ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13502.000533/2009-29
CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	13502.000533/2009-29
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-003.507 – 3ª Turma**
Sessão de	15 de março de 2016
Matéria	IPI - CRÉDITO BÁSICO - PRODUTO INTERMEDIÁRIO - DESGASTE INDIRETO. CREDITAMENTO INDEVIDO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE.

Os produtos intermediários que geram direito ao crédito básico do IPI, nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles consumidos diretamente no processo de produção, ou seja, aqueles que tenham contato direto com o produto em fabricação.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martinez López, que negavam provimento.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de IPI (fls. 03 a 12) lavrado para constituir o crédito tributário que o sujeito passivo deixou de recolher em razão, dentre outras, de ter-se apropriado de créditos básicos oriundos de aquisições de insumos que não se enquadram nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Julgando o feito, a Turma recorrida deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do Acórdão 3302-002.451, de 25 de fevereiro de 2014 (fls. 374 a 406), que traz a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*
>
> *Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*
>
> *Ementa:*
>
> *ANÁLISE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 2*
>
> *Ao CARF incumbe a análise em conformidade com a legislação vigente, sendo-lhe defeso afastar a aplicação da norma ao caso concreto em face de alegada inconstitucionalidade de lei ou decreto (Súmula Carf nº 2).*
>
> *DIREITO AO CREDITO. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IPI.*
>
> *Em regra, é inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior.*
>
> *INSUMOS ISENTOS ADVINDOS DA ZFM. CREDITAMENTO FICTO.*
>
> *Excetuando-se à regra, somente geram crédito ficto de IPI os insumos isentos advindos da Amazônia Ocidental, na qual se inclui a ZFM, como se devido fosse, quando empregados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do imposto, desde que tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, por força do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.*
>
> *PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE IPI. RECURSO REPETITIVO STJ.

Os produtos intermediários que geram direito de crédito de IPI, nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles que são consumidos sejam consumidos no processo de produção, ainda que não integrem o produto final. Neste entendimento, não é necessário o contato direto do insumo com o produto final, bastando que este seja integralmente consumido no processo.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

CÓPIA

Cientificada dessa decisão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial suscitando divergência quanto ao direito de aproveitamento de credito básico do IPI quando o insumo não tem contato físico direto com o produto em fabricação.

O recurso foi admitido conforme Despacho S/Nº de fls. 1.024 a 1.026.

Cientificada (fl. 1028) do despacho de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, a contribuinte deixou passar *in albis* o prazo regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade. Dele conheço.

A matéria devolvida ao Colegiado cinge-se à questão do direito ao crédito básico do IPI na aquisição de insumos consumidos indiretamente no processo de industrialização, ou seja, sem contato direto com o produto em fabricação.

A turma recorrida, nessa matéria, deu provimento ao recurso voluntário, por entender que decisão do STJ, proferida em sede de recurso repetitivo (REsp 1.075.508 - SC), teria abrigado a tese de defesa, segundo a qual, para se ter direito ao creditamento, não haveria necessidade do desgaste do insumo ser direto, bastaria que o insumo fosse integralmente consumido no processo produtivo.

Contrariamente, a relatora consignou no voto vencido que o repetitivo do STJ apontava para a necessidade do consumo direto do insumo no processo de industrialização, para ensejar direito ao crédito básico do IPI.

Nos termos do disposto no § 2º do art. 62 do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF e pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - CPC, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Desta forma, o presente litígio restringe-se a buscar a correta

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

interpretação do repetitivo do STJ em foco, que deve ser adotado para a solução dos litígios no CARF.

Retornando à decisão do colegiado *a quo*, tanto no voto vencido, quanto no vencedor, foram transcritos fragmentos da decisão do STJ para embasar as duas interpretações defendidas. Assim, partindo do mesmo material a ser interpretado, o [1]repetitivo do STJ, a relatora originária entendeu que essa decisão judicial socorria a tese fazendária; em sentido diametralmente, oposto, a relatora designada para redigir o voto vencedor, entendeu que o creditamento do IPI, relativo às aquisições de insumo consumidos na industrialização, não estava vinculado ao desgaste do insumo em contato direto com o produto final, bastaria que fosse integralmente consumido no processo produtivo, no que foi acompanhada pela maioria do Colegiado.

