



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

Processo nº 10935.001321/2009-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-000.287 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 11 de julho de 2018
Matéria IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.
Recorrente MARINI INDUSTRIA DE COMPENSADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

DESPESAS COM FRETE. O frete, quando incorporado ao insumo adquirido, passa a integrar o seu custo de aquisição, podendo integrar a base de cálculo do crédito presumido disposto na Lei nº 9.363/1996, na medida em que esteja vinculado à aquisição de mercadorias que dariam direito ao creditamento. Considerando que esta circunstância não restou comprovada nos autos e que o ônus da prova é do contribuinte, correta a glosa realizada.

DESPESAS COM LUBRIFICANTES. Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que sejam consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto em fabricação e que não sejam passíveis de ativação obrigatória (Parecer Normativo CST nº 65/79). Os lubrificantes, apesar de constituírem uma despesa necessária para o funcionamento do maquinário, não mantém contato físico direto com o produto fabricado.

DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. Correta a glosa realizada, visto que o contribuinte não atendeu aos ditames dispostos na legislação para que pudesse usufruir do direito ao crédito. O regime alternativo de apuração do crédito presumido prevê a inclusão na base de cálculo do benefício, os custos de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno, utilizados no processo industrial. No caso de impossibilidade da determinação dos referidos custos, deverá ser aplicado às despesas com energia elétrica e combustíveis o percentual obtido pela relação entre o custo de produção e o somatório dos custos e despesas operacionais do estabelecimento industrial.

DESPESAS COM MATERIAL DE EMBALAGEM.

Tendo em vista que o recorrente não trouxe qualquer elemento aos presentes autos apto a identificar precisamente qual a função e utilização da embalagem

que está em discussão, não se desincumbindo do seu ônus probatório, há de ser mantida a glosa realizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Alan Tavora Nem, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, à fl. 327/330 dos autos:

Trata-se de manifestação de inconformidade ante o Despacho Decisório nº 074/2009 proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel/PR, das fls. 270 a 278, que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação – PER/DCOMP nº 25352.44853.270807.1.1.01-2141 (fls. 3 a 57), referente ao crédito presumido do IPI apurado no 1º trimestre de 2007 nos termos da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, no valor de R\$ 170.658,96, reconhecendo como legítimo o valor de R\$ 139.981,43. Segundo o mesmo Despacho foram homologadas integralmente as compensações vinculadas ao referido crédito (DCOMP às fls. 68 a 78).

Conforme fundamentado no r. Despacho, as glosas de valores, que compunham a base de cálculo do crédito presumido, que levaram ao indeferimento parcial, dizem respeito aos seguintes itens:

a) fretes: “cujo credito não pode ser atribuído ao requerente, especialmente sobre aqueles cujo ônus da operação foi suportado/pago pelo remetente. Nesta condição, identificamos que todos os CTRC emitidos pelas transportadoras IMABRAN INDUSTRIA DE MADEIRA MATO BRANCO LTDA e J.E. PIRES DA SILVA & CIA LTDA estão com marcação expressa de que o pagamento do frete ocorreu na origem (pelo remetente), conforme estampado nos próprios documentos (cópia de comprovantes as fls. 176/238). Elaboramos o demonstrativo as fls. 156/159 que totaliza R\$ 30.340,49 para identificação dos valores que ainda devem ser excluídos do cálculo do crédito presumido,”;

b) energia elétrica: “O contribuinte limitou-se a apresentar o documento denominado "Processo Produtivo", que encontra-se apensado as fls. 124/127, onde dentre os produtos listados como insumos consumidos nas diversas fases do processo produtivo, inexistente referência a utilização de energia elétrica (bem como detalhamento de seu consumo, tipo de maquinário que eventualmente a empresa, procedimentos executados que implicam em consumo, sua medição, critério de

