas alegações, em síntese:

1. Os produtos cujos créditos de IPI foram glosados são utilizados na higienização das embalagens dos refrigerantes e como lubrificantes nas esteiras onde são deslizadas as embalagens, os quais foram imediatamente consumidos no curso do processo produtivo e possuem função indispensável para o envasamento e escoamento do produto, inclusive por exigências sanitárias e da legislação do Ministério da Agricultura;
2. Cita jurisprudência do STJ em que se discute se os gastos com materiais de limpeza incorridos por uma indústria alimentícia constituem insumos passíveis de creditamento do PIS e da Cofins;
3. Requer a realização de perícia, formulando quesitos e indicando os dados do seu representante.

Em 06/12/2013 o presente processo foi encaminhado a Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto; em 15/08/2019, à Delegacia de Julgamento em Salvador; e em 30/09/2019 a esta turma para apreciação da Manifestação de Inconformidade.

Em 20 de novembro de 2019, através do **Acórdão n.º 15-48.486**, a 4<sup>a</sup> Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Salvador/BA, por unanimidade de votos, não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação declarada

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 25 de novembro de 2019, às e-folhas 619.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário em 17 de dezembro de 2019, e-folhas 620, de e-folhas 622 à 638.

Foi alegado:

- Da decisão recorrida;
- Da nulidade da decisão por cerceamento de defesa;
- Do mérito do recurso;
- Mérito: da legislação tributária sob exame;
- Da solução ao caso concreto;
- Do precedente do STJ relativo ao RESP 1.221.170/PR.

**- PEDIDO**

Ante o exposto requer seja dado provimento ao recurso voluntário a fim de que preliminarmente seja desconstituída a decisão em razão do cerceamento da defesa do contribuinte em face da negativa da realização da prova pericial.

Requer ainda, caso afastada a preliminar, seja reformada a decisão e desconstituída a glosa aplicada uma vez que demonstrada a legitimidade dos créditos de IPI referentes a aquisições de mercadorias (detergentes, sabões e aditivos de enxague), escrutinado no LRAIPI, conforme notas fiscais emitidas pela empresa Ecolab Quimica Ltda. e pela empresa Diversey Brasil Indústria Quimica Ltda. em face da legislação referida, bem como em razão do entendimento do STJ proferido no julgamento do ARESP 1.246.317/MG no sentido de que: “impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios, decisão essa em consonância com o entendimento no 1.221.170/PR.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Jorge Lima Abud

**Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 25 de novembro de 2019, às e-folhas 619.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário em 17 de dezembro de 2019, e-folhas 620.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

**Da Controvérsia.**

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Da decisão recorrida;
- Da nulidade da decisão por cerceamento de defesa;

- Do mérito do recurso;
- Mérito: da legislação tributária sob exame;
- Da solução ao caso concreto;
- Do precedente do STJ relativo ao RESP 1.221.170/PR.

Passa-se à análise.

#### **- Da decisão recorrida**

É alegado às folhas 07 e 08 do Recurso Voluntário:

A CVI requereu a produção de prova pericial “para que se constate que tanto os produtos utilizados na limpeza de garrafas como os utilizados para formar a camada de deslizamento das esteiras se consomem no processo de industrialização”.

Caso comprovada a alegação, caberia então a desconstituição da glosa. Para tanto a CVI elaborou 6 (seis) quesitos.

O pedido de produção de prova pericial foi indeferido sob o argumento de que “Inexiste qualquer dúvida quanto às funções desempenhadas no processo produtivo pelos produtos cujos créditos de IPI foram glosados no Despacho Decisório”. Assim não foi determinada a realização da prova pericial requerida, nem houve a resposta aos quesitos formulados pela recorrente, os quais seguem transcritos:

(...)

A negativa a realização da perícia infringiu o devido processo legal e por decorrência irá macular a CDA que vier a ser expedida, caso mantida a decisão. Neste sentido a recorrente arrola diversos julgados relativos a nulidade de decisões que negaram o direito da parte e proceder na elaboração da prova:

(...)

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade tratou assim o assunto, às folhas 02 daquele documento:

Inicialmente, indefere-se o pedido para a realização de perícia. Inexiste qualquer dúvida quanto às funções desempenhadas no processo produtivo pelos produtos cujos créditos de IPI foram glosados no Despacho Decisório.

Suscinto e direito.