Dessarte, para buscar a melhor interpretação da decisão em foco, necessário sua transcrição na íntegra, para possibilitar a compreensão do julgado como um todo, sem fragmentar o entendimento adotado por aquela corte. Vejamos, então, o relatório, a ementa e o voto do julgamento do REsp 1.075.508 - SC, em sede de recurso repetitivo:

"RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 - SC (2008/0153290-5)

EMENTA

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*

[1] REsp 1.075.508 - SC

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.* (grifo acrescido)

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

VOTO

(...).....

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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." (grifos acrescidos)

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

"Trata-se de recurso especial interposto por Fábio Perini S/A Indústria e Comércio de Máquinas, com fulcro na alínea "a", do permissivo constitucional, com o intuito de ver reformado acórdão proferido pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento à apelação da empresa ora recorrente, nos termos da ementa a seguir transcrita:

'TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. BENS DE USO E CONSUMO. DIREITO DE CREDITAMENTO.

O aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto final pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização, não havendo, assim, permissão legal à utilização de crédito do IPI oriundo da aquisição de bens de uso e consumo, tais como fitas, roldanas, correias, óleos lubrificantes, etc.

Apelação desprovida.'

Opostos embargos de declaração pela empresa, restaram os mesmos acolhidos para fins de prequestionamento dos artigos 5º, 150, I, da Constituição Federal de 1988, 97 e 100, I, do CTN.

Nas razões do especial, sustenta a recorrente que o acórdão hostilizado contrariou o disposto no art. 49, do CTN, uma vez que 'a vedação expressa em se creditar do IPI pago na aquisição de materiais de uso e consumo, contida no Parecer 65, acabou por malferir o preceito tributário da não-cumulatividade...' . Alega ainda que a referida proibição de creditamento viola o disposto no art. 97, do CTN, posto que não houve lei majorando o tributo.

Às fls. 117/130 consta recurso extraordinário do ora recorrente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Apresentadas contra-razões às fls. 133/135, no sentido de que, 'no que tange ao creditamento pela aquisição de bens destinados a integrar o ativo fixo, a hipótese é vedada pelo art. 147, inciso I, in fine, do atual Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98)'.

O recurso recebeu crivo positivo na instância de origem.

O e. Ministro Teori Albino Zavascki negou provimento ao recurso especial, por entender que, 'no caso concreto, o Tribunal de origem considerou que os bens de uso e consumo sofreram apenas desgaste indireto no processo produtivo', inexistindo, assim, direito ao creditamento do IPI pago na sua aquisição. (grifo acrescido)

Pedi vista dos autos para melhor exame da matéria.

Primeiramente, impende transcrever excerto do voto-condutor que delineou o contexto fático-probatório constante dos autos:

'A controvérsia centra-se no direito ao creditamento de IPI na aquisição de bens de uso e consumo que sofrem desgaste indireto no processo de industrialização.

O IPI é um imposto não cumulativo, por expressa disposição constitucional, o que implica dizer que deve ser compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF/88, art. 153, §3º, II).

A questão é saber se cabe algum creditamento para ser abatido do IPI devido sobre o produto industrial no caso de bens de uso e consumo 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.

Com respeito à questão, dispõe o art. 147, inciso I, do RIPI (Decreto 2.637/98) que os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do IPI 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.

Assim, 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.

Portanto, não há como reconhecer o direito ao creditamento de IPI dos bens de uso e consumo que sofrem apenas desgaste indireto no processo produtivo, tais como fitas, roldanas, correias, óleos lubrificantes, etc.

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Dessarte, a impossibilidade de creditamento do IPI referente a produtos intermediários que se exaurem gradualmente durante o processo produtivo, agregando-se apenas indiretamente ao produto final, não viola o princípio da não-cumulatividade do IPI.' (grifos acrescidos)

No recurso especial, a empresa alega que 'os materiais de uso e consumo, dentre eles fitas, roldanas, produtos químicos, etc,, não se integram ao produto final, mas agregam-se a ele em razão do custo de produção, integrando o produto final'. Segundo a ora recorrente, inexiste expressa vedação constitucional ao creditamento do IPI referente a entrada de bens no ativo imobilizado da empresa. Aduz que deve ser creditado o valor do IPI efetivamente pago na aquisição dos materiais de uso e consumo incorporados financeiramente aos produtos finais.