rateio, etc). Conforme demonstrativo as fls. 224, constatamos lançamento no Livro de Registro de Entradas, no trimestre de R\$ 57.266,13 e inclusão na base de cálculo do crédito presumido do mesmo valor. Assim, não obstante ao volume de faturas apontadas, sendo extremamente vago o seu possível emprego e mensuração, por ausência de lastro, tais valores serão integralmente glosados até eventual detalhamento e esclarecimento completo da questão.” (sic);

c) combustíveis e lubrificantes: “Para este item, aplicam-se igualmente todos os esclarecimentos tecidos para o tema "Energia Elétrica", até porque os combustíveis fazem parte do mesmo item II do art. 6º da IN-SRF 315/2003 anteriormente transcrito e da mesma forma também não constam detalhamento de seu consumo ou eventual emprego do diesel, gás e dos lubrificantes no documento denominado "Processo Produtivo" apresentado pela requerente (tipo de operação, maquinário, mensuração de consumo, em quais fases ou circunstâncias geram gastos). Neste caso, não obstante aos milhões em compras de combustíveis (diesel, gás e lubrificantes, que perfazem no trimestre R\$ 126.103,65 conforme demonstrativo as fls. 170 e NFs as fls. 171/175, apropriação pelo contribuinte as fls. 111), a única referência ao emprego específico de diesel citado no "processo produtivo" da empresa está assim indicada: "Impermeabilização das chapas: Nesta fase as chapas são banhadas com óleo diesel, para ajudar na impermeabilização." Descrição que não poderia ser mais vaga (sem qualquer esclarecimento sobre o volume de absorção específica por chapa, tonelada ou parâmetro de medida do consumo) e certamente nesta única fase/operação é incabível a absorção dos milhares de litros adquiridos no período. Fatos que, conjuntamente, motivaram a glosa destas aquisições do cálculo do crédito presumido.”;

d) embalagem de proteção e acondicionamento: “Devem ainda ser excluídos valores que não correspondem efetivamente aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização dos produto (consoante artigo 11º da Lei 9.779/99 e demais normas retro mencionadas), pois, conforme listagem apensada as fls. 216 e cópia de notas fiscais representativas as fls. 239/241, a requerente ao proceder suas vendas, utiliza para embalagem, não de apresentação, mas exclusivamente para transporte, para fins de acondicionamento e/ou proteção de suas placas durante a viagem até o destino ou para armazenagem, Fitas laqueadas, fitas poliéster e pallets (bases de madeira gradeada sobre o qual ocorre o empilhamento do produto fabricado, usado para facilitar no armazenamento, transporte e levantamento com empilhadeira), cujo valor das compras de tais materiais que representa no trimestre R\$ 12.408,40 (qualificados como despesas ou custos de venda/transporte/armazenagem, isto por ocorrer após o processo de fabricação), foi lançado indevidamente na base de cálculo do crédito.”.

A inconformidade da manifestante, das fls. 299 a 302, vem explanada nos seguintes termos:

1) quanto à glosa dos valores de fretes: “Para este item a glosa na base de cálculo, feita pelo auditor fiscal, no trimestre foi de R\$ 30.340,49, e é inadmissível, uma vez

que foi o contribuinte, e não o remetente, que suportou o ônus da operação conforme pode ser comprovado pelas cópias de comprovantes de pagamentos efetuados ao transportador, e, que anexamos para fazer prova ao relatado. O que de fato ocorreu foi um erro no preenchimento dos CTC's pelo transportador que assinalou o quadro "Frete por conta do Remetente" quando deveria ter assinalado "Frete por conta do Destinatário. Ora, o contribuinte não pode ser penalizado pelo erro de preenchimento feito por um funcionário da empresa transportadora.”

