



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13306.000023/2002-00
Recurso Voluntário
Acórdão n° **3302-011.449 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de julho de 2021
Recorrente PAQUETA CALCADOS LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2001

RETORNO DE DILIGÊNCIA. DIREITO CREDITÓRIO.
RECONHECIMENTO PARCIAL.

Tendo a unidade de origem procedido à análise dos créditos pleiteados no processo e decidido pelo seu reconhecimento parcial, adota-se as conclusões consignadas no relatório de diligência.

IPI. CONCEITO DE INSUMOS. FORMAS E MATRIZES. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS.

Os gastos com partes e peças de máquinas e equipamentos, assim como os equipamentos utilizados na produção, tais como formas e matrizes, não geram direito a crédito de IPI, uma vez que aqueles elementos não se amoldam ao conceito de insumos (matéria prima ou produto intermediário) consolidado há décadas no âmbito normativo do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso reconhecendo parcialmente o crédito postulado, nos exatos termos consignados no relatório às fls. 1772 a 1774, cabendo à unidade de origem homologar a compensação declarada nos limites do crédito reconhecido, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

O processo versa sobre pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, atinente ao terceiro trimestre de 2001, cumulado com pedidos de compensação.

Em análise dos pedidos, foi emitido despacho decisório, o qual indeferiu integralmente o crédito pleiteado, pois, segundo Informação Fiscal às fls. 202/203 – cujas conclusões se apoiam no Termo de Verificação Fiscal às fls. 73 a 84 -, o (i) total dos créditos referentes a insumos se revelaram ilegítimos e (ii) *“a verificação dos elementos comprobatórios do pleito na demanda original, mais a manifestação da autoridade fiscalizadora, desqualificaram a priori o cabimento do favor fiscal, vez que as exigências preliminares para o atendimento do pedido não foram saciadas suficientemente.”*

Quanto aos demais fatos e aos argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, o relatório do acórdão recorrido traz precisa descrição:

2. A Fiscalização da DRF Fortaleza emitiu Termo de Verificação (fls. 57/64), no qual analisa diversos pedidos referentes aos anos de 2001 e 2002, incluído o presente, informando haver intimado a empresa por três vezes (30.04.2007, 29.05.2007 e 05.06.2007) a apresentar os elementos imprescindíveis à verificação dos créditos alegados, conforme histórico abaixo (restringe-se o relatório às informações referentes ao presente processo ano 2002):

a) Em 17.05.2007, a empresa enviou resposta afirmando haverem, para o ano de 2002 a empresa passou a apurar crédito presumido com base na Lei n.º 10.276, de 2001, afirmando utilizar serviços de produção terceirizada, contradizendo-se em seguida ao afirmar que não realizou produção por encomenda no período;

b) Ainda que restritas aos estabelecimentos F25 e F40, as informações trazidas estariam inconsistentes, segundo a Unidade. Conforme planilhas apresentadas pelo estabelecimento F25 teria este realizado industrialização própria, permanecendo, no entanto, com parte de seu processo terceirizado. Segundo as planilhas do estabelecimento F40, este também permaneceu industrializando parte da produção por encomenda;

c) Alertada sobre as inconsistências acima, a empresa apresentou pedido de retificação das planilhas, da seguinte forma: I) Cód. 1.31/2.31 excluídos por se referirem a "devolução de venda de produção de estabelecimento"; II) Cód. 1.13/2.13 alegando erro na interpretação do requerimento, em virtude da empresa entender que não executa produção completa por encomenda, mas tão somente alguns serviços feitos em atelier de costura e curtumes especializados;

d) A empresa ainda excluiu da planilha referente às entradas de PJ contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, do estabelecimento F25 (matriz), aquelas anteriormente declaradas, todas sob o Cód. 2.13, incluindo um grande número de entradas Cód. 1.11 e 2.11, mantendo, entretanto, sua afirmação de que não industrializa por encomenda e que por isso não lhe caberia comprovar, através de documentação hábil, o processo industrial que realiza por terceiros, do envio de insumos ao industrializador por encomenda ao retorno do produto industrializado, acompanhado da devolução simbólica dos insumos enviados, utilizados e não utilizados na produção;

e) A Fiscalização informa que a empresa não apresentou a planilha de entradas, oriundas de contribuintes de PIS/Pasep e Cofins, de produtos não acabados ou não vendidos, afirmando que as informações estariam disponíveis no "Registro de Inventário (PEPS)". Entende o Fisco que, além de tais informações não responderem à intimação fiscal, restringem-se ao estabelecimento matriz; receitas de exportação direta (linha "Ajuste Cambial até Embarque"), procedimento não previsto para o cálculo do crédito presumido, que deve ser feito com o valor das notas emitidas, segundo a Fiscalização, a qual alerta ainda poder ser considerado inidôneo o certificado de registro de comercial exportadora entregue ao Fisco, por estar rasurado;