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 n° 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 n° 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 n° 181/74 elencado os seguintes:

'Entre outros, admitem o crédito do imposto, desde que utilizados na fabricação de produtos tributados: varetas de latão, ferro e estanho, eletrodos e oxigênio, utilizados em solda; abrilhantadores, ácidos, bissulfito de sódio, carbonatos, cianetos, sais, cloretos, sulfatos e outras substâncias empregadas na formação de banhos para cromagem e niquelagem de peças; terra diatomácea sulfato ferroso, carvão ativo e ativado e placas filtrantes, empregados na filtragem de bebidas e que se utilizam ao término de cada etapa do processo industrial; soda cáustica, detergentes e sabões, utilizados na lavagem de garrafas; lixas para polimento de artefatos de madeira e metal, que se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial: bentonita, carvão Cardiff, 'espaguete de cera de camaúba', mogul, corfix, óleo de oiticica, 'terra tipo Lisboa', óxido de ferro, silicato de sódio alcalino e outros produtos que se consomem nas areias de moldagem, bem como placas refratárias para canais de lingoteiras, materiais esses empregados em processos de fundição de peças de metal, quando se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial'

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. Entre outros, são produtos dessa natureza: lima, rebolos, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, etc.'

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.*

Por outro lado, a lista dos supostamente excluídos vem sofrendo reparos ao longo do tempo por inúmeras decisões judiciais, dentre os quais:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- materiais refratários consumidos no processo industrial, de maneira lenta mas integrando o novo produto, e não compondo o ativo fixo;

- sucata de papel, utilizada para a fabricação de outros produtos;

- máquinas e equipamentos, com vida útil inferior a doze meses, adquiridos para emprego na industrialização em geral;

- lixas, lâminas de serra, etc., desde que não integrantes do ativo fixo e que sofram alterações em função da ação exercida sobre os produtos em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, tais como o desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas;

- produtos adquiridos de pessoas físicas por empresa produtora;

- óleo diesel e energia elétrica (vide também a MP n° 2.202-2/2001, art. 1°, inc. I, adiante transcrito).

Hugo de Brito Machado, comentando sobre a não-cumulatividade do IPI, ao definir os insumos que dão direito a créditos, assim asseverou:

'Objetivando superar dificuldades de interpretação, o Regulamento do IPI estabeleceu que entre as matérias-primas e produtos intermediários cuja entrada enseja o crédito do imposto, estão 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente' (art. 82, item I),

Ficou, assim, afastado o rigor do sistema de crédito físico. O direito ao crédito já não depende de integração física do insumo ao produto. Basta que a matéria-prima ou produto intermediário tenha sido consumido no processo de industrialização, e não se exige que o tenha sido imediata e integralmente, como ocorria em face de legislação anterior.' (grifo nosso)

Nessas condições, geram 'créditos básicos' as incidências do IPI sobre bens (excluídos os compreendidos no ativo permanente) e insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem), adquiridos e consumidos no processo industrial. Já os não-tributados (com imunidade, isenção, não-incidência - 'N. T.' - e alíquota zero), embora omitidos no citado Parecer Normativo, implicam 'créditos presumidos', tudo em homenagem ao princípio constitucional da não-cumulatividade desse imposto.' (págs. 15/17)

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Neste sentido, confiram-se, à guisa de exemplo, os seguintes julgados desta Corte:

'TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO DO IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE ATIVO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE.

I - Os materiais destinados ao ativo permanente da empresa não se integram no preço do produto final para efeito de tributação do IPI em operações posteriores ou anteriores ao processo de industrialização, não gerando o creditamento do tributo, diante do fenômeno da não cumulatividade e da substituição tributária.

II - Considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame.

III - 'A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral.' (REsp nº 30.398/PR, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 07/03/1994).

IV - Recurso especial improvido. (RESP 500076/PR; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 15.03.2004)

'RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE - ALÍNEAS "A" E "C" - TRIBUTÁRIO - IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO E BENS DE PRODUÇÃO CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO - CRÉDITO - COMPENSAÇÃO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 49 DO CTN - IMPOSSIBLIDADE DE CREDITAMENTO DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO PERMANENTE - ART. 147 DO DECRETO N. 2.637/98 - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DO ARTIGO 108, I, DO CTN - ARTS. 66 DA LEI N. 8.383/91 E 73 E 74 DA LEI N. 9.420/96 - INAPLICABILIDADE À HIPÓTESE - NON REFORMATIO IN PEJUS - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADA.