Quanto à solicitação de perícia, o artigo 36 do Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011, assim explicita:

Art. 36. A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação (Decreto no 70.235, de 1972, art. 16, inciso IV, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 2º Indeferido o pedido de diligência ou de perícia, por terem sido consideradas prescindíveis ou impraticáveis, deverá o indeferimento, devidamente fundamentado,

constar da decisão (Decreto no 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, com as redações dadas pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.

A Lei 9.874 que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, assim dispõe:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

A relevância do fato é caracterizada por haver correspondência entre este e a situação enfocada no processo, bem como por seu reconhecimento desencadear efeitos jurídicos peculiares. A pertinência, por sua, vez, diz respeito ao relacionamento entre o fato e a lide instalada.

O mesmo se pode dizer da concludência, entendida como a possibilidade de conduzir o julgador à conclusão acerca dos fatos discorridos no processo. Fato concludente, nessa concepção, não significa o enunciado que, por si só, seja suficiente para formar a convicção do julgador, mas todo fato que, ao lado de outros, possa atuar como argumento para a procedência ou improcedência da demanda, em nada se distinguindo do chamado fato *pertinente*.

Considerado fato inconcludente aquele que leva ao convencimento da ocorrência ou inocorrência de situações não envolvidas na discussão processual (fato impertinente), sua prova seria totalmente inócuia. Nesse ponto, nota-se o intrínseco relacionamento entre os requisitos do fato susceptível de ser objeto de prova e a função que a prova assume no sistema jurídico: sendo destinada ao convencimento do julgador, só tem cabimento a realização de enunciação probatória relativa a fatos que possam levar a essa persuasão.

Contudo, todas essas considerações caem por terra se o julgador forma sua convicção a partir de elementos já presentes no processo, como é o caso.

Nesse exato sentido:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

## NO MÉRITO

O presente processo foi formalizado para análise do Pedido Eletrônico de Ressarcimento(PER) de créditos básico de IPI, discriminado na tabela abaixo, relativo ao período de apuração 1º trimestre de 2011.

PER N.º	PA	CRÉDITO SOLICITADO (R\$)
42942.62834.290411.1.1.01-6432	1º TRIM DE 2011	1.447.375,76
<b>TOTAL DO CRÉDITO SOLICITADO (R\$)</b>		<b>1.447.375,76</b>

Também são objeto de análise as compensações, discriminadas na tabela abaixo, formalizadas pelo sujeito passivo mediante Declarações Eletrônicas de Compensação (DCOMP), vinculadas ao crédito básico de IPI em análise no presente processo.

DCOMP n.º	Débitos Compensados					Crédito (Ressarc IPI)
	Código	Tributo	PA	Vencimento	Valor	
13715.68817.270511.1.3.01-4976	2362	IRPJ	04/2011	31/05/2011	331.247,04	1º TRIM/2011
	2484	CSLL	04/2011	31/05/2011	28.611,60	
11449.26187.290411.1.3.01-2227	2484	CSLL	03/2011	29/04/2011	299.001,72	1ºTRIM/2011
	2362	IRPJ	03/2011	29/04/2011	788.515,40	

Nesta tabela foram reproduzidos os valores principais dos débitos compensados, ou seja, sem os acréscimos decorrentes de eventuais atrasos.

A empresa tem como atividade principal a fabricação e distribuição de refrigerantes, classificação fiscal 2202.10.00.

O direito creditório do IPI pleiteado pela empresa está amparado no artigo 11 da Lei n.º 9.779/1999, que assim dispõem:

- Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.”

Como visto acima, o art. 11 da Lei n.º 9.779/99 passou a autorizar, de maneira indistinta, o aproveitamento dos créditos do IPI incidente nas aquisições de matérias-primas(MP), produtos intermediários(PI) e materiais de embalagem(ME) empregados na industrialização de produtos em geral, mesmo que isentos ou tributados à alíquota zero.

Esse dispositivo legal foi normatizado, com base em expressa disposição da referida Lei, com a edição da Instrução Normativa SRF n.º 33, de 1999, a qual estabeleceu os procedimentos para apuração e utilização dos créditos do IPI.

O artigo 226, inciso I, do Decreto 7.212/2010(RIPI), reportando-se ao artigo 25 da Lei n.º 4.502/64, também dispõe sobre a possibilidade de os estabelecimentos industriais se creditarem do IPI relativo a aquisição de insumo para aplicação no processo produtivo.

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei n.º 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 se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

A apuração dos débitos de IPI por parte da CVI é efetuado com base no regime especial de tributação previsto no artigo 223 do RIPI, nos artigos 58-A a 58-V da Lei n.º 10.833/2003 e no Decreto n.º 6.707/2008.

Com base nos arquivos digitais de notas fiscais a fiscalização apurou os valores de IPI devido nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2011 e não se encontrou divergências com os valores lançados pelo contribuinte no Livro de Apuração do IPI(LRAIPI), razão pela qual a fiscalização concordou com os valores escriturados.

Analizando as notas fiscais que deram origem aos créditos escriturados pelo contribuinte no LRAIPI no 1º trimestre de 2011, a fiscalização concluiu que os insumos mais representativos, aproximadamente 85%, na apropriação dos créditos são os concentrados utilizados na elaboração dos refrigerantes, classificação fiscal 2106.90.10, Ex 01, cuja alíquota é de 27%.

A fornecedora desses concentrados é a empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, pessoa jurídica estabelecida na cidade de Manaus/MA. A Recofarma por estar localizada na Zona Franca de Manaus dá saída aos citados concentrados com isenção de IPI e a CVI, com base em decisão judicial transitada em julgado, apropria-se do IPI calculado como devido fosse.

Entre as notas fiscais discriminadas pelo contribuinte no PER, para comprovar a origem dos créditos de IPI escriturado no LRAIPI, a fiscalização encontrou notas fiscais emitidas pelas empresas Ecolab Química Ltda, CNPJ 00.536.772/0001-42, e Diversey Brasil Indústria Química Ltda, CNPJ 03.049.181/0001-39, que registram a aquisição de mercadorias (detergentes, sabões e desinfetantes, NCM 3402.90.39, 3401.20.90, 3808.94.29 e 3824.9089).

Em contato com a empresa, a fiscalização foi informada que as mercadorias adquiridas das empresas citadas, **foram utilizadas no processo de limpeza dos vasilhames e na lubrificação das esteiras.**

O Parecer Normativo CST n.º 65/79 é a principal referência no âmbito administrativo quando se trata da definição de insumos e das respectivas faculdades de os contribuintes se creditarem do IPI:

#### Imposto sobre Produtos Industrializados

##### 4.18.01.00 - Crédito do Imposto - Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem

1. Em estudo o inciso I do art. 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI/79).
2. O art. 25 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8<sup>a</sup> do art. 2º do Decreto-Lei n.º 34, de 18 de novembro de 1966, repetida ipsis verbis pelo art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.136, de 07 de dezembro de 1970, dispõe:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

2.1. Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3. Diante disto, ressalte-se serem ex nunc os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do art. 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

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

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 no 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 o 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, bens dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificativamente, 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 de 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 a 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 improcedência do argumento, de vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não gerarem 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-primas 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 do ativo permanente", para que se obtivesse o mesmo resultado.

7.1. Tal opção, todavia, equivaleria a pôr 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 presumidas inúteis.

8. No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta acepção, 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 art. 27 do Decreto n.º 56.791/65, inciso I do art. 30 do Decreto n.º 61.514/67 e inciso I do art. 32 do Decreto n.º 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 art. 32 do Decreto n.º 70.162/72), todavia, restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito ao crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2. O dispositivo vigente (inciso I do art. 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 deva 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 têm 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 em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o 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.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros

bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

10.4. Note-se, ainda, que a expressão "compreendidos no ativo permanente" deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser juris tantum aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

11. Em resumo, geram o 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.

11.1. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexiste o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79.

A aquisição de mercadorias (detergentes, sabões e desinfetantes, NCM 3402.90.39, 3401.20.90, 3808.94.29 e 3824.9089) não se enquadram no conceito de insumos para fins de produção de refrigerantes e dessa forma poder possibilitar o aproveitamento dos créditos de IPI, pois são gastos gerais de fabricação, não se enquadram em nenhuma espécie de insumo utilizado na fabricação de refrigerante que viabilizasse a escrituração, manutenção e aproveitamento de créditos de IPI.

O precedente do STJ relativo ao RESP 1.221.170/PR não se aplica ao caso em análise, por ser próprio das Contribuições referentes ao PIS e da COFINS.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.