2) quanto à glosa dos valores de energia elétrica: “Os valores de base de calculo para energia elétrica foram integralmente glosados pelo auditor e seu montante foi de R\$ 57.266,13 no trimestre. Desqualificar o direito ao crédito sobre a energia elétrica pelo simples fato de sua utilização não estar descrita no processo produtivo é arbitrário por parte do auditor fiscal, uma vez que esta é a fonte de energia mais comumente utilizada no Brasil e que, inclusive, as faturas apresentadas são resultados da medição exclusiva da área da fábrica, sendo o consumo da área administrativa, medido e cobrado através de outras faturas, que não foram utilizadas para cálculo de crédito.”;

3) quanto à glosa dos valores de combustíveis e lubrificantes: “Os valores de base de calculo para combustíveis e lubrificantes também foram integralmente glosados pelo auditor e seu montante foi de R\$ 126.103,65 no trimestre. Também neste caso, desqualificar o direito ao crédito sobre combustíveis e lubrificantes pelo simples fato de sua utilização não estar descrita no processo produtivo é arbitrário por parte do auditor, uma vez que a fabricação de chapas de madeira compensada requer a utilização de maquinas pesadas, tais como tratores e munks para carregamento e descarregamento de toros de pinus, caminhões para o transporte, empilhadeiras para carregamento e descarregamento do produto pronto, e todas estas máquinas são movidas a óleo diesel. Também, no maquinário utilizado na fabricação do compensado, tais como tornos e prensas são utilizados lubrificantes para seu perfeito funcionamento. Portanto, é equivocada a afirmação do auditor de que "...é incabível a absorção dos milhares de litros adquiridos no periodo". Estaria, aqui o auditor, insinuando que o contribuinte esta "produzindo créditos"?

Nestes dois itens, entendemos que o contribuinte não pode ser penalizado pela omissão no preenchimento da descrição do "Processo Produtivo", porque não existe um formulário padrão determinado pela Receita Federal que indique quais dados e elementos devem ser descritos e até mesmo porque, pressupõem-se que, quando um auditor fiscal é designado para analisar um processo de crédito, ele está suficientemente informado quanto à atividade desenvolvida pelo contribuinte.”

4) quanto à glosa de valores de embalagem de proteção e acondicionamento: “Os valores de base de cálculo para material de embalagem também foram integralmente glosados pelo auditor e seu montante foi de R\$ 12.408,40 no trimestre. Ao desqualificar o direito ao crédito sobre o material de embalagem, mais uma vez o auditor, demonstra não conhecer o processo produtivo da fabricação de chapas de madeira compensada, pois, por se tratar de madeira destinada à construção civil, nosso produto não requer embalagem de apresentação, porém isto não quer dizer que o material utilizado não é de embalagem, já que a fita laqueada e a fita de poliéster são aplicadas na ultima etapa do processo de industrialização (ainda dentro da fábrica) e somente após esta aplicação, o produto embalado, agora chamado de caixa estará pronto para estocagem e posterior carregamento e transporte. Portanto, este material é consumido sim, durante o processo de fabricação, atendendo o Parecer Normativo CST n 65/79, citado pelo auditor.”

Encerra pedindo seja revisto o Despacho Decisório e acolhida a manifestação de inconformidade.

Com sua manifestação de inconformidade, o contribuinte juntou: i) PERDCOMP (fls. 03/78); ii) atos constitutivos da empresa (fls. 79/86); iii) documentação contábil e fiscal (fls. 87/125, 130/161, 173/269, 280/290, 313/321) iv) documentos descritivos do processo produtivo (fls. 126/129); decisão judicial (fls. 162/166); v) cópia de e-mails (fls. 167/172); vi) despacho decisório (fls. 270/278); vii) laudo técnico (fls. 322/323).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

DESPESAS COM FRETE. Para efeito do cálculo do crédito presumido, o ICMS não será excluído dos custos de MP, de PI, de ME, da energia elétrica e dos combustíveis, bem assim os valores do frete e seguro, desde que cobrados ao adquirente. Contudo, no caso de frete pago a terceiros (compra FOB, por exemplo), em que o transporte for efetuado por pessoa jurídica (contribuinte de PIS/Pasep e Cofins), com o Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à nota fiscal de aquisição, admite-se que o frete integre a base de cálculo do crédito presumido, circunstância essa não comprovada nos autos.

DESPESAS COM LUBRIFICANTES. A legislação de regência do benefício prevê que será utilizada subsidiariamente a legislação do IPI para aplicação dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Os lubrificantes, apesar de constituírem uma despesa necessária para o funcionamento do maquinário, não integram efetivamente o produto final, pois sua eventual perda de propriedades físicas e químicas não é em função de ação diretamente exercida no produto fabricado.

DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. O regime alternativo de apuração do crédito presumido prevê a inclusão na base de cálculo do benefício, os custos de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno, utilizados no processo industrial. No caso de impossibilidade da determinação dos referidos custos, deverá ser aplicado às despesas com energia elétrica e combustíveis o percentual obtido pela relação entre o custo de produção e o somatório dos custos e despesas operacionais do estabelecimento industrial.

DESPESAS COM MATERIAL DE EMBALAGEM. O material de embalagem cujo crédito é admitido na legislação do IPI é o utilizado na operação que importe em alterar a apresentação do produto salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 13/04/2016 (vide termo de ciência por abertura de mensagem à fl. 340 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 13/05/2016 (fls. 341 e 350), Recurso Voluntário (fls. 342/349).

Em seu recurso, o contribuinte alega, em síntese, que discute a possibilidade de creditamento de IPI sobre os bens que, apesar de não se integrarem ao novo produto, consomem-se no processo produtivo, sendo imprescindíveis a ele, razão pela qual são lançados na contabilidade da empresa como custos decorrentes de despesas sujeitas à tributação. Esses bens são: energia elétrica, embalagens de proteção e acondicionamento, combustíveis e lubrificantes, frete na transferência de insumos.

Pediu, por fim, o reconhecimento do direito ao crédito de IPI sobre os bens tratados no recurso. Não juntou novos documentos.

Os autos, então, vieram-se conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima narrado, a presente demanda versa sobre pedido de ressarcimento relativo a crédito presumido de IPI no que tange às despesas incorridas com os seguintes itens: (i) frete; (ii) lubrificantes; (iii) energia elétrica e combustíveis; e (iv) embalagem. Em sua defesa, o contribuinte defende que as despesas realizadas com os referidos itens são incorridas para a "consecução de sua atividade fim", concorrendo para a formação de sua receita/faturamento.

De início, é possível perceber que o contribuinte, em sua defesa, traz argumentação que não possui relação com a legislação de IPI no que tange às hipóteses em que o creditamento é admitido. Como é cediço, a legislação do IPI possui regramento mais restrito do que o disposto na legislação do PIS e COFINS e do IRPJ.

Ademais, é importante mencionar que, nos pedidos de compensação/ressarcimento, incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.

Feitas essas considerações preliminares, passo à análise acerca da comprovação do direito creditório do contribuinte quanto a cada um desses itens.

I. Da glosa dos fretes

No que concerne às despesas com frete, a DRJ entendeu, em resumo, que o frete pago a terceiros poderia integrar a base de cálculo do crédito presumido, desde que o Conhecimento de Transporte estivesse vinculado à nota fiscal de aquisição, o que não teria sido comprovado pelo contribuinte no caso dos presentes autos. É o que se extrai dos fundamentos a seguir colacionados:

Da glosa dos fretes

O art. 1º da Lei nº 9.363/1996, estabelece que a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo. O art. 2º da mesma Lei estabelece como base de cálculo do crédito presumido o valor total das aquisições dos referidos insumos. A Lei 10.276/2001, inovou, ao permitir a opção por regime alternativo ao cálculo do benefício, o qual inclui os gastos com energia elétrica, combustíveis e custos de industrialização por encomenda. No entanto, no que se refere ao frete, verifica-se que a aquisição de prestação de serviço de transporte, por si só, não se enquadra em quaisquer das hipóteses de incidência, seja do regime originalmente instituído pela Lei nº 9.363/96, seja pelo regime alternativo estabelecido na Lei 10.276/2001.

Assim, quanto à exclusão do valor relativo à aquisição de serviço de transporte (frete), importa considerar que, por se tratar de despesa acessória, o custo

com transporte somente integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI se for cobrado do adquirente, ou seja, estiver incluído no preço do produto. Admite-se, ainda, no caso de frete pago pelo adquirente a terceiros que sejam pessoas jurídicas contribuintes do PIS e COFINS, que o seu valor integre a base de cálculo do crédito presumido desde que o “conhecimento de transporte” emitido seja vinculado única e exclusivamente à nota fiscal de aquisição do insumo.

Nesse sentido, há o entendimento manifestado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante um de seus Informativos Internos (Boletim Central nº 147, de 04/08/1998), quando da formulação de “Perguntas e Respostas sobre Crédito Presumido do IPI”, que, embora não tenha sido veiculado no Diário Oficial da União, apresenta os devidos esclarecimentos sobre a matéria em litígio. Com efeito, segundo o referido boletim, a teor da resposta ao quesito 2.8, “... *no caso de frete pago a terceiros (compra FOB, por exemplo), em que o transporte for efetuado por pessoa jurídica (contribuinte de PIS e COFINS), com o Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à Nota Fiscal de aquisição, admite-se que o frete integre a base de cálculo, bem como as parcelas do CP*”.

No mesmo sentido, é a manifestação contida no Manual Perguntas e Respostas - DIPJ/2007 que no TÍTULO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, assim dispôs:

“014 O ICMS, o frete e o seguro integram o valor das matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) utilizados na produção para efeito da apuração do crédito presumido do IPI de que tratam a Lei nº 9.363, de 1996, e a Lei nº 10.276, de 2001?”

As despesas acessórias, inclusive frete, somente integram a base de cálculo do benefício se forem cobradas do adquirente, ou seja, se estiverem incluídas no preço do produto. Com relação ao ICMS o mesmo integra o custo de aquisição.

No caso das transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o frete e as despesas acessórias nunca integrarão a base de cálculo do crédito presumido, nem quando forem decorrentes de remessa para industrialização fora do estabelecimento - hipóteses que não configuram aquisição de MP, PI, e ME, mas, meramente, custo de produção.

No caso das aquisições, as despesas acessórias e o frete somente integram a base de cálculo do crédito presumido quando cobradas do adquirente, ou seja, quando estiverem incluídas no preço do produto.

Contudo, no caso de frete pago a terceiros (compra FOB, por exemplo), em que o transporte for efetuado por pessoa jurídica (contribuinte de PIS/Pasep e Cofins), com o Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à nota fiscal de aquisição, admite-se que o frete integre a base de cálculo do crédito presumido.

Por decorrência, nos casos em que o frete foi pago a terceiros, sendo o transporte efetuado por pessoa jurídica (contribuinte de PIS/Pasep e Cofins), com o Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à Nota Fiscal de aquisição, admite-se que o frete integre a base de cálculo do crédito presumido. Esclareça-se que citada orientação teve por base normativa o art. 18 da Instrução Normativa SRF nº 420, de 10 de maio de 2004, que dispõe:

“Art. 18. Para efeito do cálculo do crédito presumido, o ICMS não será excluído dos custos de MP, de PI, de ME, da energia elétrica e dos combustíveis, bem assim os valores do frete e seguro, desde que cobrados ao adquirente.”

Considerando-se a orientação retro mencionada, para ter direito à inclusão do frete pago na aquisição de MP, PI e ME na base de cálculo do crédito presumido necessária se faz a comprovação da sua inclusão na nota fiscal de aquisição dos insumos ou da vinculação entre os conhecimentos de transporte e as notas fiscais de aquisição, fato que não foi demonstrado com a documentação acostada aos autos porquanto há de ser mantida a glosa.

Concordo com a conclusão apresentada acima. Embora entenda que o valor despendido com frete incorpora-se ao insumo adquirido, passando a integrar o seu custo de aquisição para o efeito do cálculo do crédito presumido disposto na Lei nº 9.363/1996, considerando que, nos presentes autos, não houve por parte do contribuinte comprovação de que o frete em questão estava vinculado à aquisição de mercadorias que dariam direito ao creditamento, entendo que a conclusão constante da decisão da DRJ restou acertada.