Não prospera a alegação de que restou malferido o comando do artigo 49 do CTN, pois, consoante asseverou o nobre relator do v. acórdão objurgado, o Regulamento do IPI (art. 147, do Decreto n. 2.637/98) veda expressamente o aproveitamento dos bens do ativo permanente da empresa, mesmo se houver seu natural desgaste no curso do processo de industrialização. Aplicam-se os mesmos fundamentos, dessarte, para o não conhecimento do recurso pela letra "c". (grifo nosso)

omissis

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Recurso especial do contribuinte não conhecido." (RESP 497187/SC, Rel. Min Franciulli Netto, DJ de 08.09.2003)

Com essas considerações, ACOMPANHO o relator para negar provimento ao recurso especial."

*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.

No mesmo diapasão, confiram-se as ementas dos seguintes julgados das Turmas de Direito Público:

"TRIBUTÁRIO - IPI - CREDITAMENTO - PRODUTO ADQUIRIDO E UTILIZADO DE FORMA IMEDIATA E INTEGRALMENTE.

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no *os produtos intermediários, matérias-primas e embalagens adquiridos pela empresa destinem-se à fabricação do produto final.*

2. No caso em análise, merece reparo a decisão do Tribunal de origem que deferiu a apropriação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de bens que não se consomem imediata e integralmente no processo produtivo.

*Agravo regimental improvido." (**AgRg no REsp 1.082.522/SP**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009)*

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO DO IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS AO ATIVO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE.

I - Os materiais destinados ao ativo permanente da empresa não se integram no preço do produto final para efeito de tributação do IPI em operações posteriores ou anteriores ao processo de industrialização, não gerando o creditamento do tributo, diante do fenômeno da não cumulatividade e da substituição tributária.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II - Considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. Precedentes: AgRg no Ag nº 940.241/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/03/08; REsp nº 886.249/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 15/10/07 e REsp nº 608.181/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 27/03/06.

*III – Agravo regimental improvido." (**AgRg no Resp 1.063.630/RJ**, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008)*

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. DECRETO 2.637/98. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 49, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

1. É vedada a utilização de créditos do IPI, oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, consoante a ratio essendi do artigo 147, inciso I, do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que estabelecia que, entre as matérias-primas e produtos intermediários, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluíam-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".

2. In casu, pretende a recorrente o creditamento de IPI relativo à aquisição de bens de uso e consumo, tais como material de expediente, uniformes e alimentação, conservação e manutenção, bens duráveis de pequeno valor etc, além das máquinas e equipamentos que serão incorporados ao seu ativo permanente, que, segundo incontroversa inferência da instância ordinária, 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.

3. Precedentes desta Corte: REsp 608181 / SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 27/03/2006; RESP 500076/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 15.03.2004; RESP 497187/SC, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 08.09.2003).

4. Recurso especial desprovido." *(**REsp 886.249/SC**, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007)*

"TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO DE VALORES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DESGASTE INDIRETO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO.

1. "A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral". (RESP 30.938/PR, Rel. Min. Humberto Gomes De Barros, DJ de 07.03.1994; RESP 500.076/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ de 15.03.2004).

2. No caso dos autos, ficou assentado que os bens de uso e consumo sofreram desgaste indireto no processo produtivo, não sendo cabível o creditamento do IPI pago na sua aquisição.

*3. Recurso especial a que se nega provimento." (**REsp 608.181/SC**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006)*

"RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL - ALÍNEAS "A" E "C" - IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO - CRÉDITO - COMPENSAÇÃO - ART. 166 DO CTN - INAPLICABILIDADE À HIPÓTESE - AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COTEJADOS.

(...)

Não prospera a alegação de que restou malferido o comando do artigo 49 do CTN, pois, consoante asseverou o nobre relator do v. acórdão objurgado, o Regulamento do IPI (art. 147, do Decreto n. 2.637/98) veda expressamente o aproveitamento dos bens do ativo permanente da empresa, mesmo se houver seu natural desgaste no curso do processo de industrialização.