- g) Também não foram apresentados os itens relativos à descrição do processo produtivo, relação de produtos de fabricação do estabelecimento e relação das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. No que diz respeito ao processo produtivo, a empresa restringiu-se a entregar documentos que definem o processo dentro da norma ISO 9001, sem uso para a Fiscalização;
- h) Quanto à relação de MP, PI e ME, a empresa apresentou arquivo magnético, que a Fiscalização verificou ser referente a uma espécie de fluxo de consumo referente ao estabelecimento F40 e a outro denominado F35, não incluído pela empresa dentre aqueles cujas informações teriam servido de base para o cálculo do crédito. Aponta para a inclusão nas informações prestadas pela empresa de fichas de "Controle de Qualidade do Sapato Pronto" referentes a novos estabelecimentos até então não citados (F43 e F44), inclusive com dados atinentes a embarques de 2006 e 2007, períodos esses estranhos ao ora objeto de análise;
- i) Relativamente à relação de produtos de fabricação, a empresa apresentou listagem denominada "Planilha de Produtos de Fabricação do Estabelecimento", onde descreve vários de seus produtos, sem, no entanto, identificar o período em que foram fabricados e em que estabelecimento;
- j) Aduz a Unidade haver encerrado a Fiscalização sem conhecer o processo de industrialização dos estabelecimentos da interessada pelo não atendimento das intimações;
- k) Aponta, a partir da análise do Livro de Apuração do IPI do estabelecimento matriz (F 25), único recebido, uma série de dados e informações que demonstram a complexa operação de industrialização realizada pela empresa, que envolve estreita relação entre seus estabelecimentos e destes com terceiros, em processos de industrialização por encomenda, o que demandaria o devido controle das MP, PI e ME que entram e saem dos estabelecimentos da empresa;
- l) Cita exemplos de que o estabelecimento F25 (matriz) realizou industrialização por encomenda, para terceiros, como industrializador (item 12.1 fl. 61) e como encomendante (item 12.2 fls. 61/62);
- m) Da mesma forma, dá exemplos de registros de entradas de mercadorias importadas sob o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, as quais não podem ser utilizadas no cálculo do crédito presumido, mesma vedação para o caso de mercadorias adquiridas que são posteriormente vendidas (ver item 13 fl. 62);
- n) Ressalta estar incorreto o entendimento da empresa que não considera industrialização o beneficiamento do couro, feito em curtumes terceirizados, citando legislação, juntamente com pareceres normativos da Receita Federal e publicação sobre o IPI;
- o) Conclui não haver a empresa comprovado seu direito, motivo pelo qual propõe o indeferimento do pleito, o que foi acatado no Despacho Decisório de fl. 188, sendo negado o pedido de ressarcimento e consideradas não-homologadas as compensações apresentadas.

3. Cientificada em 15.08.2007 (AR fl. 189) a interessada apresentou, tempestivamente, em 11.09.2007, manifestação de inconformidade (fls. 208/261) na qual, após solicitar a suspensão da cobrança dos débitos objeto das declarações de compensação e requerer a juntada de documentos que diz terem sido recusados ou não anexados pela Fiscalização, alega haver apresentado seu pedido em formato determinado pela RF, anexando folhas do Livro de Registro de Apuração do IPI, onde observa que as compras para industrialização provenientes de outros Estados são significativamente superiores às entradas de aquisição de serviços ou de materiais de uso ou consumo; que as saídas para exportação são bem mais elevadas que as para o Estado ou interestaduais; que o estabelecimento matriz realiza transferências de mercadorias adquiridas de terceiros, seja de entradas ou de saídas, não tributadas, não tendo ocorrido dedução do IPI em virtude da manutenção de saldo credor desse imposto.

4. Reclama não ter havido uniformidade das matérias tratadas na ação fiscal, a qual englobava pedidos de ressarcimento na forma original (Lei n.º 9.363, de 1996) e na forma alternativa (Lei n.º 10.276, de 2001), tendo a empresa promovido um tipo de apuração para cada caso, que detalha.

5. Observa que a técnica de Fiscalização: a) pretendeu segregar, através de seus pedidos, as operações para cada estabelecimento, "não obstante a legislação comum às duas técnicas de apuração consagrarem a apuração centralizada"; b) pretendeu também segregar compras sem a incidência de PIS/Pasep e Cofins; c) optou por impedir a exclusão do ICMS do cálculo da receita operacional bruta; d) "ao exigir a discriminação de quantidades, demonstra o entendimento de que a fiscalização verificará, fisicamente,

o consumo das MP, PI e ME no produto industrializado"; e) apesar das normas tratarem da apuração centralizada, ordenou a segregação de entradas e saídas por estabelecimento.

6. Afirma que entregou os documentos, "como se vê em protocolos apresentados aos 04/05/2007, 17/05/2007, 31/05/2007 e 11/06/2007", que não teriam sido recebidos e juntados aos autos por decisão do Fiscal responsável, prejudicando a empresa por se fazer necessária nova juntada.

7. Procura descrever o processo produtivo da empresa, afirmando que na época centralizava a compra de matérias-primas no estabelecimento matriz e no de extensão 000537, repassando aos demais, anexando amostras de notas fiscais de compra e de transferência (Anexo I). Prossegue informando que o couro semi acabado era enviado para beneficiamento em curtumes através de notas fiscais de "saída para industrialização por encomenda", e retornavam posteriormente para a empresa, estando tais registros no Livro de Apuração do IPI. Anexa amostras de notas fiscais dessas operações (Anexo II).

8. O Anexo III possui cópias de notas fiscais de exportação.

9. No Anexo IV junta documento denominado "Processo Produtivo Unidade Itapajé-CE", que afirma haver sido recusado, no qual descreve o processo produtivo dos calçados da empresa, acrescentando que também não foi recebida pelo fiscal a ficha técnica do calçado apresentado como padrão. Indica também no mesmo Anexo o "relatório Roteiro de Produção Referência" e a "Classificação dos modelos por famílias", onde são descritos quinze tipos de calçados.

10. No Anexo V encontra-se a "Planilha de Insumos Consumidos" apresentada para atendimento ao Termo de Início da Ação Fiscal. No Anexo VI a "Planilha de Produtos de Fabricação do Estabelecimento", além planilhas auxiliares, tal como solicitadas pela Fiscalização, segundo modelos: Anexo VII Entradas PJ Contribuintes PIS/Pasep e Cofins; Anexo VIII Entradas PF e PJ não contribuintes do PIS/Pasep e Cofins (sem lançamentos); Anexo IX Entradas PJ Contribuintes PIS/Pasep e Cofins Produtos não acabados ou não vendidos (sem lançamento, por estar a informação disponível no Relatório "Registro de Inventário PEPS"); Anexo X Entradas PJ Contribuintes PIS/Pasep e Cofins produtos não vendidos (sem lançamento); Anexo XI Saídas exportação; Anexo XII Saídas Vendas. No Anexo XIII há a informação de que não houve transferência de crédito presumido.

11. No que diz respeito ao Anexo XII (fls. 1234/1527), cabe ressaltar que a empresa apresentou dados misturados, sem ordem cronológica, referentes a todo o ano de 2002, sendo em muito menor número aqueles relativos ao segundo trimestre, de interesse do presente processo.

12. Apresenta planilhas de apuração do crédito, ressaltando haver procedido à elaboração das mesmas de forma centralizada, conforme "regras incidentes na Lei 10.276, de 2001, a IN SRF 315/2003 e a IN SRF 420/2004", sendo importante essa observação "porque o formato de planilhas sugerido pelo auditor fiscal condutor do procedimento sugeria o contrário, desautorizando a apuração centralizada, o que redundou em divórcio entre a percepção do auditor e a legislação".

13. Rebate as conclusões da Fiscalização, entendendo haver provado a qualificação dos bens como insumos e sua integração ao processo produtivo, assim como a quantificação dos valores das entradas.

14. Avalia que o fiscal não compreendeu as entradas registradas no CFOP 2.13 justificando: "(..) a empresa não atuou como contratada para fabricar calçados por encomenda para terceiros. Conforme demonstrado com as notas fiscais de remessa para beneficiamento, e de retorno de beneficiamento, a empresa é contratante de serviços de beneficiamento de couro, (..)". Continua, no parágrafo seguinte afirmando, que: "(..) adquire a mercadoria através do CFOP 1.11 Compras para industrialização e 2.11 Compras para industrialização. Remete a mercadoria, registrando a saída através do CFOP Saídas para industrialização por encomenda. A mercadoria retorna, sendo registrada ao CFOP 2.99 Outras entradas e/ou aquisições de serviços não especificadas pelo valor da mercadoria, e pelo CFOP 2.13 Industrialização efetuada por outras empresas o valor do serviço".

15. Aduz que somente os valores dos retornos não foram computados para fins de determinação do custo, apresentando planilha de cálculo do crédito presumido onde demonstra haverem sido computados os CFOP 1.13 e 2.13 e afirma que em 2002, acumulado ao primeiro trimestre somente foram pagos por serviços de encomendas R\$ 254.541,70, não podendo todo o restante ser glosado em função desse valor.

16. Reconhece que o couro e os sintéticos somente podem ser usados como insumos após beneficiamento, citando decisões do Conselho de Contribuintes que determinaram

a inclusão do valor pago pelo beneficiamento de matérias-primas no cálculo do crédito presumido.

17. Novamente afirma que o fiscal desconsiderou a prova material das notas fiscais e resolveu não compreender os registros contábeis, bem como os dados postos na planilha de entradas para solicitar a comprovação do processo industrial realizado por terceiros. Reforça que tal providência seria apenas para impedir o uso dos valores de entradas CFOP 1.13 e 2.13.

18. Afirma que o "detalhamento do processo produtivo de terceiros" não foi objeto de solicitação, tendo o fiscal aventado essa necessidade apenas ao elaborar a informação fiscal, não podendo o contribuinte ser penalizado por isso.

19. Da mesma forma, diz: "O mesmo procedimento de deixar de solicitar informações ao contribuinte e criticar a ausência da informação não solicitada ocorre quando o auditor afirma que a planilha 'Produtos de Fabricação do Estabelecimento' deixa de indicar o período em que foram fabricados e o estabelecimento fabricante. Tal especificidade não consta do item 5.5 do Termo de Início de Ação Fiscal".

20. Aborda a reclamação feita pelo fiscal, referindo-se ao item 4 da Informação, acerca "do procedimento da interessada, a qual valeu-se de seu registro de inventário elaborado conforme a regra PEPS", alegando que deve ser levado em conta o inciso III do art. 40 da IN 420/2004, que transcreve.

21. Aponta como outro motivo da glosa total a questão do ajuste cambial, argumentando que, por ser tema pontual, redundaria somente na vedação dos valores que compõem tal receita, a qual foi negativa neste trimestre. Cita a Portaria MF nº 356, de 1988, para afirmar que a variação cambial ativa integra a receita bruta e julgado do Conselho de Contribuintes nesse sentido.

22. Ressalta que as entradas CFOP 1.21 Transferências para industrialização não influenciaram o custo, o mesmo sendo aplicado às saídas para industrialização por encomenda, retorno simbólico de insumos utilizados na industrialização por encomenda e importações adquirido e posteriormente transferido a outro estabelecimento da mesma empresa, o qual postula o ressarcimento, desde que não aproveitado (o que fez a transferência. Segue tal citação a seguinte explicação: "Inclusive, a fiscalização sequer afirmou esse fato de replicação de valores, mas pôs sob suspeita sem sequer juntar indícios, bem como desconsiderando os documentos postos pelo contribuinte. E, julgou a simples menção às operações como motivo para a glosa do crédito quando deveria aprofundar a fiscalização para sugerir, de forma consistente, uma eventual glosa de créditos".

24. Tece comentários sobre a necessidade do Fisco comprovar a inveracidade dos fatos registrados na escrita fiscal, citando acórdãos do Conselho que tratam de tributação com base em presunção e doutrina sobre ônus da prova.

25. Por fim, requer: a) o recebimento da manifestação com a suspensão dos débitos compensados; b) a juntada dos documentos que acompanham a manifestação; c) ter como matéria impugnada a lista constante das fls. 259/260, não se admitindo a presunção posta ao art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 Processo Administrativo Fiscal (PAF) a essas matérias e temas conexos e constantes da defesa, tal como a regra do art. 302, III do CPC; d) que sejam avaliados os documentos e reformada a decisão; e d) caso sejam considerados insuficientes os documentos, seja feita perícia para acendimento aos quesitos de fls. 260/261, juntamente com o perito indicado.

O colegiado de primeira instância julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.

A ausência de provas nos autos que indiquem a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, impõe o indeferimento do pleito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos Conselhos de Contribuintes 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.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual reafirma suas alegações trazidas na manifestação de inconformidade, reiterou pedido de perícia – apresentando quesitos, acrescentando, ainda, os pontos a seguir transcritos, extraídos do relatório da Resolução nº. 3302-000.727, de 17/04/2018, exarada pela 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara/3ª Sessão no curso do presente processo:

- a) a decisão de primeiro grau não guardava inferência direta ao caso julgado, pois suscitara que não existiam nos autos as provas que indicavam a certeza e liquidez do crédito pleiteado e, ao mesmo tempo, em que indeferira o pedido de realização de perícia, para atender ao elevado grau de certeza proclamado pelo órgão julgador;
- b) o julgado recorrido não apreciara todas as questões suscitadas na manifestação de inconformidade, tendo se limitado a tratar apenas alguns temas, em detrimento de outros. Ademais, os temas analisados representavam interpretações particulares sobre situações pontuais, em relação às quais poder-se-ia suscitar, por hipótese, apenas uma glosa parcial dos créditos, jamais a glosa total;
- c) a apuração dos créditos fora realizada de forma centralizada e não fora intimada a apresentar os livros fiscais das filiais, o que tornava sem efeito a afirmação contida no voto condutor da decisão recorrida de que a não apresentação dos livros fiscais de outros estabelecimentos filiais seria suficiente para invalidar todos os demais fatos e provas apresentados nos autos;
- d) fizera chegar aos autos um CD contendo os dados das análises (CD que foi entregue a fiscalização no curso do procedimento de fiscalização direcionado para sete procedimentos distintos), porém, como o auditor deixou de copiá-lo, a recorrente procedera a sua juntada aos autos por ocasião da manifestação de inconformidade;
- e) o órgão julgador preferira apresentar argumentos pontuais desfavoráveis a recorrente, para deixar de analisar a documentação por ela coligida aos autos, procedimento semelhante ao que fora adotado no curso da fiscalização, ao não juntar aos autos os documentos entregues;
- f) o voto condutor do julgado sustentara a tese de que a inclusão de valores de ajuste cambial (pouco representativo no montante do crédito em discussão) seria um motivo para a glosa total do crédito, o que era um raciocínio insustentável e injusto. O que poderia ocorrer, em tese, seria apenas a glosa parcial do crédito com base nesse fundamento;
- g) o julgado recorrido não apreciara vários pontos suscitados na defesa, tais como: h.1) o fato de a recorrente ser uma pessoa jurídica preponderantemente exportadora; h.2) o fato dos valores de “compra para industrialização provenientes de outros estados” (CFOP 2.11) serem significativamente superiores às entradas de aquisição de serviços de industrialização (CFOP 2.13) ou de materiais para uso ou consumo (CFOP 1.97 e 2.97); h.3) a comprovação da entrega dos documentos solicitados, que a fiscalização recusara juntar aos autos; h.4) não foram analisadas as notas fiscais de compras realizadas pela matriz e de transferências para as filiais (Anexo I), juntadas por amostragem, que comprovava a centralização das compras da matéria prima no estabelecimento matriz e no de extensão de CNPJ 000537, que depois era repassada aos demais estabelecimentos da empresa; h.5) não foram analisadas as notas fiscais de remessa para beneficiamento e o respectivo retorno (Anexo II), juntadas por amostragem, que comprovava a remessa para beneficiamento em curtumes; h.6) não foram analisados a documentação que descrevia o processo produtivo (Anexo IV) e que não fora recepcionada pela fiscalização; e h.7) não foi apreciada a planilha que identificava os produtos consumidos (Anexo V);
- h) sem análise dos autos, a fiscalização sugerira que a empresa teria deixado de apresentar provas de que efetivamente comprara MP, PI e ME, incorpora aos produtos industrializados e procedera a exportação de substancial parte dos produtos industrializados, mas que não fora isso que ocorreria;
- l) diferentemente do que foi mencionado no voto condutor da decisão recorrida, a interessada havia apresentado o Livro de Registro de Inventário durante o curso do procedimento de fiscalização, conforme comprovava os documentos de fls. 141/156;

- m) quanto aos produtos em fabricação, asseverou que apresentara tais documentos (Anexo VI), ressaltando que os produtos foram fabricados na época do período de apuração do crédito, e que tais documentos se completava com os dados da planilha 1.6 (Anexos XI e XII), a qual versava sobre os produtos vendidos;
- n) havia apresentado as planilhas auxiliares para apuração do crédito presumido, conforme modelo determinado pela fiscalização (Anexos VII a XIII) e modelo elaborado própria recorrente (Anexo XIV);
- o) apresentara a planilha 2.2 Cálculo dos Custos dos Insumos Adquiridos de Não Contribuintes do PIS/PASEP e COFINS Utilizados em Produtos Exportados (Anexo XV);
- p) entregara a planilha 2.3 Receita de Exportação, Receita Operacional Bruta, Utilização e Transferência de Crédito (Anexo XVI), a qual sintetiza os dados por mês; e procedera a elaboração das planilhas em apuração centralizada, tal como determinavam as várias regras incidentes na Lei 9.363/1996, a Portaria MF 38/97; e as planilhas sobre compras indicavam as notas fiscais referentes aos insumos utilizados; as planilhas sobre saídas indicavam os valores exportados; e as planilhas sobre custo e receitas consolidadas confirmavam o valor informado no Demonstrativo de Crédito Presumido; e os elementos principais de prova, quais seja a qualificação dos bens como insumo e a sua integração ao processo produtivo, foram efetivamente provados, elementos essenciais que demonstravam a existência do direito do crédito pleiteado.

