



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

**Processo n°** 10320.002218/2005-52  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-001.250 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de outubro de 2011  
**Matéria** Ressarcimento de IPI  
**Recorrente** SHALON S/A INDÚSTRIA MADEIREIRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2000 a 30/06/2004

CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA. COMBUSTÍVEIS.

As aquisições de combustíveis e energia elétrica estão excluídas do cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, uma vez que tal insumo não é considerado produto intermediário à luz da legislação do IPI. Súmula CARF nº 19.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/1996. BASE DE- CÁLCULO. AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO.

Geram o direito ao crédito, além dos bens que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto senso", e material de embalagem), apenas aqueles 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 ser incluídos no ativo permanente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Antonio Carlos Atulim – Presidente.

Liduína Maria Alves Macambira - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Ivan Allegretti e Raquel Motta Brandão Minatel. Ausente o Conselheiro Domingos de Sá Filho.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo relatório da decisão recorrida, fls. 1271/:1272:

Trata o presente processo de Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento de crédito presumido de IPI, no montante de R\$284.848,71, referente ao período que vai do 4º Trimestre de 2000 ao 2º Trimestre de 2004.

A unidade de origem, em procedimento fiscal tendente à verificação da exatidão do crédito apurado pela contribuinte, concluiu (Relatório Fiscal de fls. 1132/1136):

"Foi verificado no Receitanet que o contribuinte (...) não optou por apurar os créditos aqui analisados nos moldes da Lei nº 10.276/2001, originária da conversão da MP nº 2.202-1/2001, permanecendo a apuração segundo os ditames da Lei nº9.363/96.

Como consequência da opção acima descrita, o contribuinte deixa de receber créditos incidentes sobre:

- Energia Elétrica e combustíveis utilizados no processo industrial; e
- Prestação de Serviços decorrentes de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja contribuinte do IPI.

Considerando que o contribuinte apura seus resultados pelo Lucro Real, está obrigado a apurar o PIS (a partir de 01.12.2002) e a COFINS (a partir de 01.02.2004) de forma não cumulativa, passa a não ter direito sobre o crédito aqui pleiteado, conforme condições estabelecidas pelo art. 14 da Lei nº 10.833/2003, regulamentado pelo art. 32 da IN SRF nº 313/2003 (...).

(...) anexamos às fls. 1107/1116, planilhas onde detalhamos os insumos sobre os quais não concedemos créditos, por tratar-se de insumos importados ou não se enquadrarem nos termos do Parecer CST nº 65/79, ou seja que não se incorporam aos produtos fabricados nem são consumidos no processo de industrialização através de contato físico com os produtos fabricados. "

Tomando em conta o referido relatório fiscal, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Luís expediu o despacho decisório de fls. 1247/1253 reconhecendo parcialmente o pedido de ressarcimento, na importância de R\$ 89.949,38.

Cientificada em 22/09/2009 (fl. 1254), a contribuinte apresentou, em 15/10/2009, a manifestação de inconformidade de fls. 1256/1265, da qual consta:

a) Consoante explícito no despacho decisório atacado, foi negado à requerente o direito ao crédito presumido do IPI sobre energia elétrica e combustíveis consumidos em seu processo de industrialização. Analisado o memorial de cálculo confeccionado pela fiscalização, o qual embasou a edição do ato impugnado, percebe-se que também foram excluídos da base de cálculo do benefício em lide produtos intermediários e peças de reposição do maquinário da requerente que se desgastam fisicamente no decorrer do processo produtivo, como rolamentos, correias, molas etc.

b) O entendimento da fiscalização, entretanto, não se sustenta diante da análise da própria Lei nº 9.363/96, que estabeleceu o benefício fiscal com o expresso objetivo de ressarcir os produtores/exportadores dos custos decorrentes da incidência do PIS e da Cofins sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

c) Importante consignar que as atuais normativas que balizam a cobrança do PIS e da Cofins, às quais se sujeita a requerente, expressamente admitem a possibilidade de creditamento das referidas contribuições incidentes sobre a aquisição de combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, utilizados pelo contribuinte em sua produção. Desta forma, como a apuração do crédito presumido do IPI obedecerá às normas que regem a incidência do PIS e da Cofins e estas, atualmente, inserem combustíveis e energia elétrica no rol dos insumos que geram o crédito não-cumulativo, não há sentido em se interpretar diferentemente a Lei nº 9.363/96, diante da referida evolução legislativa.

d) Enquanto os materiais de uso e consumo são designados ou destinados à utilização que não está jungida diretamente ao processo produtivo, os insumos prestam-se justamente à fruição e absorção - ainda que parcial - na industrialização. A requerente, neste ponto, entende que os produtos cujo crédito foi glosado enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que utilizados diretamente no processo industrial. Assim, os produtos intermediários sofrem desgaste no processo de produção ou prestação de serviços. Refere doutrina.

e) Infere-se, pois, que a energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e demais produtos intermediários glosados inserem-se no conceito de insumo previsto na Lei nº 9.363/96, manifestando-se, em consequência, ilícita a restrição ao direito creditório. Cita julgados administrativos e jurisprudência.

Em face de tais alegações, requer a reforma do despacho decisório proferido pela unidade de origem "na parte em que procedeu à glosa da energia elétrica, dos combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizadas na fabricação do produto exportado".

A 3ª Turma da DRJ/BEL, mediante Acórdão nº 01-16.100, de 26 de janeiro de 2010, julgou improcedente a manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2000 a 30/06/2004

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 30/06/2004

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/1996. BASE DE CÁLCULO. AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO.