*(...)" (**REsp 497.187/SC**, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003)*

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.*

Com essas considerações, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Uma vez tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, aos Tribunais Regionais Federais, com fins de cumprimento do disposto no § 7º, do artigo 543-C, do Codex Processual (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008)."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Importante ressaltar que, no caso concreto, o STJ decidiu sobre o direito de crédito de insumos de empresa produtora de autopeças, que desejava ver reconhecido o direito ao creditamento na aquisição de insumos tais como: "*anéis de retenção, rolos de esfera, rotores, selos mecânicos, brocas, hastes, cilindros, ogivas, palhetas, e outros que se desgastam no processo produtivo*", bens que sofrem desgaste de forma indireta no processo produtivo. O desgaste indireto desses insumos no processo produtivo é ponto incontroverso, admitido pela autora daquela ação e mencionado diversas vezes no relatório e voto do julgado do STJ. Merece transcrição o primeiro parágrafo do voto do Ministro Luiz Fux:

Os insumos cujo direito de crédito estava em discussão, tanto pela descrição da autora quanto pela descrição do Ministro, são, essencialmente, partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados no processo de industrialização das autopeças por aquela contribuinte. Essa observação é importante, pois, apesar de a decisão do STJ ter citado vários precedentes que decidiram sobre a impossibilidade de creditamento do IPI na aquisição de bens do ativo permanente, o caso concreto não tratou desses insumos (aquisição de ativo).

E o resultado do julgamento da corte superior foi por não reconhecer o direito de crédito do IPI nas aquisições de tais insumos, que, inequivocamente, se desgastam no processos de industrialização, mas de forma indireta.

Daí se conclui que a decisão recorrida pecou na interpretação adotada, ao afirmar que "*não vejo que a questão de desgaste direto/indireto tenha a relevância pretendida pela Conselheira*". Foi exatamente o fato de os insumos em discussão no repetitivo do STJ se desgastaram indiretamente no processo produtivo que levou ao não-reconhecimento do direito de crédito do IPI. Veja-se que nos fundamentos do voto do Sr. Ministro, consta transcrição de excerto de acórdão do TRF da 4ª Região, que expressamente adotou o entendimento de que há necessidade do contato físico direto do insumo com o produto em fabricação, para que se justifique o creditamento do IPI relativo ao insumo.

> *"A questão é saber se cabe algum creditamento para ser abatido do IPI devido sobre o produto industrial no caso de bens de uso e consumo 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."*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Observe-se que a decisão do STJ ratificou os termos do acórdão do TRF da 4ª Região, que, inequivocamente, adotou o entendimento de ser necessário, para ensejar o direito de crédito do IPI, que o desgaste do insumo decorra do contato físico direto com o bem produzido.

Portanto, conclui-se que o colegiado *a quo* não deu a correta interpretação ao repetitivo do STJ. A leitura atenta da decisão judicial leva à conclusão de que aquele tribunal superior adotou o entendimento de que é necessário, para ensejar direito ao creditamento em foco, que o consumo ou o desgaste físico/químico do insumo ocorra diretamente, ou seja, em razão do contato direto com o produto em fabricação. Esse é o sentido do termo desgaste direto, diversas vezes empregado pelo Ministro Luiz Fux em seu voto.

Mais uma vez, importante frisar que o STJ decidiu caso no qual os insumos não eram máquinas ou equipamentos (não eram bens do ativo permanente), sendo que o fundamento para a negativa do pleito na esfera judicial foi o fato de o consumo/desgaste daqueles insumos ocorrer indiretamente. Essa ressalva é importante pois, com antes mencionado, em diversos momentos o Ministro cita precedentes que negaram o direito de crédito sobre a aquisição de bens do ativo permanente, questão incontroversa, mas que não serviu de fundamento para a negativa do direito de crédito dos insumos tratados no repetitivo em comento.

No caso ora em análise, os insumos em litígio são os seguintes (relacionados nos itens I-3 e I-6 do relatório do acórdãos da DRJ - fls. 254):

> *a) produtos utilizados no pasteurizador para evitar formação de algas: aditivo Kurizet e aditivo towerclean;*
>
> *b) produtos utilizados na remoção de partículas e tratamento da água: elemento filtrante;*

Como reconhece a própria contribuinte, e atesta o Demonstrativo de uso dos produtos no processo produtivo, fls. 36/37, os insumos acima listados são aplicados indiretamente na produção, sendo que o desgaste/consumo dos mesmos não decorre do contato direto com o produto em fabricação.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para negar o direito ao crédito básico do IPI nas aquisições dos insumos em litígio.

É como voto.

Henrique Pinheiro Torres

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA