



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

Processo n° 13876.000530/2006-02
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3003-000.244 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**
Sessão de 17 de abril de 2019
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente PEPSICO DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.075.598/SC. SÚMULA CARF Nº. 19.

As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização. O conceito de insumos, no contexto do IPI, pressupõe que os bens nele subsumidos sejam consumidos - e aqui consumo assume um sentido amplo de desgaste, desbaste, perda de propriedades, etc. - em contato direto com o produto em fabricação, e desde que não integrem o ativo permanente. Nessa linha, não se afiguram como matéria-prima ou produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação.

Trata-se do conceito de insumos encapsulado pelo REsp 1.075.508/SC, submetido ao rito previsto no art. 543-C do antigo CPC, e consubstanciado na *ratio decidendi* da Súmula CARF nº. 19. A conceituação de insumos vazada nessas decisões é de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, por força do que dispõem o art. 62, §2º, e 72 do ANEXO II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

(Súmula CARF nº 19; Parecer Normativo CST nº 65/1979; REsp 1.075.508/SC).

RESSARCIMENTO. CRÉDITO GLOSADO.

Geram direito ao crédito do IPI, além das matérias-primas, produtos intermediários “stricto-sensu” e material de embalagem, os materiais que se integram ao produto final e quaisquer outros materiais, desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente, que se consomem por decorrência de contato físico com o produto em elaboração, excluindo-se as partes e peças de máquinas e equipamentos.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de perícia quando se constata que o despacho decisório demonstra, de forma clara e precisa, a razão e os fundamentos da redução do crédito pleiteado e quando, nos autos, estão presentes os elementos necessários para a fundamentação da decisão.

Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria unanidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de manifestação de inconformidade, apresentada pela requerente, ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal em Sorocaba (fls. 184/186), que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de créditos do IPI e a conseqüente compensação dos referidos créditos com débitos da própria empresa.

A interessada protocolizou pedido de ressarcimento de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no montante de R\$ 276.601,17, relativo ao saldo credor do IPI apurado no 3º trimestre de 2006, a ser utilizada na compensação dos débitos declarados em processo apensado.

O pleito foi parcialmente deferido pela autoridade administrativa que reconheceu o direito creditório no valor de R\$ 5.530,03, homologando as compensações declaradas até este limite, sendo que a parcela glosada - R\$ 271.071,14, se refere a créditos relativos a aquisições de matérias que não se enquadram no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e a aquisições de materiais promocionais.

Regularmente cientificada, a interessada apresentou manifestação de inconformidade de fls 224/236, alegando, em síntese, que:

- 1. A decisão ora impugnada é nula pois não apresenta os fundamentos que motivaram a glosa dos créditos;*
- 2. A requerente não possui elementos suficientes para demonstrar a sua inconformidade com a decisão proferida;*
- 3. Todos os materiais adquiridos são inteiramente consumidos em seu processo industrial, e geram direito ao creditamento;*
- 4. Encerrou solicitando que, caso não seja declarada a nulidade do despacho decisório ou não se reconheça integralmente o pedido de ressarcimento, o julgamento seja convertido em diligência, para a realização de perícia técnica para comprovar a natureza dos materiais adquiridos.*

Em 13/01/2010, mediante a Resolução nº 1.326 da 2ª Turma da DRJ/RPO (fls. 242/243), o processo foi encaminhado à Delegacia de origem para realização de diligência fiscal com o intuito de identificar e esclarecer sobre a utilização e destinação dos materiais relativos às notas fiscais relacionadas na planilha de fls. 178/180, que foram objeto de glosa do crédito de IPI.

Em 11/12/2009, a interessada protocolou o requerimento de fls. 244/245 em que desistia do processo administrativo em relação aos créditos decorrentes das aquisições de tazos (material promocional), juntando cópia do recolhimento efetuado (fl. 249), e explicando que o recolhimento foi realizado em parcela única aproveitando-se dos descontos autorizados pelo art. 1º, parágrafo 3º, inciso I, da Lei nº 11.941/2009.

Entendendo que a desistência teria sido total, o processo foi indevidamente arquivado, conforme despacho de fl. 323. Após pedido da requerente para o desarquivamento do processo porque a desistência tinha sido apenas parcial, os autos retomaram à DRJ/Ribeirão Preto.

Em 11/08/2010, através do Despacho nº 5 da 2ª Turma da DRJ/RPO (fl. 332), o processo foi reencaminhado à Delegacia de origem para a realização da diligência fiscal requerida anteriormente.
Intimada em 23/09/2010, a contribuinte apresentou os documentos de fls. 337/478. O auditor diligenciador, com base nos dados apresentados, elaborou a informação fiscal de fls. 480/481, concluindo que todos os produtos listados não geram direito ao crédito.
Cientificada do conteúdo da referida informação fiscal, a contribuinte não se manifestou.

Ao apreciar a impugnação, a 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto negou provimento à manifestação de inconformidade, nos termos da ementa transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de IPI, não contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO GLOSADO.

Geram direito ao crédito do' IPI, além das matérias-primas, produtos intermediários "stricto-sensu" e material de embalagem, os materiais que se integram ao produto final e quaisquer outros materiais, desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente, que se consomem por decorrência de contato físico com o produto em elaboração, excluindo-se as partes e peças de máquinas e equipamentos.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese, que os materiais cujos créditos correspondentes foram glosados são insumos, consumidos e/ou desgastados no processo de industrialização. Aduz que a autoridade fiscal exige requisito adicional, não previsto em lei, para a caracterização do conceito de produtos intermediários: para que seja classificado como intermediário, o produto deve ser consumido em contato direto com o produto em fabricação. Tal entendimento feriria, segundo a recorrente, a estrita legalidade, pois para ela, a caracterização de produto intermediário se dá tão somente pela sua utilização e consumo (desgaste) na fabricação do produto final, sem exigir contato direto. Pleiteia, subsidiariamente, por perícia.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

O presente litígio pode ser resumido em duas questões fundamentais:

(i) qual o conceito de produtos intermediários e matérias-primas para fins de creditamento de IPI (conceito de insumos do IPI)?

(ii) os materiais cujos créditos foram glosados se subsumem ao conceito de insumos do IPI?

No tocante à primeira questão, a recorrente argumenta que o acórdão recorrido e as glosas efetuadas pela fiscalização se baseiam em premissa errônea, qual seja, a de considerar que a caracterização de produto intermediário exige o contato direto entre o insumo e o produto em fabricação, entendimento consolidado nos Pareceres Normativos CST n.ºs. 181/194 e 65/1979.

Entendo que a fiscalização e a decisão recorrida adotaram entendimento correto quanto à delimitação do conceito de insumos, seguindo as trilhas do entendimento há muito consolidado no direito tributário brasileiro e 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 sensu", material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente."*

Importa lembrar 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 nº 82.263/1979 (RIPI/79), substituindo a antiga conceituação do art. 32, inciso I do Decreto 70.162/1972 (RIPI/1972):

Decreto nº 82.263/1979:

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

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 exige que a matéria-prima e o produto intermediário sejam consumidos, "**imediate e integralmente**", no processo produtivo. A expressão "imediate e integralmente" foi afastada na nova redação, no RIPI/1979, tendo o PN CST nº 65/1979 refletido tal mudança, trazendo uma interpretação mais ampla do que aquela consolidada no PN CST nº. 181/1974, 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 nº. 3302-005.304 (julgado em 20/03/2018, Relator Paulo Guilherme Déroulède), e o Acórdão nº. 3401-005.805 (julgado em 31/01/2019, Relatora Mara Cristina Sifuentes).

A Súmula CARF nº. 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 nº 19

*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 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 nºs. 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 integram 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 inculpada 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 da matéria-prima ou produto intermediário para o reconhecimento do direito ao crédito de IPI. A decisão endossa, em síntese, o conceito de insumos consagrado ao longo de décadas no arcabouço normativo que rege o IPI. Explico.

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, de forma imediata e integral no processo de industrialização, dos bens adquiridos.

Em singelas palavras, a decisão do STJ segue na tradição interpretativa consubstanciada nos pareceres normativos antes citados, 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 (no REsp citado).

Em face do exposto, filio-me ao entendimento firmado no REsp 1.075.508/SC e, também, na Súmula CARF nº. 19. Assim, no presente caso, entendo que o conceito de insumos exige que os bens nele subsumidos sejam consumidos em contato direto com o produto (além de não integrar o ativo permanente), não se afigurando, como matéria-prima ou produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção.

Lembre-se que a aplicação do REsp 1.075.508/SC e da Súmula CARF nº. 19 é, no presente caso, obrigatória, *ex vi* do art. 62, §2º, e do art. 72, ambos do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Resta, pois, analisar se, no caso concreto, os produtos cujos créditos foram glosados pela fiscalização poderiam se subsumir ao conceito de insumos acima enunciado.

Compulsando os autos, verifica-se, à fl. 359, que foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, no qual a autoridade fiscal, em cumprimento de diligência determinada pelo colegiado *a quo*, intimou a então impugnante a apresentar os seguintes documentos:

1- Cópias das notas fiscais relacionadas na planilha em anexo denominada "Relação das Notas Fiscais com Crédito de IPI Glosado" que faz parte do processo de ressarcimento nº 13.876.000530/2006- 02.

2- Elaborar planilha em formato EXCEL, contendo as informações abaixo descritas, relativas aos produtos constantes nas notas fiscais da planilha em anexo que faz parte do processo de ressarcimento nº 13.876.000530/2006-02:

COLUNA A: CÓDIGO DO PRODUTO

COLUNA B: DESCRIÇÃO DO PRODUTO

COLUNA C: FINALIDADE

COLUNA D: MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL DE EMBALAGEM OU PARTE/PEÇA DE MAQUINA

COLUNA E: SE HOUVE CONTATO FÍSICO DIRETO COM O PRODUTO DE FABRICAÇÃO

COLUNA F: SE SOFREU, EM FUNÇÃO DESTE CONTATO COM O PRODUTO EM FABRICAÇÃO, ALTERAÇÕES COMO DESGASTE, DANO OU PERDA DE PROPRIEDADES FÍSICAS OU QUÍMICAS.

Em resposta, a impugnante apresentou a planilha requerida (fls. 361 a 363), juntamente com cópias das notas fiscais (fls. 364 a 485) identificadas na "Relação das Notas Fiscais com Crédito de IPI Glosado" (fls. 181 a 183), integrante da Informação Fiscal (fls. 184/185) que havia servido de base para o despacho decisório (fls. 187 a 189) objeto do presente processo. A impugnante apresentou, ainda, laudo sobre o consumo de diversos materiais empregados em suas atividades (fls. 486 a 513).

Analisando a documentação apresentada, a autoridade tributária da unidade preparadora assim se pronunciou (fls. 519/520 - Informação Fiscal do procedimento de diligência):

7- Em atendimento ao termo acima, o contribuinte apresentou cópia de todas as Notas Fiscais relacionadas na planilha denominada "Relação das Notas Fiscais com Crédito de IPI Glosado", fls 178 a 180, laudos de alguns materiais, fls. 461 a 474 e planilha, fls. 337 a 339.

8- A partir das informações constantes da planilha do contribuinte, verificou-se que todos os produtos objeto desse processo não sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas em razão do contato com o produto em fabricação. Observa-se também que somente alguns produtos se encontram em contato direto com o produto em fabricação, não sofrendo o desgaste conforme mencionado acima.

Como se constata, a autoridade fiscal concluiu, a partir da própria planilha apresentada pela recorrente (fls. 361 a 363) que nenhum dos produtos cujos créditos haviam sido glosados satisfaz os dois critérios cumulativos questionados pela fiscalização: o consumo (desgaste, perda de propriedades, etc.) em razão do contato com o produto em fabricação e o contato direto com o produto em fabricação.

De fato, compulsando a planilha apresentada, constata-se que nenhum dos produtos ali enunciados satisfazem, cumulativamente, os critérios de contato direto com o produto em fabricação e de consumo em virtude de tal contato. Isso significa que os referidos produtos não se subsumem ao conceito de insumos do IPI, pois, como visto, conceito de insumos pressupõe que os bens nele subsumidos sejam consumidos em contato direto com o produto em fabricação (além de não integrar o ativo permanente), não se afigurando, como matéria-prima ou produto intermediário, para fins de creditamento do IPI, os bens que forem utilizados apenas indiretamente na produção.

Pelo exame das notas fiscais e da relação de notas (fls. 361 a 485), observa-se, ainda, que os produtos em discussão são atinentes a elementos e peças de máquinas e equipamentos - correias, roldanas, molas, mancais, buchas, anéis, bielas, sensores, engrenagens, peças de empilhadeira, roletes, inversores, etc. -, materiais de segurança, manutenção, limpeza e propaganda - óculos, lubrificantes, detergentes, peças aplicadas em consertos, "cards montáveis", etc. -, não se subsumindo, portanto, ao conceito de insumos no âmbito do IPI.

É de se lembrar que a decisão do STJ, no REsp 1.075.508/SC, traz, como exemplos de materiais que não se subsumem ao conceito de insumos, as roldanas, óleos lubrificantes, brocas, hastes, correias, rolamentos, rotores, cilindros, anéis de retenção, entre outros, os quais são partes, peças ou elementos do maquinário industrial, mas que não são consumidos, de forma imediata e integral, em contato físico com o produto em industrialização.

Entendo, pois, que a conclusão a que chegou a fiscalização é precisa. De fato, a partir dos elementos apresentados pela recorrente, não há como classificar, como insumos, os produtos atinentes à "Relação das Notas Fiscais com Crédito de IPI Glosado" (fls. 181 a 183), de maneira que é correta a glosa dos créditos decorrentes de sua aquisição.

Foi acertada, portanto, a decisão de primeira instância, tendo o aresto recorrido asseverado, de forma precisa que:

No caso dos autos, verifica-se que nenhum dos materiais objeto da glosa se enquadram no conceito de matérias-primas ou produtos intermediários, e por isso não geram direito ao crédito. Os materiais em pauta ou não se desgastam em contato direto com o produto em elaboração, ou se caracterizam como partes e peças de máquinas e equipamentos.

O acórdão vergastado também se pronuncia sobre os laudos apresentados:

Nos Laudos apresentados é possível constatar que a grande maioria dos materiais não possui contato direto com o produto, conforme item 1 d) “Frequência de Reposição” na “Descrição dos Materiais”. E, nos poucos casos em que ocorre o contato físico, como por exemplo o da “Correia de Arraste” descrita no Laudo de fls. 461/462, o material se caracteriza como partes/peças de máquinas e equipamentos, que também não geram direito ao crédito.

Realmente, examinando os laudos às fls. 486 a 513, observa-se que nenhum dos produtos ali se enquadra no conceito de insumos adotado neste julgamento e sedimentado, como visto, há décadas no direito tributário brasileiro: ou seja, nenhum dos produtos é consumido, de forma imediata e integral, em contato físico com o produto em industrialização.

Tal fato está evidente nos laudos e é confirmado na própria relação de notas apresentada pela recorrente, de modo que não entendo que a recorrente tenha razão quando afirma que a instância *a quo* não analisou os laudos e que os laudos não se prestariam a esclarecer se houve ou não o consumo, pelo contato direto com o produto em industrialização, dos bens cujos créditos foram glosados.

Quanto ao pedido da recorrente de realização de perícia, entendo como desnecessário. Há, nos autos, elementos suficientes para o julgamento do feito: todas as notas fiscais foram juntadas aos autos, assim como relação completa de notas fiscais, trazendo informações essenciais sobre os produtos adquiridos - tais como, destinação, relação de contato (ou não) com o produto industrializado, etc. -, e, ainda, laudo com descrição detalhada dos materiais cujos créditos foram glosados.

Há que se lembrar, ademais, que a recorrente teve todas as oportunidades, no curso do procedimento fiscal e do contencioso administrativo, para trazer os elementos suficientes e necessários para comprovar seu direito creditório, não se justificando, no presente caso, a realização de perícia, seja para suprir carência probatória - uma vez que a diligência não se afigura como remédio processual para suprir injustificada omissão probatória -, seja para contemplar necessidade de análise técnica dos documentos trazidos ao processo - porque, neste último caso, a autoridade fiscal e os órgãos julgadores são plenamente capazes e tecnicamente habilitados para apreciar as questões postas em análise.

Recorde-se, ainda, que após o procedimento de diligência, foi aberto prazo para que a recorrente se manifestasse sobre a informação fiscal e os elementos trazidos ao processo (vide informação às fls. 519/520), tendo o prazo se escoado em branco.

Não é demais lembrar que sobre a recorrente recai o ônus probatório, *ex vi* do Código de Processo Civil, art. 373, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Tal é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

À luz desse entendimento, caberia à recorrente, no caso concreto, descaracterizar, de forma específica e fundamentada, cada glosa efetuada pela fiscalização. Limitou-se, no entanto, à genérica alegação de que a realização de diligência *"seria capaz de corroborar o direito ao creditamento de IPI, seja porque a natureza de muitos dos produtos intermediários"* não poderia *"ser inteiramente assimilada pela simples leitura de seu nome ou da correspondente Nota Fiscal, realmente se fazendo necessária uma análise mais aprofundada"*.

Ora, se fosse realmente necessário - e aqui entendo que não é o caso - um parecer mais detalhado, a partir de uma análise mais detida, deveria a recorrente tê-lo fornecido, uma vez que dela é o ônus da prova do crédito pleiteado. A recorrente poderia, ao menos, ter contestado a informação fiscal, demonstrando, de forma específica para cada produto, em que consiste o erro da análise da fiscalização - exemplos: (i) as roldanas são insumos por tais e quais razões; (ii) os mancais, embora a fiscalização entenda que não são consumidos em contato direto com o produto em fabricação, são insumos, uma vez que resta comprovado, pelo documental tal, que ocorre, sim, o seu desgaste direto e imediato no processo de industrialização.

O presente litígio restringe-se, pois, à divergência de teses jurídicas e não mais à questão probatória. Como visto, há, nos autos, elementos suficientes para a constatação de que os materiais cujos créditos foram glosados não se subsumem ao conceito de insumos adotado pela fiscalização e por este julgador, o qual está em plena harmonia com a conceituação assumida pelo CARF e pela jurisprudência do STJ - conceituação que é de aplicação obrigatória pelo CARF.

Diante de todas as considerações acima expostas, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Vinícius Guimarães - Relator