Geram o direito ao crédito, além dos bens que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "*stricto senso*", e material de embalagem), apenas aqueles 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 ser incluídos no ativo permanente.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA.

A Lei nº 10.276, de 2001, introduziu, alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 1996, permissivo para que a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias viesse a calcular o valor do crédito presumido do IPI utilizando-se de base de cálculo formada pela soma não só dos custos com aquisição de matérias primas, produtos intermediários e matérias de embalagem, mas também dos gastos com energia elétrica e combustíveis, observados requisitos específicos.

Cientificada da decisão recorrida em 14/04/2010, fls. 1278, a recorrente interpôs recurso voluntário em 20/04/2010, fls. 1279/1290, repisando os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade. Pede a reforma da decisão recorrida

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liduína Maria Alves Macambira, Relatora

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup>, cabe registrar que adoto o entendimento esposado pela autoridade julgadora *a quo* sobre os efeitos das decisões judiciais e administrativas sobre o caso em exame.

No tocante ao direito creditório, a decisão recorrida dividiu-se em duas etapas: matéria não impugnada e glosa de lubrificantes, peças de reposição e demais produtos.

No que diz respeito a parte da matéria não impugnada, permanece o entendimento esposado na decisão recorrida. Não merecendo qualquer reparo.

Assim, como já relatado, versa o presente processo de ressarcimento de IPI de crédito presumido. Passa-se a analisar o direito de a recorrente apurar o crédito presumido de IPI sobre as aquisições de energia elétrica, dos combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizadas na fabricação do produto exportado.

Sobre o direito a crédito presumido aplica-se os dispositivos legais transcritos a seguir:

Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, *verbis*:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

(...)

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: [...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

(...)

### **Combustíveis e Energia Elétrica**

No tocante às aquisições de combustíveis e de energia elétrica, incide a Súmula CARF nº 19, na consolidação efetuada por meio da Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, *in verbis*:

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 enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Tratando-se de matéria sumulada, deve ser aplicado obrigatoriamente o entendimento consolidado no âmbito administrativo, em razão de disposição regimental. Assim, mantém-se a exclusão das aquisições desses insumos uma vez que não são considerados produtos intermediários à luz da legislação do IPI. Esse é o entendimento a ser adotado, em razão de não ter a recorrente feita a opção pelo cálculo facultado pela Lei nº 10.276, de 2001.

### **Lubrificantes e peças de reposição e demais Produtos**

Transcrevo trecho do voto condutor da decisão recorrida que bem demonstrou que, para efeito de apuração de crédito presumido, a legislação que trata sobre matéria específica quais insumos podem ser incluídos na base de cálculo:

Alega a interessada que a totalidade dos insumos que adquire presta-se à fruição e absorção - ainda que parcial - na industrialização, bem como que os produtos intermediários sofrem desgaste no processo de produção, motivo pelo qual devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido.

No que concerne ao tema, impende consignar que a legislação que rege a matéria, para o efeito de cálculo do crédito presumido, não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, mas especificamente à matéria-prima, ao produto intermediário e ao material de embalagem (os quais são também insumos). Logo, para que a aquisição de tais produtos gere o direito ao crédito presumido, estes terão que se enquadrar em algum daqueles insumos citados.

(...)

A propósito, o Parecer Normativo CST nº 65/1979 esclarece que, dos insumos consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI. Ainda, para que se possa admitir o crédito em questão, não basta que tenha havido incidência do PIS/PASEP e da Cofins sobre os insumos adquiridos pelo contribuinte: haverá que restar demonstrado que esses insumos integraram o produto final ou foram consumidos ou se desgastaram em contato físico direto com estes mesmos produtos.

Em face destas premissas, constata-se, no caso concreto, a exatidão da glosa que alcançou peças de reposição (que em face de suas funções dizem respeito a partes, peças ou engrenagens mecânicas de máquinas que se encontram incorporados à instalação industrial) e lubrificantes (que correspondem a bens empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos), para os quais se faz irrelevante que se desgastem ou se consumam no processo fabril, conforme já elucidado acima.

Como se vê, não há previsão legal para a inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos valores correspondentes às aquisições de peças de reposição e lubrificantes.

Correto o entendimento da autoridade julgadora de primeira de instância em acompanhar o procedimento de apuração da unidade preparadora.

Considerando o trecho do voto da decisão recorrida, o exame dos autos e a legislação sobre a matéria *sub examine*, vê-se que não podem ser acolhidos os argumentos da recorrente. Sendo assim, minha compreensão sobre esse item é o mesmo da decisão recorrida, portanto, não cabe ser reformada.

Quantos aos “outros produtos” deveria a recorrente ter carreado aos autos as provas dos fatos que alega. É assim porque, em primeiro lugar, o ônus de provar fato constitutivo do direito creditório incumbe ao contribuinte que alega ter. O ônus da prova em nosso ordenamento jurídico é regulado pelo art. 333, I, do Código de Processo Civil. Em segundo lugar, o momento apropriado para se desincumbir de tal ônus é quando da interposição da manifestação de inconformidade, arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Trago à colação ensinamento do doutrinador Humberto Teodoro Júnior, apresentado em julgado anterior sobre a comprovação dos fatos alegados como condicionante de sua existência:

Analisando a situação da necessidade da prova, lembro a lição de Humberto Teodoro Júnior. “Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.”<sup>2</sup>

Não tendo a recorrente comprovado o direito alegado, assim deve prevalecer a decisão adotada pela autoridade julgadora *a quo*.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Liduína Maria Alves Macambira

