



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

Processo nº 10580.100113/2007-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.449 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria IPI
Recorrente Plástico Acalanto Indústria Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 20/01/2003 a 31/01/2005

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. COMBUSTÍVEL. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria referente ao método utilizado pela Autoridade Autuante para aferição dos insumos utilizados na produção de pantufas, em virtude da falta de interesse recursal e parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente

Substituto.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Fenelon Moscoso de Almeida e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de Auto de Infração (fls. 05/16) lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI relativo ao 2º e 3º decêndios de janeiro de 2003; 1º e 2º decêndios de junho de 2003; 3º decêndio de agosto de 2003; 2º e 3º decêndios de setembro; 1º, 2º e 3º decêndios de novembro de 2003; 1º, 2º e 3º decêndios de dezembro de 2003; 2 quinzena de março de 2004; e janeiro de 2005.

No item 001 do Auto de Infração, o autuante informa ter constatado que a contribuinte deu saída a produtos industrializados sem o respectivo destaque do IPI, objeto de 7 (sete) notas fiscais, conforme planilha às folhas 37/38 e Registro de Entradas à folha 39.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 18/21) que 2 (duas) notas fiscais (fls. 40/41) referem-se a saídas para exposição, com suspensão do imposto, em que não houve a comprovação do posterior retorno; para 3 (três) notas fiscais, não foi confirmado o internamento na Zona Franca de Manaus — ZFM, o que garantiria a isenção do IPI na saída; 1 (uma) nota fiscal refere-se a saída como bonificação, doação ou brinde sem o destaque do IPI; e 1 (uma) nota refere-se a remessa em demonstração, em cuja saída também não foi destacado o IPI.

O item 002 do Auto de Infração, conforme mencionado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 18/21), refere-se a "três pequenas diferenças de IPI não recolhido nem declarado em DCTF" referentes aos períodos 2-12/03, 2-03/04 e 01/05, conforme planilha à folha 42.

Quanto ao item 003 do Auto de Infração, refere-se a glosa de "créditos básicos" indevidamente considerados pela contribuinte, conforme planilha à folha 25, os quais, segundo o autuante, decorreram da não apresentação à fiscalização de 2 (duas) notas fiscais e do lançamento equivocado de crédito a maior em 1 (uma) nota fiscal (fls. 27/28).

Por fim, em relação ao item 004 do Auto de Infração, informa o autuante que a contribuinte creditou-se do IPI em desacordo com o regulamento do imposto — RIPI e com os termos da decisão judicial (fls. 228/237) proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.33.00.008098-4 (fls. 203/227), que permitiu o uso de créditos decorrentes das entradas de insumos não tributados, isentos e tributados à alíquota zero, conforme planilhas às folhas 25 e 29, sendo que, por tratar-se de matéria ainda sob exame do Poder Judiciário, o crédito tributário foi constituído com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional - CTN.

No que tange à inobservância do regulamento do imposto, a contribuinte se creditou do IPI incidente sobre o consumo de energia elétrica e gás natural no ano de 2003 (fls. 30/31), utilizados, segundo a própria contribuinte (fls. 149/152), para iluminação, operação de máquinas e produção de energia térmica, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumos "consumidos" no processo de industrialização, e cujas aquisições geram direito ao crédito do IPI, conforme dispõe o Parecer Normativo CST nº 65/79.

Quanto ao creditamento do IPI sobre a entrada de produtos sem alíquota do imposto, segundo o autuante, tanto a contribuinte quanto o juiz deixaram claro que deveria ser adotada a alíquota incidente sobre o produto industrializado vendido pelo estabelecimento, utilizando-se, por essa razão, a alíquota de 10% por cento, visto ser essa a alíquota de quase todos os produtos vendidos ("Relação de Itens que Constam no Faturamento" às folhas 48/54).

Contudo, parte significativa das vendas no ano de 2003 foi de pantufas, produto NCM 6217.90.00 tributado à alíquota zero (demonstrativo às folhas 33/34). Logo, entende o autuante que no cálculo de recuperação do IPI não deveria ser considerada a parcela dos insumos especificamente destinados àquele produto, ou então calcular o IPI total, excluindo-se posteriormente a parcela de crédito proporcional à razão representada pela venda de pantufas sobre a venda total de produtos industrializados pela fábrica.

Considerando-se que a "matriz insumoXproduto" fornecida pela contribuinte em relação às pantufas (fl. 35) evidencia que os insumos aplicados são os mesmos das planilhas de cálculo do crédito judicial, que utilizaram, como referência, uma alíquota de 10%, a fiscalização, para corrigir essa inconsistência, calculou a participação percentual em relação ao total dos créditos apropriados, "corrigindo o desbalanço matemático" (demonstrativo da glosa à folha 32).

Em relação à ação judicial proposta pela contribuinte, a sentença de primeiro grau, datada de 07/05/2003, contemplou o pedido da contribuinte em sua totalidade, sendo em 26/06/2003 os autos remetidos ao TRF da 1ª Região. Destaca o autuante que a contribuinte efetuou seu levantamento, num total de R\$ 717.308,76, e se creditou no RAIPI sob as rubricas — ainda que, segundo o autuante, "um tanto impróprias" — de "créditos extemporâneos" e "crédito presumido" (fls. 116/120), conforme informação da contribuinte à folha 26.

Ao final, foi efetuada a reconstituição da escrita fiscal (fls. 22/24), e os saldos devedores resultantes foram lançados de ofício.

Ao presente processo foram ainda anexados os seguintes documentos: Mandado de Procedimento Fiscal — MPF (fls. 01/02); "Relação dos Insumos Utilizados no Ano de 2003" (fls. 43/47); "Relação de Itens que Constam no Faturamento" (fls.

48/54); "Demonstrativo parcial dos cálculos dos créditos judiciais 09/00 a 06/03" (fls. 55/103); Termo de Início (fls. 121/125); outros termos lavrados durante a fiscalização (fls. 126/132); Relatório de Produção (fls. 133/148); RAIPI (fls. 154/200); Termo de Encerramento (fl. 249).

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 09/04/2007 (fl. 05) e apresenta em 08/05/2007 a impugnação de folhas 254/267, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

1. atividade desenvolvida pela contribuinte é intensivamente dependente da utilização de energia elétrica e gás natural, ambos não tributados, mas que se enquadram perfeitamente na hipótese de creditamento descrita no Regulamento do IPI;
2. O Parecer Normativo CST nº 65/79, invocado pela fiscalização para sustentar a autuação, cria exigência inexistente no RIPI, qual seja, o contato físico com o produto, exigência impossível de ser veiculada por intermédio de parecer normativo e que tem sido afastada pelas instâncias administrativas;
3. A porção de energia elétrica empregada na produção vem sendo incluída na base de cálculo do "crédito presumido" do IPI, utilizando-se da mesma proporção da energia total admitida no creditamento do ICMS;
4. A fórmula adotada pela fiscalização no cálculo do crédito a ser glosado é abusiva, ao arbitrar o valor da glosa mesmo quando fornecidos todos os elementos necessários à apuração efetiva do montante dos insumos aplicados na fabricação das pantufa, é imprecisa por utilizar bases temporais discrepantes, conduzindo a grave distorção no valor do crédito glosado;
5. Segundo a impugnante, o arbitramento em matéria tributária é técnica de aferição indireta da perspectiva mensurável do fato gerador, quando os mecanismos usuais de medição não possuem credibilidade suficiente para suportar a matéria de fato jurisdicada pelo lançamento, transcrevendo doutrina que corroboraria seus argumentos;
6. No presente caso, não há elemento algum apto a autorizar a desconsideração da escrita fiscal da empresa e a utilização excepcional do arbitramento, visto que a fiscalização em momento algum pôs em dúvida a idoneidade da escrita contábil ou a veracidade das informações prestadas, e, diferentemente do que consta no Auto de Infração, não há duas formas alternativas de apuração do crédito a ser glosado;
7. A fiscalização nem sequer alega a impossibilidade de aferição direta do crédito a ser glosado, pelo contrário, admite que lhe foram disponibilizados todos os elementos necessários ao cálculo, inclusive a matriz "insumoXproduto" das pantufas, e ainda assim optou por calcular o crédito por aferição indireta, sendo, portanto, ilegal o arbitramento e improcedente a autuação neste particular;
8. A metodologia adotada pelo autuante é falha, pois os créditos de origem judicial se originam das entradas de insumos nos anos de 2000 a 2003, enquanto que a relação "vendas totais/vendas

de pantufas" se refere apenas ao ano de 2003, nada autorizando a se deduzir que a referida relação seja a mesma em todo o período em que os créditos foram levantados;

9. A produção de pantufas foi episódica, visando atender à demanda de um único cliente, e fortemente concentrada no ano de 2003, o que desequilibrou o valor do estorno para maior, sendo que nos outros anos a venda de pantufas foi percentualmente muito inferior;

10. A impugnante elabora demonstrativos dos insumos consumidos na fabricação de pantufas no ano de 2003, com base nas fichas industriais do produto postas à disposição da fiscalização, afirmando que as matérias-primas despendidas na fabricação de pantufas totalizam R\$ 248.738,69, enquanto que a venda total do produto foi de R\$ 1.283.721,50, representando os insumos o percentual de 19,37% das saídas do produto no ano de 2003;

11. Das matérias-primas listadas, apenas a pelúcia é tributada à alíquota zero, e portanto foi indevidamente considerada como base de cálculo na apuração do crédito presumido judicial, visto que as demais são tributadas pelo IPI e o seu crédito pode ser perfeitamente aproveitado, independentemente de decisão judicial;

12. Assim, o único crédito a ser estornado é o que foi presumidamente calculado nas aquisições de pelúcia destinada à fabricação de pantufas, no valor de R\$ 104.998,06, e dado que o crédito presumido foi calculado à alíquota de 10%, deve ser estornado o valor de R\$ 10.499,81.

Às folhas 273/277 constam DARF relativos a períodos de apuração de 2003 recolhidos em 30/04/2007.

A Delegacia de Julgamento em Salvador proferiu decisão considerando a impugnação procedente em parte, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.

Período de apuração: 20/01/2003 a 31/01/2005

CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS ISENTAS, NÃO-TRIBUTADAS OU SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal de exigência de crédito tributário, implica a renúncia da discussão na esfera administrativa, tornando-se ela definitiva.

GÁS E ENERGIA ELÉTRICA. GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na

legislação aplicável do IPI, não abrangendo os produtos que não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado.

EXIGIBILIDADE SUSPensa. LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. MULTA DE OFÍCIO.

Cancela-se, por inaplicável, penalidade incidente sobre a parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por força de liminar em mandado de segurança.

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário no qual repisa todos os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade. Termina sua petição recursal requerendo que seja julgado procedente o recurso para cancelar o auto de infração e os débitos correspondentes.

A 2ª Turma da Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF converteu o julgamento em diligência com fim de identificar os insumos consumidos exclusivamente na fabricação de pantufas no ano de 2003.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador (BA) realizou a diligência proposta.

O recorrente tomou ciência da informação fiscal e não apresentou sua manifestação.

Os autos retornaram ao Colegiado para seguimento do rito processual.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto.

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade passo a análise por capítulo da decisão vergastada.

Insumos utilizados para fabricação de pantufas.

A Autoridade Fiscal apurou que o recorrente aduziu ao cálculo do crédito presumido do IPI valores de insumos destinados à fabricação de produtos tributados à alíquota zero, no caso, pantufas. O sujeito passivo busca a descon sideração do arbitramento utilizado pelo fisco para apuração do valor dos insumos utilizados na fabricação de produtos tributados com alíquota zero.

Entendo que esta matéria não faz parte da lide. Uma simples leitura do voto da instância *a quo* demonstra que a questão do método utilizado pela Autoridade Autuante na apuração do *quantum* de insumos foram utilizados pela recorrente na fabricação de pantufas restou decidido. Entendeu a Turma da DRJ, na ocasião, que descabia o arbitramento dos

valores dos insumos, uma vez que o valor poderia ter sido apurado de forma direta, em vista da documentação ofertada à Fiscalização na época do procedimento fiscal

Transcrevo parte do voto que ratifica esta afirmação:

Das 8 (oito) mercadorias produzidas pela empresa, 7 (sete) são tributadas pelo IPI à alíquota de 10%, utilizada pela autuada no cálculo do crédito do IPI apurado sobre as entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem não tributados ou tributados à alíquota zero.

Porém, as pantufas produzidas pela empresa — NCM 6217.90.00 — são tributadas à alíquota zero, conforme demonstrativo de saídas às folhas 33/34, sendo necessário se calcular o quantum do crédito do IPI indevidamente aproveitado pela contribuinte, incidente sobre a parcela dos insumos especificamente destinados àquele produto.

Ressalte-se, por oportuno, que à folha 267 a impugnante concorda com o estorno no valor de R\$ 10.499,81, restando sob litígio o valor de R\$ 48.742,06.

Assiste razão à impugnante ao contestar o método utilizado pela fiscalização na apuração do valor glosado do crédito do IPI. Conforme mencionado no Termo de Verificação Fiscal, e a partir de esclarecimentos prestados pela própria contribuinte (fl. 26), os valores escriturados a título de "crédito presumido" correspondem ao imposto presumidamente incidente sobre matérias primas e insumos isentos não tributados ou tributados à alíquota zero, ao passo em que os valores denominados de "crédito extemporâneo" correspondem a "parcela do crédito presumido decorrente de entradas anteriores à data da sentença que concedeu o direito citado".

Dos "créditos totais" informados à folha 29, R\$ 90.885,79 para o 2º decêndio de novembro, composto por R\$ 76.862,77 de crédito extemporâneo e R\$ 14.023,02 de crédito presumido, e R\$ 45.764,83 para o 3º decêndio de novembro, composto por R\$ 30.774,10 de crédito extemporâneo e R\$ 14.990,73 de crédito presumido, o autuante considerou a glosa no valor de R\$ 25.512,07 (2º decêndio) e R\$ 45.764,83 (3º decêndio), conforme coluna "créditos glosados".

Porém, considerando-se a razão representada pela venda de pantufas sobre a venda total de produtos industrializados pela fábrica, o autuante considerou no demonstrativo à folha 25 as glosas no valor de R\$ 31.660,09 (2º decêndio) e R\$ 27.581,78 (3º decêndio), totalizando os R\$ 59.241,87 calculados à folha 32.

Conforme anteriormente mencionado, parte das glosas efetuadas no Auto de Infração são de créditos "decorrentes de entradas anteriores à data da sentença que concedeu o direito citado", sem que reste evidenciado pelo autuante o cálculo exclusivamente sobre matérias primas e insumos utilizados na

Como bem afirmou a impugnante, os créditos de origem judicial decorrem das entradas de insumos nos anos de 2000 a 2003, enquanto que a razão "vendas totais/vendas de pantufas" se refere apenas ao ano de 2003, nada autorizando a se deduzir que a referida relação seja a mesma em todo o período em que os créditos foram levantados.

Mesmo ante o levantamento pelo autuante de todos os insumos utilizados na produção de pantufas, conforme demonstrativo à folha 35, incluindo a relação percentual entre os insumos gastos/valor total das vendas de pantufas, não restou demonstrado o quantum dos créditos indevidamente escriturados pela empresa, calculados sobre as entradas de matérias primas isentas, não tributadas ou tributadas à alíquota zero, utilizados na produção das pantufas.

Mais uma vez, assiste razão à impugnante ao afirmar que a fiscalização não alegou a impossibilidade de aferição direta do crédito a ser glosado, tendo admitido que lhe foram disponibilizados todos os elementos necessários ao cálculo, inclusive a matriz "insumoXproduto" das pantufas, e ainda assim optou por calcular o crédito por aferição indireta.

Como na peça recursal o recorrente se insurgiu apenas quanto ao método utilizado para aferição do valor dos insumos utilizados para fabricação de pantufas, e essa matéria foi concedida pela instância *a quo*, não vislumbro sucumbência do recorrente.

Ressaltado esse fato, é de conhecimento de todos que para o avanço à análise de mérito da matéria delimitada no momento da impugnação, deve-se investigar se foram observados os requisitos mínimos impostos por lei, cuja ausência implica a pronta inadmissão da peça recursal, sem que se investigue ser procedente ou improcedente a própria irresignação veiculada no recurso.

As atividades do julgador direcionadas para aferição da presença desses pressupostos recebem o nome de juízo de admissibilidade. Esse juízo antecede lógica e cronologicamente um outro subsequente juízo, qual seja o juízo de mérito, no qual é analisada a pretensão recursal.

O professor Barbosa Moreira observa que *a questão relativa à admissibilidade é, sempre e necessariamente, preliminar à questão de mérito. A apreciação desta fica excluída se àquela se responde em sentido negativo.*

Os requisitos viabilizadores do exame do mérito recursal são divididos pelo professor Barbosa Moreira em duas categorias: "requisitos intrínsecos (concernentes à própria existência do poder de recorrer) e requisitos extrínsecos (relativos ao modo de exercê-lo)". Alinham-se no primeiro grupo o cabimento, a legitimidade para recorrer, o interesse recursal e a inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer. O segundo grupo é composto pela tempestividade, a regularidade formal e o preparo.

Nem todos os requisitos de admissibilidade devem ser observados no âmbito do processo administrativo. Contudo, ao examinar a possibilidade de seguimento do recurso, o julgador administrativo deve estar atento para alguns dos requisitos, a saber: o interesse recursal, a legitimidade, a inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer, a regularidade formal e a tempestividade. Atendidos todos eles, fica permitida a análise do *meritum causae*.

Após esse breve intróito, regressando aos autos, não há sucumbência do recorrente na matéria que trata do método de quantificação dos insumos empregados na fabricação de pantufas. Não havendo sucumbência, a utilidade de parte do recurso que trata dessa matéria está prejudicada, pois não haverá situação mais favorável do que já foi conferido pela decisão recorrida. Sem a utilidade do recurso, quebra-se o binômio “necessidade-utilidade”, imprescindível para evidenciar o interesse recursal.

Nas linhas do professor Bernardo Pimentel:

O requisito de admissibilidade do interesse recursal está consubstanciado na exigência de que o recurso seja útil e necessário ao legitimado. O recurso é útil se, em tese, puder trazer alguma vantagem sob o ponto de vista prático ao legitimado. É necessário se for a única via processual hábil à obtenção, no mesmo processo, do benefício prático almejado pelo legitimado.

Araken de Assim define o interesse recursal:

O interesse em impugnar os atos decisórios acudirá ao recorrente quando visar à obtenção de situação mais favorável do que a plasmada no ato sujeito ao recurso e, para atingir semelhante finalidade, a via recursal se mostra o caminho necessário.

À luz dessa noção básica, o interesse em recorrer resulta da conjugação de dois fatores autônomos, mas complementares: a utilidade e a necessidade do recurso.

A utilidade do recurso estará caracterizada quando da interposição porventura cabível há de resultar ao recorrente situação mais favorável que a defluente do ato impugnado. A necessidade do recurso resta evidente quando apenas por meio dele o recorrente pode alcançar situação mais favorável.

Forte nestes argumentos não conheço da matéria referente ao método de quantificação dos insumos empregados na fabricação de pantufas por falta de interesse recursal.

Energia Elétrica.

Quanto à questão da energia elétrica e combustível utilizado no processo produtivo do recorrente, observo todos os demais requisitos de admissibilidade, de forma que conheço desta parte do recurso e passo a análise de mérito.

A questão da inclusão dos custos com energia e combustíveis na base de cálculo do crédito presumido do IPI previsto na Lei nº 9.363/96, já foi pacificada no Âmbito do CARF com a aprovação do enunciado de Súmula CARF nº 19, publicada no DOU de 22/12/2009, *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 se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Impende observar que as súmulas do Carf são de observância obrigatória, sob pena de perda de mandato. Portanto, nego o aproveitamento dos custos com aquisição de óleo diesel para fins de crédito presumido do IPI.

Forte nestes argumentos, não conheço da matéria referente ao método utilizado pela Autoridade Autuante para aferição dos insumos utilizados na produção de pantufas, em virtude da falta de interesse recursal, e na parte conhecida, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 19/08/2014

Gilson Macedo Rosenburg Filho.