Apreciando o recurso, a 2ª Turma Ordinária/1ª Câmara/3ª Sessão deste CARF decidiu, em sessão de 11/11/2011, converter o julgamento em diligência, para que a recorrente fosse intimada a sanar eventual erro de qualificação e identificação.

A recorrente foi, então, em 15/01/2013, cientificada da mencionada Resolução e intimada a apresentar documentos aptos a comprovar a legitimidade da incorporação da Disport Nordeste Ltda. pela Paquetá Calçados Ltda., tendo, como resposta, apresentado cópias autenticadas das alterações contratuais de ambas as empresas.

Em 31/08/2016, a recorrente apresentou petição, na qual alega que, em casos similares ao presente, as Turmas de Julgamento do Conselho procederam à conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização analisasse a documentação apresentada e apurasse o valor do crédito presumido de IPI, tendo uma tal determinação ocorrido, a propósito, no julgamento do processo n.º 13306.000076/2001-31, onde a Paquetá Calçados Ltda. havia apresentado pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI atinente ao 3º trimestre de 2001.

Apreciando o recurso e as petições do sujeito passivo, a 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara/3ª Sessão deste CARF decidiu, em sessão de 17/04/2018, converter o julgamento em diligência, nos termos a seguir transcritos:

A controvérsia cinge-se à glosa integral do valor do saldo de créditos presumido do IPI apurado no 2º trimestre de 2002. E segundo o delineado no relatório precedente, o motivo apresentado, no questionado Despacho Decisório, para o indeferimento integral do valor do crédito pleiteado, fora a falta de apresentação de documentos comprobatórios hábeis da “origem dos valores efetivamente utilizados no cálculo do benefício previsto na legislação”, conforme consignado, in fine, na Informação Fiscal exarada com base no citado TVF.

Em sede de manifestação de inconformidade, contrariando a alegação da fiscalização e da autoridade julgadora da unidade de origem da Receita Federal, a interessada afirmou que apresentara a documentação solicitada, que fora recepcionada pela fiscalização ainda no curso do procedimento fiscal (fls. 111/197). No entanto, segunda a interessada, em vez de analisar os referidos documentos, a autoridade fiscal desconsiderara e sequer procedera a juntada de todos eles aos autos.

E para comprovar que a referida documentação atendia os requisitos da legislação, na fase de manifestação de inconformidade, a interessada trouxe à colação dos autos os documentos de fls. 290/1575, que compreende, senão integralmente, certamente, grande parte dos documentos e informações solicitados pela fiscalização no curso do procedimento fiscal.

A propósito, é pertinente consignar que há provas nos autos que confirmam a entrega dos citados documentos à fiscalização no curso do procedimento fiscal, porém, tais documentos não foram analisados nem juntados, na sua integralidade, aos autos pela fiscalização, conforme alegou a recorrente e a consulta aos autos confirma o asseverado. No caso em tela, o titular do direito creditório, indubitavelmente, tem a obrigação de manter a escrituração contábil e fiscal exigida pela legislação, bem como os controles extra-contábeis que permitam a fiscalização confirmar a existência do crédito presumido do IPI pleiteado, bem como a obrigatoriedade de apresentar a fiscalização, quando solicitada, a documentação hábil e idônea que confirme os registros da escrituração fiscal e contábil.

Com base nessa premissa, compulsando os referidos documentos coligidos aos autos pela recorrente, na fase de manifestação de inconformidade, diferentemente da Turma de Julgamento de primeiro grau, chega-se a conclusão diferente, ou seja, que eles, ainda que não atendam todas as exigências apresentadas pela fiscalização, certamente, atendem parcialmente os requisitos estabelecidos na legislação que rege a matéria.

Além disso, não há qualquer prova colacionada aos autos que comprove que tais documentos eram inidôneos e que os dados apresentados nas diversas planilhas apresentadas pela recorrente são inverossímeis. A simples alegação de que tais documentos não atendem os requisitos da legislação, sem suporte em qualquer outro elemento probatório idôneo, que corrobore tal assertiva, certamente, não se reveste de condição suficiente para que tais provas

sejam integralmente desconsideradas e o valor total do crédito informado glosado.

Da mesma forma, a alegação de que era complexa a operação de industrialização realizada pela recorrente, vez que realizadas, simultaneamente, pelo estabelecimento matriz e pelos estabelecimentos filiais, também não pode ser utilizado como fundamento para justificar a glosa integral dos valores dos créditos presumidos do IPI, calculados sobre os insumos utilizados pela recorrente, principalmente, tendo em conta que há provas nos autos de que a recorrente exerce, efetivamente, a atividade de fabricação de calçados de couro (CNAE 15.31901) e que se trata de empresa preponderantemente exportadora do referido produto. Além disso, na fase de manifestação de inconformidade, foram colacionados aos autos elementos probatórios suficientes para compreensão do processo produtivo e dos tipos de insumos utilizados na fabricação dos produtos, senão de todos estabelecimentos, pelo menos do estabelecimento industrial de Itapajé/CE, conforme documentos integrantes do Anexo IV da citada manifestação.

Nesse contexto, glosar integralmente os valores dos insumos adquiridos pela recorrente, sob o argumento de que não fora apresentada a documentação completa solicitada no curso do procedimento fiscal, referente a todas filiais, a meu ver, implicaria apego exagerado ao formalismo em detrimento da relevância das provas que foram colacionadas aos autos pela recorrente, tanto na fase de procedimento, quanto na fase de manifestação de inconformidade, principalmente, tendo em conta que as compras dos insumos eram centralizadas na matriz e na filial com o CNPJ de extensão 000537, conforme faz provas as notas fiscais de compras e de transferências para as filiais juntadas aos autos, por amostragem relevante, e que integram os Anexos I e II da manifestação de inconformidade.

Também o fato de a recorrente ter apresentado, por amostragem, as notas fiscais de venda para exportação, que integram o Anexo III da manifestação de inconformidade, consiste em prova cabal de que ele auferiu receita de exportação no citado trimestre, portanto, em relação aos insumos aplicados nos produtos exportados, inequivocamente, ela faz jus aos créditos apropriados sobre os insumos neles aplicados.

Além disso, os dados apresentados nas planilhas de insumos utilizados e de produtos fabricados precisam ser analisados e somente se não amparados por documentação fiscal hábil e idônea, é que tais documentos devem ser desconsiderados, o que ainda não restou demonstrado nos presentes autos.

Por todas essas razões, vota-se por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a unidade de origem da RFB proceda a análise da documentação anexadas na fase de manifestação de inconformidade (Anexos I a XVI), com a finalidade de apurar o valor do crédito presumido do 2º trimestre de 2002. E caso tais documentos revelem-se insuficientes para apuração do valor do crédito em apreço, que a autoridade fiscal encarregada do trabalho de diligência proceda a intimação da interessada para apresentar ou complementar as provas indispensáveis à confirmação/apuração do crédito presumido do IPI do citado período.

E ao término do procedimento de diligência, a autoridade fiscal deverá elaborar relatório fiscal conclusivo que deverá conter, no mínimo, o valor do crédito total ou parcialmente reconhecido, ou, se for o caso, o valor total ou parcial do crédito glosado, acompanhado dos fundamentos fático-jurídicos pertinentes. Deste relatório, a recorrente deverá ser cientificado, para, se desejar, no prazo de 30 (trinta) dias, manifestar-se a respeito.

Após essas providências, os autos deverão retornar a este Conselho, para prosseguimento do julgamento.

Retornando o processo à unidade de origem, após petição do sujeito passivo para que a diligência fosse levada a cabo (fls. 1741/1742), foi realizada a diligência e produzido o Relatório de Diligência Fiscal às fls. 1772 a 1774, no qual se reconhece parcialmente o direito creditório postulado pelo sujeito passivo, nos seguintes termos:

I – Evidenciação do Crédito Apurado

A presente diligência foi desenvolvida com o objetivo de apurar o valor do crédito presumido de IPI, correspondente ao 2º trimestre de 2002, cujo valor apurado pela empresa foi de R\$ 1.065.254,26 (um milhão, sessenta e cinco mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e vinte e seis centavos).

Para isso foram analisados os demonstrativos e documentação anexada ao processo, bem como os documentos e esclarecimentos apresentados pela empresa durante a presente diligência fiscal.

A partir dos valores informados pela empresa no DCP - Demonstrativo do Crédito Presumido referente ao 2º Trimestre de 2002, foi elaborado a Planilha em anexo detalhando os valores que foram apurados pela empresa e evidenciando as retificações efetuadas pela Fiscalização.

Com base no Livro Razão referente ao mês de junho/2002, foram efetuadas retificações nos valores apurados referentes à Receita de Exportação (Linha 07 do DCP) e Receita Operacional Bruta (Linha 10 do DCP), conforme contas contábeis e respectivos valores elencados na coluna Observações da Planilha em anexo.

Em conformidade com o disposto no inciso I do art. 21 da Instrução Normativa SRF Nº 69/2001 (vigente durante o período em análise), foram adicionadas à Receita Operacional Bruta (Linha 10 do DCP), as receitas correspondentes à revenda de insumos, e excluídos os valores correspondentes às devoluções de vendas, conforme evidenciado na coluna “Observações” da Planilha em anexo.

Conforme evidenciado no demonstrativo em anexo, em conformidade com decidido Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, acórdão 9303008.541 da 3ª Turma (ementa transcrita a seguir), também quanto a crédito presumido de IPI da Paquetá Calçados no 1º trimestre de 2003, efetuamos a exclusão das formas e matrizes dos valores apurados pela empresa a título de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem (Linha 16 do DCP): (...)

Diante do exposto, conforme apuração da Fiscalização detalhada na Planilha em anexo, o saldo do crédito presumido no mês de junho/2002 (Linha 51 do DCP) é de R\$ 887.099,87 (oitocentos e oitenta e sete mil, noventa e nove reais e oitenta e sete centavos).

Dessa forma, foi glosado o valor de R\$ 178.154,39 (cento e setenta e oito mil, cento e cinquenta e quatro reais e trinta e nove centavos).

II – Ciência à Recorrente

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavro o presente Relatório de Diligência Fiscal, com a conseqüente ciência deste à recorrente (via DTE), restituindo os autos ao Egrégio CARF para prosseguimento do julgamento, após a fluência do prazo de trinta dias aqui ofertado para eventuais manifestações do sujeito passivo em relação a este Relatório.

Cientificado da diligência, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade (fls. 1783 a 1787), na qual sustenta, em síntese, a legitimidade dos créditos relativos a formas e matrizes, uma vez que seriam insumos no contexto do crédito presumido de IPI – cita decisões do CARF.

Fl. 10 do Acórdão n.º 3302-011.449 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13306.000023/2002-00

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

Como relatado, o presente processo foi convertido em diligência, a fim de que a unidade de origem apreciasse os documentos apresentados pelo sujeito passivo e apurasse o valor de crédito presumido passível de ressarcimento.

Conforme se depreende do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1772 a 1774), a Delegacia de jurisdição do sujeito passivo procedeu à análise dos créditos postulados pelo sujeito passivo, tendo concluído pelo parcial provimento do pleito da recorrente.

Em manifestação ao resultado da diligência, a recorrente contesta apenas as glosas atinentes aos créditos relativos às despesas com formas e matrizes, bens que, em sua ótica, devem ser considerados como insumos, tendo em vista sua imediata obsolescência e o fato de não serem qualificados como itens do ativo permanente. Para sustentar sua tese, cita o Acórdão 3402-007.127, julgado na sessão de 21/11/2019.

Da análise dos autos, depreende-se que o único ponto de dissenso que remanesce nos autos diz respeito à questão de saber se os gastos com formas, navalhas e matrizes, utilizados na produção da recorrente, podem ser considerados insumos e, assim, integraram o cálculo do crédito presumido de IPI.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à recorrente.

Importa lembrar, antes de tudo, que o **conceito de insumos, no contexto do IPI – aplicável, inclusive, ao crédito presumido** -, foi consolidado há décadas, tendo sido encapsulado pelo Parecer Normativo (PN) CST n.º 65/1979, o qual delimitou e alargou o significado da expressão "*consumidos na produção*", tendo consignado que tal expressão abrange, exemplificativamente, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde **que decorrentes de ação direta do bem sobre o produto em fabricação**. Tal entendimento é muito bem sintetizado no item 11 do referido parecer:

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.

Lembre-se que o referido parecer foi introduzido para traçar os contornos interpretativos da nova conceituação de matérias-primas e produtos intermediários trazida no inciso I do art. 664 do Decreto n.º 82.263/1979 (RIPI/79), substituindo a antiga conceituação do art. 32, inciso I do Decreto 70.162/1972 (RIPI/1972):

Decreto n.º 82.263/1979:

Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502/64, arts. 25 a 30 e Decreto-lei n.º 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

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

Decreto 70.162/1972:

Art. 32. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto;

I - Relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, importados ou de fabricação nacional, recebidos para emprego na industrialização de produtos tributados, por estabelecimento industrial ou pelo estabelecimento a que se refere o inciso III do § 1º do artigo 3º, compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, **imediate e integralmente**, no processo de industrialização;

Comparando as duas redações transcritas, observa-se que o RIPI/1972 exigia que a matéria-prima e o produto intermediário fossem consumidos, "**imediate e integralmente**", no processo produtivo. A expressão "imediate e integralmente" foi afastada na nova redação, no RIPI/1979, tendo o PN CST n.º 65/1979 refletido tal mudança, trazendo uma interpretação mais ampla, admitindo que o consumo não precisa ser imediato e integral, **mas preservando a noção de que o consumo (desgaste, dano, perda de propriedades) do bem deve se dar em contato direto com o produto em fabricação.**

Há inúmeras decisões do CARF que seguem tal entendimento: vide, por exemplo, o Acórdão n.º. 3302-005.304 (julgado em 20/03/2018, Relator Paulo Guilherme Déroulède), e o Acórdão n.º. 3401-005.805 (julgado em 31/01/2019, Relatora Mara Cristina Sifuentes).

A Súmula CARF n.º. 19 condensa, a propósito, o raciocínio de que deve haver o contato direto do bem com o produto em fabricação para que se fale em matéria-prima e produtos intermediários:

Súmula CARF n.º 19

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica **uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto**, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Depreende-se, da leitura da súmula, que a *ratio decidendi* para a exclusão da aquisição de combustível da base de cálculo do crédito presumido de IPI é, precisamente, a constatação que aquele material não é **consumido em contato direto** com o produto em fabricação, tendo a referida súmula encampado o conceito de insumos sedimentado no decurso de décadas no âmbito da legislação do IPI e incorporado, de forma paradigmática, no Pareceres Normativos CST n.ºs. 181/1974 e 65/1979.

No âmbito do Judiciário, a matéria ora discutida não ganhou contornos distintos. Entre as várias decisões, há que se recordar do julgamento do REsp 1.075.508/SC, submetido ao regime de recursos repetitivos (art. 543-C do antigo CPC), cuja ementa e excertos do relatório e voto condutor seguem transcritos (grifei algumas partes):

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.

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

Excertos do relatório e voto condutor do Relator Min. 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 atual controvérsia cinge-se à possibilidade de creditamento, a título de IPI, dos valores decorrentes da aquisição de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo fixo do estabelecimento que, apesar de não integrarem fisicamente o produto final nem se desgastarem por ação direta - física ou química -, sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final.

A sentença bem concluiu, ao vaticinar que:

"... não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento. A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização.

Note-se que a doutrina e a jurisprudência também adotam o conceito de crédito físico para reconhecer o direito ao creditamento.

No caso, as notas fiscais de fls. 31 a 42 indicam a compra de 'anel retenção', 'rol esfera', 'rolos con.', 'voluta em fofo inferior', 'rotor em bronze', 'selo mecânico metal duro', 'rolamento', 'facas retas', 'cilindro polido', 'jogo de palheta', 'rodizio', 'ogiva mecânica com contado para controlar' e 'palheta delta', produtos estes que não são consumidos no processo de industrialização (consigne-se que a inicial não veio acompanhada de descrição do processo produtivo da empresa), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final.

Não há, portanto, que se confundir o consumo do produto com o mero desgaste do produto.

Note-se que no caso a empresa autora é a consumidora final, pois não existe operação posterior à aquisição dos referidos produtos, e como consumidora final, deve arcar com o IPI, não havendo que se falar em creditamento.

(...)Assim, não há que se falar em desrespeito à Constituição Federal (art. 153, § 3º), como quer a autora. Ao contrário, se adotada a tese da autora, todo e qualquer bem adquirido pela empresa daria direito ao creditamento, o que é incompatível com o princípio da não-cumulatividade, que pressupõe o pagamento sucessivo de IPI nas várias etapas de produção."

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

O Decreto 2.367/98, que revogou o Decreto 87.981/82 (Regulamento do IPI), aplicável, in casu, assim dispunha:

'Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49). (...).'

*'Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):
I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;'*

Sobre o tema manifestou-se Aroldo Gomes de Matos, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 81, Junho de 2002, litteris:

'omissis

8. Os Bens e Produtos que geram Créditos Presumidos Geram "créditos básicos" do IPI, conforme dispõe o art. 147 do Decreto nº 2.637 (RIPI/98), os bens e insumos empregados no processo de industrialização de produtos tributados, a saber:

'Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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

Tais bens e insumos, designados genericamente como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, são inúmeros, tendo o vetusto Parecer Normativo CST nº 181/74 elencado os seguintes:(...)

Ainda consoante esse Parecer Normativo, não geram crédito:

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

O rol dos produtos que geram crédito, retromencionados, não é, a toda evidência, exaustivo, numerus clausus, podendo nele ser incluídos quaisquer outros, desde que participem e sejam consumidos no processo de industrialização. (...)

Destarte, a interpretação sistemática do art. 147 do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/88) revela a expressa vedação à utilização de créditos do IPI oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa, não se vislumbrando a ofensa aos dispositivos legais apontados.

(...)

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

Dessume-se da norma 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.

(...)

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.

Analisando a decisão do STJ, resta evidente que o conceito de insumos ali consubstanciado pressupõe a ocorrência de desgaste direto, pelo contato com o produto em fabricação, da matéria-prima ou do produto intermediário, a fim de que seja reconhecido o direito ao crédito de IPI. Em síntese, pode-se afirmar que a decisão judicial segue na mesma linha do conceito de insumos consagrado ao longo de décadas no arcabouço normativo que rege o IPI.

De fato, como visto, no REsp 1.075.508/SC, o STJ aprecia a possibilidade de creditamento de IPI nas aquisições de materiais diversos, utilizados no processo produtivo, mas que não se desgastam em "contato físico ou químico direto com as matérias-primas". Já na introdução de seu voto, o Relator Min. Luiz Fux, endossa a decisão do juízo singular, na qual restou consignado que:

"não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento. A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização".

Ao longo de seu voto, o Min. Luiz Fux continua sua aderência a uma concepção mais estrita da expressão "consumidos no processo de industrialização", vinculando e delimitando seu uso à ocorrência de desgaste, no processo de industrialização, dos bens adquiridos – excetuando, ainda, do referido conceito, os bens integrantes do ativo permanente. Em singelas palavras, a decisão do STJ segue na tradição interpretativa consubstanciada nos atos normativos antecedentes, reafirmando a negativa de creditamento de IPI sobre aquisições de produtos que sofrem apenas desgaste indireto na produção, "sem contato físico ou químico direto com as matérias-primas", como era o caso dos produtos da então recorrente (peças e partes de máquinas).

Filio-me ao entendimento acima exposto. Lembre-se, nesse ponto, que a aplicação do entendimento consubstanciado no REsp 1.075.508/SC é, no presente caso, obrigatória, *ex vi* do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Acrescente-se, ademais, que sempre vigorou o entendimento de que partes e peças de máquinas, equipamentos e ferramentas, **ainda que venham sofrer desgaste pela ação direta com o produto em fabricação**, não geram direito ao creditamento de IPI: tal entendimento já vigorava antes mesmo do citado PN CST n.º 65/1979.

Veja-se, nessa linha, o PN CST n.º 181/74, o qual dispunha, em seu item 13:

*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, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.*

Seguindo a mesma trilha, o PN CST n.º 65/1979 trouxe semelhante vedação ao direito ao crédito de IPI com relação aos gastos com partes e peças de máquinas:

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 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 do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos "que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários "stricto sensu", semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

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

*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).*

Observe-se, ainda, os argumentos consignados abaixo – os quais adoto como razões suplementares de decidir -, extraídos do voto vencedor do Acórdão n.º 9303-008.541, julgado na sessão de 18/04/2019, tendo como recorrente a mesma empresa deste processo:

Relativamente à divergência quanto ao direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados, verifica-se que o processo produtivo da Contribuinte não atende o comando do artigo 147 do RIPI/1998, considerando que não sofre qualquer desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas em função de ação diretamente exercida sobre os produtos fabricados.

Compulsando detidamente aos autos, verifico que a própria DRJ constatou que os moldes e matrizes não sofrem desgaste. Vejamos:

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.

In caso, os produtos glosados, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, portanto, inadmissível o direito de crédito presumido em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados.

Como se vê, formas, navalhas e matrizes são ferramentas do processo produtivo, não se subsumindo ao conceito de insumos. Assim, entendo que não assiste razão à recorrente.

Assim, tendo em vista os resultados da diligência realizada, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo parcialmente o crédito postulado, nos exatos termos consignados no relatório às fls. 1772 a 1774, cabendo à unidade de origem homologar a compensação declarada nos limites do crédito reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães