



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11516.720087/2011-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3002-000.388 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Sessão de** 18 de setembro de 2018  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Recorrente** AGROVENETO SA - INDÚSTRIA DE ALIMENTOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade, quando demonstrado nos autos que o contribuinte compreendeu o motivo das glosas realizadas e exerceu de forma plena o seu direito de defesa.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

DILIGÊNCIA FISCAL. FINALIDADE.

A diligência é ferramenta posta a disposição do julgador para dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio no processo de formação de sua livre convicção motivada. Não visa, portanto, suprir a inércia probatória das partes. Descabe a conversão em diligência, quando já estão presentes nos autos os elementos suficientes para a realização do julgamento na avaliação do Colegiado.

CRÉDITO DE IPI. RESSARCIMENTO. MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

Na sistemática do IPI não cumulativo, os insumos que, mesmo não integrando o produto final, estão aptos a gerar crédito são aqueles que se desgastam de forma imediata e integral durante o processo de industrialização.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Alan Tavora Nem e Carlos Alberto da Silva Esteves.

## **Relatório**

Trata o presente processo do Pedido Eletrônico de Ressarcimento nº 19812.08396.290410.1.1.01-0773 relativo a saldo credor do IPI, apurado no 1º trimestre de 2010, decorrente de créditos de entradas de matéria-prima, material intermediário e material de embalagem.

A partir da verificação da legitimidade dos créditos, realizada por meio de procedimento fiscal, o qual culminou com a Informação Fiscal de fl. 101/103, foi reconhecido parcialmente o direito creditório pleiteado através do Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis (fl. 104/105).

Após tomar ciência da decisão em 15/07/2011, a ora recorrente apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade em 16/08/2011 (fl. 115/122), a qual foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - DRJ/RPO, por decisão que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010*

*CRÉDITOS DO IPI.. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS*

*Geram direito ao crédito do IPI, além das matérias-primas e material de embalem, os produtos intermediários “stricto-sensu” que se integram ao produto final, ou se consomem por decorrência de contato físico com o produto industrializado,*

*desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 138/147), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando fatos e argumentos já apresentados, em suma pedindo: a nulidade do Despacho Decisório por cerceamento do direito de defesa, a realização de diligência e o reconhecimento da adequação dos materiais utilizados como produtos intermediários e, portanto, aptos a gerar crédito nos termos da legislação do IPI.

É o relatório, em síntese.

## **Voto**

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão central posta em análise cinge-se às glosas efetuadas pela fiscalização por entender que parte dos materiais adquiridos pela recorrente não se enquadravam nas hipóteses geradoras de crédito básico de IPI, conforme o disposto no art. 164 do Decreto 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002), vigente a época dos fatos:

*Art. 164. 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 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.*

*Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral e depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.*

(grifo nosso)

Passo a análise dos argumentos trazidos pela recorrente em seu Voluntário:

## **Preliminar**

### **1) Cerceamento do Direito de Defesa**

O sujeito passivo alega que a autoridade fiscal não demonstrou de forma clara e objetiva a fundamentação e a motivação das glosas efetuadas no seu pedido de ressarcimento, apenas desconsiderando os créditos requeridos. Tal fato, segundo a recorrente, teria cerceado o seu direito de defesa, o que é repudiado pela Constituição pátria, dessa forma, ensejando a nulidade do Despacho Decisório.

Em que pese as alegações da recorrente, compulsando-se os autos, não se verifica falta de motivação ou de fundamentação legal tanto no Relatório Fiscal, como no Despacho Decisório. A meu sentir, restou claro que as glosas estavam sendo realizadas sobre créditos referentes a itens que não se enquadravam na definição de MP, PI e ME, em

conformidade com a legislação de regência, assim como foram relacionadas as notas fiscais que estavam aptas a ensejar crédito e, por exclusão, quais não eram acatadas.

Por outro lado, a partir da leitura da Manifestação de Inconformidade e do Recurso Voluntário apresentados, contata-se que a ora recorrente compreendeu claramente a motivação e a fundamentação do Despacho Decisório, tendo podido, por isso, discorrer longamente sobre os pontos divergentes em relação ao posicionamento adotado pela fiscalização, desta maneira, exercendo de forma plena o seu direito de defesa.

Assim, não há que se falar em nulidade, quando o ato administrativo obedeceu a todos os requisitos formais e materiais necessários para a sua validade, em especial no que tange a garantia ao contraditório e à ampla defesa.

Isto posto, rejeito a preliminar argüida.

## **Mérito**

Quanto à possibilidade de creditamento na sistemática de apuração não cumulativa do IPI, o inciso I do art. 164 do Decreto nº 4.544/02 determina que os estabelecimentos industriais poderão se creditar do valor do imposto das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de produtos sujeitos à tributação.

Ademais, o dispositivo retrocitado estabelece, ainda, que mesmo as matérias-primas e os produtos intermediários que não integrem o produto final estão aptos a gerar crédito, desde que sejam consumidos no processo de industrialização e, simultaneamente, não sejam bens ativáveis.

Justamente esta última disposição legal gerou divergentes interpretações. O que levou, ao longo do tempo, a Doutrina e a Jurisprudência a desenvolverem trabalhos exegéticos a fim de determinar quais os requisitos necessários para se caracterizar o "consumo" no processo de industrialização dessas matérias-primas e produtos intermediários.

Nessa toada, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, através do Parecer Cosit nº 65/79, a seguir parcialmente reproduzido, firmou o entendimento da administração tributária sobre a matéria:

*"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 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 “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.*

*11 Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos DF CARF MF Fl. 577 12 intermediários, “stricto sensu”, 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.”*

(grifo nosso)

Como era de se esperar, a despeito do entendimento firmado pelo fisco, proliferaram inúmeros embates sobre a matéria, tanto na esfera judicial como na administrativa, entre os contribuintes e a administração tributária. Contudo, a partir do julgamento do Recurso Especial nº 1.075.508/SC, julgado na sistemática de recursos repetitivos do 543-C do antigo CPC (atuais arts. 1.036 a 1.041), da relatoria do Ministro Luiz Fux, o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu os contornos a serem seguidos na determinação das matérias-primas e dos produtos intermediários que fariam jus ao crédito.

Extrai-se do voto do Excelentíssimo Ministro-Relator daquele processo:

*"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 integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".*

*Dessume-se da norma insculpida 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."*

(grifo nosso)

Assim, pautado nessas premissas, passo à análise das glosas em espécie sob litígio no presente caso.

Em seu Voluntário, a recorrente, uma indústria de alimentos, informou que os créditos glosados seriam originários de produtos, gaiolas e acessórios de reposição, que sofreriam desgaste ou perda de propriedade em função da ação direta exercida sobre o produto em fabricação ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização e, por isso, estariam aptos a gerar crédito.

A contribuinte seguiu informando que os insumos, cujos créditos foram glosados, seriam periodicamente trocados em decorrência das exigências contidas na Instrução Normativa nº 210 do Ministério da Agricultura. Ademais, a recorrente asseverou que as gaiolas e acessórios de reposição seriam utilizados para o transporte de aves vivas do aviário até o frigorífico, que seriam utilizadas em regime constante e transportadas sobrepostas em caminhão, que sofreriam contato constante com as aves e, por isso, sujariam-se com seus excrementos, que retornariam para reutilização após higienização e que deteriorariam-se devido a esta sistemática.

A meu sentir, quanto à IN do Ministério da Agricultura colacionada aos autos pela recorrente, verifica-se a efetiva necessidade do uso dos bens glosados para satisfazer os ditames do órgão regulador, entretanto, tal fato, na sistemática de creditamento do IPI não cumulativo, como assentado pelo STJ no recurso retrocitado, não é suficiente para, por si só, torná-los aptos a gerar crédito, mas indispensável o requisito do seu desgaste de forma imediata e integral durante o processo produtivo.

Diante disso, não podem ser considerados como produtos intermediários os materiais glosados, uma vez que não sofrem qualquer tipo de desgaste ou fadiga pelo contato direto com os produtos em fabricação. O que se verifica da narrativa da própria recorrente sobre a sistemática de utilização desses materiais, conforme resumo acima, é um desgaste indireto, ocasionado pelo manuseio, pelo transporte e por outras atividades meramente instrumentais do processo produtivo.

Dessa forma, entendo pertinentes e apropriadas as glosas dos créditos indevidos realizadas pela fiscalização.

Quanto ao pedido de diligência formulado pela recorrente, cumpre esclarecer que o procedimento fiscal de diligência é ferramenta posta a disposição do julgador para dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio no processo de formação de sua livre convicção motivada. Portanto, não visa suprir a inércia probatória de qualquer uma das partes envolvidas. Assim, descabe a conversão em diligência, quando já estão presentes nos autos os

Processo nº 11516.720087/2011-11  
Acórdão n.º **3002-000.388**

**S3-C0T2**  
Fl. 158

---

elementos suficientes para a realização do julgamento na avaliação do Colegiado, como no presente caso, por isso, indefiro o pedido formulado.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves