



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.003598/2004-92
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.414 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de dezembro de 2019
Assunto DILIGÊNCIA - IPI
Recorrente PAQUETÁ CALÇADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcio Robson Costa (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 01-19.813, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, pelo qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, conforme Ementa abaixo transcrita:

Assumo: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. FORMAS. NAVALHAS E MATRIZES, FABRICAÇÃO DE CALÇADOS.

As formas, navalhas e matrizes utilizadas na fabricação de calçados, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente O produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, decorrendo sua obsolescência devido ao fato de não poderem ser reaproveitados quando da mudança dos modelos de calçados, motivo pelo qual não integram o cálculo do crédito presumido do IPI.

RECEITA OPERACIONAL BRUTA.

O conceito atualmente em vigor de “receita operacional bruta”, para o fim de cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei n.º 9.363, de 1996, não abrange o valor das vendas, nos mercados interno e externo, de produtos adquiridos de terceiros, que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pela pessoa jurídica beneficiária do crédito presumido.

Esse conceito foi introduzido pela Portaria MF n.º 64, de 2003, e somente se aplica a partir de 26 de março de 2003, data de sua publicação no Diário Oficial da União.

A definição anterior de “receita operacional bruta”, constante da Portaria MF n.º 38, de 1997, explicitada pelo Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 13, de 1998, incluía no valor da “receita operacional bruta” a receita de operações de mera revenda, nos mercados interno e externo, e vigorou até 26 de março de 2003, aplicando-se a todos os fatos ocorridos até essa data.

CRÉDITO PRESUMIDO. CISÃO. ACUMULAÇÃO DE VALORES.

No caso de cisão, a empresa original, existente no início do ano e da qual foi retirada uma parte para a formação de outra empresa, apura seu crédito acumulando os valores desde O início do ano. Já a nova empresa (resultante da cisão), passará a acumular somente a partir de sua criação.

Assumo: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão, na forma do art. 100 do CTN.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos do IPI, apresentado como sendo referente ao quarto trimestre de 2003, no valor de R\$ 3.448.222,57, juntamente com diversas declarações de compensação relacionadas no Despacho da fl. 427, vinculadas ao crédito requerido.

2. A Fiscalização da DRF/Fortaleza, após diligência executada, expediu a Informação de fls. 390/396, na qual, em síntese, informa que o valor pedido refere-se ao crédito presumido dos 3º e 4º trimestres de 2003, a créditos extemporâneos de 2001 (formas, navalhas, matrizes e energia elétrica), além de créditos básicos relativos a compras para industrialização.

3. A requerente foi incorporada pela Paquetá Calçados em 2007, tendo apurado o crédito presumido na forma alternativa prevista pela Lei n.º 10.276, de 2001.

4. Após a análise, a Fiscalização efetuou retificação dos valores da receita operacional bruta, receita de exportação, além de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (conforme fls. 384/387), sob o argumento de que a Disport é empresa remanescente de cisão efetuada em março de 2003, tendo feito os cálculos considerando os valores acumulados a partir desse mês de março, como se a empresa fosse a resultante da cisão. Segundo a Fiscalização, houve interpretação equivocada do § 7º do art. 40 da Instrução Normativa SRF n.º 315, de 2003.

5. Além disso, a Fiscalização glosou as formas, navalhas e matrizes, utilizadas nos cálculos da empresa como “produtos intermediários”, entendendo que as mesmas não se enquadram nesse conceito, excluindo ainda dos mesmos cálculos o ajuste cambial.

6. Ainda no item “glosas”, foram incluídos na receita operacional bruta, no primeiro trimestre de 2003, os valores correspondentes às receitas de serviços, revenda de insumos e de mercadorias (conforme fl. 386), considerando que no art 21 da Instrução Normativa SRF n.º 21, de 2001, vigente até 15.04.2003 (início da vigência da Instrução Normativa SRF n.º 315, de 2003), o conceito dessa receita abrangia o produto da venda de bens e serviços nas operações em conta própria, o preço 'dos serviços prestados e o resultado auferido nas' operações em conta alheia.

7. Com relação aos créditos extemporâneos de 2001, tendo glosado as despesas com formas, navalhas e matrizes, também negou as referentes à energia elétrica, uma vez que a empresa apurou, naquele ano, o crédito presumido na formada Lei 9.363, de 1996; onde não é admitido o aproveitamento desse valor.

8. Ao final, a Fiscalização conclui informando que o crédito presumido total de 2003, acumulado até dezembro, somou R\$ 8.359.313,83, já tendo a empresa utilizado, até junho de 2003, o montante de R\$ 10.039.471,08, conforme fl. 396, propondo o indeferimento do pleito.

9. Com base na informação acima referida, a Unidade negou o ressarcimento e considerou homologadas as compensações (relação na fl 427), conforme fls. 425/428.

10. Cientificada em 25.02.2009 (AR fl. 570) a interessada apresentou, tempestivamente, em manifestação de inconformidade na qual em síntese:

a) Afirma ser correta a informação de que “em março de 2003 a empresa com CNPJ matriz 01.084.522/0001-81 sofreu uma cisão, de forma que outro estabelecimento (naturalmente diverso da matriz) foi vertido como nova empresa”, sendo caso de “cisão parcial, tendo em vista que uma das pessoas jurídicas permaneceu”;

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.414 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.003598/2004-92

b) Cita § 8º do art. 40 da IN SRF n.º 315, de 2003, para inferir que *“duas situações são desenhadas pela norma: a) A incorporadora ou a cindida parcialmente devem apurar os créditos desde o início do ano; b) a cindenda deverá apurar os créditos na data do evento”*;

c) No que diz respeito às glosas, aduz que *“Não se deve questionar a integração de formas, matrizes e navalhas no processo industrial de calçados, tendo em vista ser tema pacificado pelas instâncias administrativas desta Receita Federal”*, citando decisões administrativas e judiciais nesse sentido;

d) *“(.) a empresa para fim de determinação da base de cálculo do imposto e de sua efetiva apuração de crédito presumido de IPI, levou em consideração os valores vinculados aos insumos que efetivamente integraram os produtos fabricados. Tudo em conformidade com o contido na lei federal n.º 9.363/83 e nas diversas orientações da SRFB.”*

e) *“Tal se deve do fato de que no que se refere às empresas fabricantes de calçados e mais especificamente daqueles calçados que serão dirigidos ao mercado externo não pode ser obstado o direito de considerar para fins de estabelecimento da base de cálculo de seu imposto, deixando tais custos produtivos de integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores decorrentes de formas, navalhas e moldes, os vinculados aos serviços prestados por terceiros e os oriundos do consumo de energia elétrica.”*

f) Descreve custos do processo de produção, salientando a impossibilidade de reaproveitamento dos moldes e formas para outros tipos de calçados onde os materiais utilizados no calçado “A” não podem ser utilizados no calçado “B”, podendo ser utilizados apenas para o lote da encomenda prevista;

g) Entende que a desconsideração da possibilidade de aproveitamento de tais créditos contraria a Lei n.º 9363, *“onde toda a matéria prima deverá ser considerada para cálculo da presunção do tributo, não importando, fazemos questão 'de repetir, de maneira alguma se tais insumos e matérias primas farão parte do produto final acabado. Mesmo porque tal 'lei não faz tal exigência”*;

h) *“Como reforço a esse nosso entendimento, nos reportamos ao tratamento contábil/fiscal que é determinado para esses encargos, no âmbito do imposto de renda, pela Instrução Normativa SRF n.º 104, de 29 de julho de 1987, cuja orientação e no sentido de que deve ser integrante do custo de produção da indústria calçadista, o valor de aquisição de formas para calçados e o de facas e matrizes (moldes) estas últimas utilizadas para confecção de partes de calçados.”*;

i) Acerca do ajuste cambial, cita Portaria MF n.º 356/88, citando julgado do Conselho de Contribuintes que reconheceu o direito;

j) Relativamente à revenda de insumos, afirma que a IN SRF n.º 420, de 2001 (art. 21), corrigiu equívoco dos atos normativos anteriores, não devendo a revenda de insumos ser incluída na receita operacional bruta, cabendo a aplicação da regra do art. 106, I, do CTN (aplicação retroativa de lei interpretativa);

k) Quanto à revenda de mercadorias, entende que a não-inclusão das receitas originárias dessas vendas se extrai da hermenêutica jurídica feita através da interpretação da Lei Federal n.º 9.363/96. Descreve seu entendimento referente ao cálculo do crédito, para concluir que *“a legislação aqui comentada não estabelece que no denominador consta a receita operacional bruta global da pessoa jurídica . Caso assim o fosse a receita global da empresa juntando seus dois agentes econômicos quais sejam o fabril e o comercial e todos os créditos auferidos pelo contribuinte estariam com razão glosados.”*;

l) Tal entendimento teria sido pacificado pelo Ministério da Fazenda em 26/03/2003, com a publicação da Portaria 64, de 24/03/2003, onde assim dispõe no inciso I, §12 do Art. 30:

“Art 30. O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 12. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.414 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.003598/2004-92

I - receita operacional bruta, o produto da venda de produtos industrializados pela pessoa jurídica produtora e exportadora nos mercados interno e externo;”

m) No mesmo sentido a IN SRF n.º 313, de 13 de abril de 2003;

n) Ao final, requer:

“a) seja recebida presente Manifestação de Inconformidade, à forma do art. 66 da IN SRF 900/2009, ad. 74, § 90 da Lei 9.430/96;

b).seja reconhecida, em fimção da interposição da Manifestação de Inconformidade, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários compensados, nos termos do § 11 do art. 74 da Lei9.430/96, art. 66 da IN 900/2008, e no art. 151, 'III do CTN;

d) sejam os documentos avaliados, com reforma da decisão de forma a reconhecer o direito ao crédito fiscal tal como solicitado e demonstrado, tendo em vista a suficiência da prova;”

11. Posteriormente a Unidade expediu Informação e despacho Decisório complementares (fls. 602/604) para apreciação, cancelamento e não homologação de PER/DCOMPS sobre os quais não houve manifestação no primeiro DD. Cientificada em 30.03.2010 (AR fl. 605) a interessada não apresentou manifestação.

A Contribuinte foi intimada por via postal em data de 30/12/2010, conforme Aviso de Recebimento de e-fls. 627.

Em data de 26/01/2011 a Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário, pelo qual pediu o integral provimento para que seja homologado o pedido de compensação e/ou ressarcimento sobre o valor de R\$ 3.448.222,57 (três milhões, quatrocentos e quarenta e oito mil, duzentos e vinte e dois reais e cinquenta e sete centavos).

Para tanto, a Recorrente apresentou os seguintes argumentos:

i) O legislador criou um mecanismo para desincorporar do preço de venda das mercadorias exportadas, os tributos e contribuições que integraram o custo de produção. Com isso, permitiu para a empresa exportadora o integral ressarcimento das contribuições para o PIS/FATURAMENTO e para a COFINS pagos por terceiros;

ii) Direito ao Crédito Presumido do IPI sobre os Custos das Fôrmas, Matrizes e Navalhas:

No que se refere à integração, na base de cálculo do Crédito Presumido do IPI, dos custos de fôrmas e moldes para calçados, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre vem decidindo de forma reiterada a favor dos contribuintes;

O fato de as navalhas (ou de tais insumos) não integrarem fisicamente o bem produzido, contudo, não significa dizer que tais dispêndios não se constituem parte integrante da planilha de custos para definição do preço de venda de cada unidade produzida. Se as navalhas se tornam imprestáveis, a partir de um determinado momento de sua utilização (e isso se dá num curtíssimo espaço de tempo), os seus custos, por evidente, também devem compor a base de cálculo do Crédito Presumido do IPI;

iii) Prática Reiterada da Administração como Norma Complementar da Lei:

O procedimento da Recorrente, que na inclusão da base de cálculo do crédito presumido do IPI, dos custos relacionados às fôrmas, matrizes e navalhas, está respaldado não apenas pela legislação de regência, mas também pela aceitação reiterada da administração, devendo observar-se, então, o disposto no art. 100, inciso III, do CTN;

iv) Direito ao Crédito Sobre os Custos de Energia Elétrica:

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.414 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.003598/2004-92

Relativamente aos custos decorrentes do consumo de energia elétrica, o montante do "Crédito Presumido do IPI" foi glosado pelo Fisco sob o argumento de que, no ano de 2001 aquele crédito foi apurado pela sistemática da Lei n. 9.363/96. Ainda, segundo o Fisco, somente a partir da implantação da sistemática alternativa instituída pela Lei nº 10.276/2001, é que este direito passou a ser reconhecido;

Tem direito de inclusão, na base de cálculo do Crédito Presumido do IPI, do valor dos custos com energia elétrica, à luz do que dispõe a Lei n. 9.363/96 e a já pacificada jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

v) Variação Cambial:

A variação cambial ocorrida entre a data de emissão de nota fiscal e a do embarque das mercadorias integra o valor das receitas de exportação;

Requer seja determinado o refazimento do valor do Crédito Presumido do IPI a que a Recorrente faz jus, considerando os argumentos supra, bem como os elementos de cálculo apresentados pelo contribuinte.

vi) Exclusão dos Valores Decorrentes das Receitas de Revendas de Mercadorias:

Ao efetuar o "Pedido de Ressarcimento do Crédito Presumido do IPI", relativo ao primeiro trimestre de 2003, a Recorrente não incluiu, no cômputo da receita bruta, os valores oriundos das receitas de revenda de mercadorias, por entender que, à luz da Lei n. 9.363/96, não estava obrigada a adotar tal procedimento, sob pena de sofrer as consequências das graves distorções que poderiam advir, na formação da base de cálculo do referido crédito;

Não existe nenhuma razão jurídica capaz de justificar a pretensão do Fisco, no sentido de incluir, no item receita bruta, os valores decorrentes das revendas de mercadorias. Tal modo de proceder desvirtua o espírito da Lei n. 9.363/96, que foi o de propiciar, para a empresa produtora exportadora, o ressarcimento integral do PIS e da COFINS, considerando os seus custos de produção.

vii) Cálculo do Crédito Presumido - Cisão Parcial:

No mês de fevereiro de 2003, a empresa Disport do Brasil Ltda., com o CNPJ de número 01.084.522/0001-81, foi cindida, parcialmente, tendo sido vertido parte de seu patrimônio para uma nova empresa denominada Paquetá Couros Ltda, que não figura como parte deste processo administrativo;

Sempre que ocorre uma operação de incorporação, fusão, ou cisão (total ou parcial), na data deste evento, a pessoa jurídica fica obrigada a proceder o levantamento de um balanço especial, para fins de tributação, tendo em vista que quaisquer desses fatos são considerados, na mesma data, como encerramento de um período-base;

Existe uma regra geral, extraída do comando do art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 315/2003, que determina a apuração do crédito presumido do IPI com abrangência por todo o ano-calendário e uma exceção a esta regra geral (art. 40 da mesma IN), orientando no sentido de que, na hipótese de cisão parcial - dentre outras - a apuração do montante do mesmo crédito dá-se na data do evento, exatamente como ocorre com o imposto de renda;

A pessoa jurídica fica obrigada a apurar o montante do seu crédito presumido do IPI, considerando os fatos até ali ocorridos, é evidente que, dessa data em diante, inicia-se um novo período de apuração;

A orientação que mais se coaduna com a efetiva vontade do legislador é a contida no "caput" do art. 40 da IN SRF n. 315/2003, pois não se pode perder de vista que, sempre que ocorre uma operação de cisão parcial, na pessoa jurídica remanescente, ocorrem significativas alterações na sua estrutura operacional, cujo fato tem influência direta na apuração dos resultados dos meses futuros, dentro do mesmo ano-calendário;

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.414 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.003598/2004-92

A prevalecer como correto o entendimento manifestado pelos Agentes Fiscais, não haveria sequer necessidade de ser introduzido, no texto da IN SRF 315/2003, o "caput" do art. 40, bastando que o legislador determinasse que na hipótese de cisão parcial não deveria haver nenhuma modificação no critério de apuração do "Crédito Presumido do IPI". Se o art. 40 do dispositivo em comento foi redigido da forma como o foi, alguma razão existe para tanto;

Requer seja considerado como coerente com o disposto na legislação de regência, o procedimento adotado pela Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório da Informação de fls. 680, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Da Necessidade de Conversão do Julgamento em Diligência

2.1. A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido de IPI referente a formas, navalhas e matrizes, o que fez em razão da seguinte conclusão:

Conforme livros RAZÃO e Balancetes do ano de 2003, a empresa contabiliza tais utilitários em seu Ativo Diferido, no subgrupo 1.1.3.01 - MOLDES E FERRAMENTAS, do grupo 1.1.3 - DESPESAS DIFERIDAS, nas seguintes contas:

1.1.3.01.001 - FORMAS;

1.1.3.01.002 - NAVALHAS e

1.1.3.01.003 - MATRIZES.

Apesar de não fazerem parte do Ativo Permanente da empresa, tais contas fazem parte de um grupo diferente do destinado à contabilização dos estoques das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, grupo 1.1.2 - REALIZÁVEL, subgrupo 1.1.2.08 - ESTOQUES.

Conforme esclarecimentos apresentados pela empresa às fls. 279 a 280, a mesma considera as formas, navalhas e matrizes como produtos intermediários, por se desgastarem no processo produtivo. Foram juntadas fotos dos referidos utilitários as fls. 283 a 288.

As matrizes são utilizadas para injetar as solas, dando a forma das mesmas quando são produzidas por processo de injeção.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.414 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.003598/2004-92

As formas são utilizadas para a montagem dos calçados, possuindo o formato dos pés e características do modelo a ser produzido.

As navalhas são confeccionadas no formato das peças que farão parte do calçado a ser produzido e usadas para cortar os materiais utilizados nos calçados (couros, materiais sintéticos, espumas, placas de borracha, placas de papelão e outros).

Nos esclarecimentos apresentados, a empresa justifica que há o consumo dos referidos utilitários no processo de industrialização conforme transcrição feita a seguir:

“O calçado é um produto que segue a moda e se renova várias vezes ao ano, desta forma são desenvolvidos uma infinidade de modelos anualmente e para cada modelo novas formas, navalhas e matrizes.

A possibilidade de utilização dos utilitários na fabricação de um modelo de calçado “X” serem aproveitados na confecção de calçados do modelo “Y” é muito pequena.

É inconteste que as formas e matrizes se constituem em insumos consumidos no processo produtivo, em cujos custos esses valores são incorporados.

Entendimento diferente não pode ser dado aos custos com navalhas, diante da semelhança existente entre estas e as formas e matrizes. ..”

(...)

Diante do exposto, é inegável que não há o consumo dos referidos utilitários no processo de industrialização.

As formas, navalhas e matrizes são consideradas moldes e ferramentas, não sofrendo desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas ou químicas em função de ação exercida diretamente sobre os produtos fabricados.

Dessa forma foram glosados os valores referentes à aquisição de utilitários (formas, matrizes e navalhas), por não se enquadrarem no conceito de matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem, conforme evidenciado na Planilha de fls. 387.

2.2. O Ilustre Julgador de 1ª Instância igualmente considerou que os produtos glosados, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último.

2.3. Assim previa o artigo 164 do Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI/2002), incidente sobre os fatos deste processo:

Art. 164. 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 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.

2.4. A discussão foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça quando julgou o Recurso Especial n.º 1.075.508/SC, sob o regime do artigo 543 do Código de Processo Civil de 1973, cuja Ementa abaixo transcrevo:

EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.414 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.003598/2004-92

AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. *RATIO ESSENDI* DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a *ratio essendi* do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se *‘aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente’*.

3. *In casu*, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos *‘que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final’*, razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

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

2.5. Já o Parecer Normativo CST 65/79 assim abordou:

10. Resume-se, [...] 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 hão 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 *“imediatamente 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 sub item 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.414 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.003598/2004-92

uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

2.6. Destaco igualmente a Resolução n.º 3402-001.679 (PAF: 13629.720012/201511), pela qual a Ilustre Conselheira Relatora Maria Aparecida Martins de Paula assim fundamentou sobre a aplicação do Parecer Normativo CST n.º 65/79:

Ao que se observa do Parecer Normativo CST n.º 65/79, a partir da vigência do RIPI/1979, o conceito de insumo para fins de creditamento do IPI foi alterado, não se exigindo mais que o consumo se desse "imediate e integralmente"² no processo de industrialização, ou seja, o consumo do bem pode se dar após vários ciclos produtivos; e de outra parte, impedindo o creditamento aos bens classificados no Ativo Permanente.

2.7. Observo as seguintes alegações da Recorrente sobre os insumos considerados para fabricação de calçados (formas, navalha e matrizes):

i) Conforme esclarecimentos apresentados pela empresa às fls. 279 a 280, a mesma considera as formas, navalhas e matrizes como produtos intermediários, por se desgastarem no processo produtivo;

ii) As matrizes são utilizadas para injetar as solas, dando a forma das mesmas quando são produzidas por processo de injeção;

iii) As formas são utilizadas para a montagem dos calçados, possuindo o formato dos pés e características do modelo a ser produzido;

iv) As navalhas são confeccionadas no formato das peças que farão parte do calçado a ser produzido e usadas para cortar os materiais utilizados nos calçados (couros, materiais sintéticos, espumas, placas de borracha, placas de papelão e outros);

v) Especificamente no que se refere aos custos das fôrmas e moldes, não se pode perder de vista que quando a fabricação de calçados é feita por encomenda, é o encomendante/importador que determina o modelo a ser fabricado e estipula a quantidade de pares a ser produzida, pois é ele quem sabe, considerando os usos e costumes locais, a tendência da moda para a estação do ano e o poder aquisitivo do mercado consumidor.

vi) É sabido que não existe, por exemplo, a possibilidade de as "fôrmas" e "moldes" utilizados na fabricação de um lote de calçados do modelo "A" serem aproveitados na confecção de calçados do modelo "B". Tal hipótese é impossível de se realizar.

vii) É inquestionável a integração de formas, matrizes e navalhas no processo industrial de calçados.

viii) É impossível o reaproveitamento dos moldes e formas para outros tipos de calçados, resultando em constantes substituições.

2.8. Diante de tais argumentos acima destacados e para que seja possível buscar pela verdade material, bem como para o fim de proporcionar melhor conclusão deste Colegiado acerca do direito creditório pleiteado neste processo, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72, e artigos 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, para que a Unidade de Origem intime a Recorrente a:

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.414 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.003598/2004-92

a) Apresentar Parecer ou Laudo Técnico, preferencialmente elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia ou por outros órgãos federais congêneres, no qual seja informado o que segue:

a.1) Especificar se os itens formas, navalha e matrizes, objeto das glosas em análise, poderiam ser qualificados como "partes e peças de máquinas";

a.2) Esclarecer, sob o aspecto técnico, se esses materiais ou parte deles, poderiam ser qualificados no processo produtivo da Recorrente como "Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno", referidos na Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 27 (R1), de 11 de dezembro de 2013, item 8¹);

a.3) Para cada item glosado, descreva como ocorre o "desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas" dentro do seu tempo de vida útil, em especial, se o consumo ou inutilização de tais materiais decorre do contato direto com o produto em fabricação (vide Parecer Normativo CST nº 65/79). Nesse ponto, é importante que se especifique a causa real do desgaste de cada item, se decorre naturalmente pelo seu mero uso normal no processo industrial ou se decorre efetivamente do contato com o produto sob industrialização;

a.4) Esclarecer sobre o tempo de vida útil desses materiais e/ou se esse tempo é inferior a 12 (doze) meses;

b) Elaborar Relatório Conclusivo com a manifestação da fiscalização acerca dos fatos, provas e fundamentos trazidos aos autos na diligência.

c) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias.

Cumpridas a providência acima, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

¹ NBC TG 27 (R1), de 11 de dezembro de 2013:

(...)

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.