Nesse mesmo sentido, tem entendido este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se extrai da decisão da Câmara Superior, abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. FRETE. POSSIBILIDADE.

Incluem-se no cálculo do crédito presumido de IPI os valores dos fretes cobrados do Recorrente, referentes às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos exportados, **cujas notas fiscais de aquisição se encontram identificadas nos documentos comprobatórios da prestação do serviço de transporte.**

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco (Súmula nº 411/STJ). Em tais casos, a correção monetária, pela taxa SELIC, deve ser contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art.24 da Lei nº11.457/07), nos termos do REsp 1.138.206/RS. (Acórdão nº 9303-006.466 de 13/03/2018). (Grifos apostos).

Faço, contudo, apenas uma ressalva quanto aos fundamentos constantes tanto da decisão da DRJ, quanto do voto em embasou a ementa acima colacionada, ambos fundados na pergunta 014 do Capítulo XX do Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica, visto que penso que a vinculação entre o frete em questão e as mercadorias transportadas poderia ser realizada, também, por outros meios de prova além do "Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à nota fiscal de aquisição".

II. Da glosa de lubrificantes

Quanto às despesas com lubrificantes, a DRJ entendeu que, apesar destas representarem uma despesa necessária para o funcionamento do maquinário, não integram efetivamente o produto final, visto que a eventual perda de suas propriedades físico e químicas não é função de ação diretamente exercida no produto fabricado. Por concordar com a conclusão ali apresentada, transcrevo-a a seguir, adotando-a como razão de decidir:

O parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363, de 1996, prescreve que será utilizada subsidiariamente a legislação do IPI para aplicação dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

O Regulamento do IPI de 2002 (Decreto nº 4.544 de 26 de dezembro de 2002), vigente no período em questão, prescrevia:

“Art. 164. 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 MP, PI e ME,, 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;

.....”

O Parecer Normativo CST nº 65/79, interpretando, na época, o disposto no art. 66 do Ripi/79, cuja base legal era o mesmo art. 25 da Lei nº 4.502, de 1964, estabelece que:

*“11. Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final, (matérias-primas e produtos intermediários, ‘stricto-sensu’, e material de embalagem), 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 de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.”* (grifou-se)

Dentre os bens considerados como insumo estão a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem. Para o Dicionário Eletrônico Aurélio – Século XXI, matéria-prima é *“A substância bruta principal e essencial com que é fabricada alguma coisa”*.

Os produtos intermediários são produtos que já tiveram, aplicados em si, algum trabalho de transformação e que não mais se encontram na condição bruta (de matéria-prima). Não correspondem, todavia, a produtos finais do processo produtivo da indústria.

Elucidadoras são as definições de “matéria-prima” e de “produtos intermediários” trazidas por Maria Lúcia Américo dos Reis e José Cassiano Borges, em “O IPI ao alcance de todos”, 1ª ed., Rio de Janeiro, Edição Revista Forense, 1999, ps. 30 e 34, respectivamente:

“Matéria-prima

Matéria-prima é, em geral, toda substância com que se fabrica algum produto e que passa a integrar o mesmo, perdendo suas características originais.

.....

Produto intermediário

É aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, em geral sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura. Exemplo: pneumático, na indústria automobilística; dobradiça, na indústria de marcenaria; calcário, integrante do produto cimento.” (grifou-se)

O quarto grupo incluído na definição de insumos para a fabricação são aqueles bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Definitivamente, este não é o caso dos lubrificantes, pois apesar de constituírem uma despesa necessária para o funcionamento do maquinário, não integram efetivamente o produto final. Em outras palavras, sua eventual perda de propriedades físicas e químicas não é em função da ação diretamente exercida no produto fabricado, razão pela qual deve ser mantida a glosa em relação a esse item, independente de sua quantificação.

Ainda sobre este tema, não é demais ressaltar que, embora muito já se tenha discutido acerca do direito creditório de IPI no que concerne aos produtos intermediários que, embora participem do processo produtivo, não se interam ao produto em fabricação, o Parecer Normativo CST nº 65/79 veio justamente dirimir as controvérsias até então existentes, ao assim dispor:

A partir da vigência do RIPI/79, "ex vi" do inciso I de seu artigo 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST n. 181/74. ”

Nessa mesma linha tendo sido o entendimento das decisões deste Conselho, a exemplo da passagem a seguir colacionada:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2003 a 31/03/2004

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos pedidos de compensação/ressarcimento, incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.(...)

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que sejam consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto em fabricação e que não sejam passíveis de ativação obrigatória. Parecer Normativo CST nº 65/79.

Mantenho, portanto, a decisão recorrida neste ponto.

III. Da glosa de energia elétrica e combustíveis

No que tange às despesas com energia elétrica e combustíveis, melhor sorte não assiste ao recorrente. Isso porque, como é cediço, a súmula nº 19 do CARF pacificou o

entendimento de que tais despesas não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário para fins de integrar a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/1996:

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.

Nesse contexto, afastado tal enquadramento, resta-nos, então, analisar se possuiria o contribuinte direito ao creditamento nos moldes do disposto na Lei nº 10.276/2001. E, sobre este tema, penso que a DRJ decidiu corretamente, ao assim dispor:

Definido que tais itens não se enquadram no conceito de “insumo” para fins de apuração do crédito presumido, tem-se que, a partir da edição da Medida Provisória nº 2.002, de 2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.276, de 2001, foi criada uma forma alternativa de cálculo do benefício, onde foi inserida a previsão de aproveitamento da energia elétrica e combustíveis, conforme abaixo transcrito:

“Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, (...).

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

.....

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a contar de sua regulamentação pela Secretaria da Receita Federal.” (grifou-se)

A Instrução Normativa SRF nº 420, de 2004, vigente no período objeto do ressarcimento, regulamentou a nova forma de apuração, conforme segue:

“Apuração e Utilização do Crédito Presumido

Art. 6º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no art. 1º:

.....

II - de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno, utilizados no processo industrial;

.....

§ 1º No caso de impossibilidade da determinação dos custos referidos no inciso II, deverá ser aplicado às despesas com energia elétrica e combustíveis o percentual obtido pela relação entre o custo de produção e o somatório dos custos e despesas operacionais do estabelecimento industrial.

§ 2º Não coincidindo o período de faturamento dos custos referidos no inciso II com o período de apuração do crédito presumido, deverá ser feita apropriação pro rata. (grifou-se)

Com efeito, verificou-se inobservância do dispositivo acima transcrito segundo o qual, no caso de impossibilidade de determinação dos custos de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno, utilizados no processo industrial, deverá ser aplicado às despesas com energia elétrica e combustíveis o percentual obtido pela relação entre o custo de produção e o somatório dos custos e despesas operacionais do estabelecimento industrial, razão pela qual resta correta a glosa.

Nego, portanto, o direito creditório também no que se refere a este item.

IV. Da glosa de embalagem de proteção e acondicionamento

Por fim, no que concerne às despesas com material de embalagem, entendeu a DRJ, conforme fundamentos a seguir transcritos, que o material de embalagem cujo crédito é admitido na legislação do IPI é o utilizado na operação que importe em alterar a apresentação do produto, não sendo admitido quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria:

A glosa em voga alcançou a aquisição de produtos que segundo o fisco a requerente ao proceder suas vendas, utiliza para embalagem, não de apresentação, mas exclusivamente para transporte, para fins de acondicionamento e/ou proteção de suas placas durante a viagem até o destino ou para armazenagem (fitas laqueadas, fitas poliéster e pallets). Por sua vez a manifestante defende que por se tratar de madeira destinada à construção civil, seu produto não requer embalagem de apresentação, porém isto não quer dizer que o material utilizado não é de embalagem, já que a fita laqueada e a fita de poliéster são aplicadas na ultima etapa do processo de industrialização (ainda dentro da fábrica) e somente após esta aplicação, o produto embalado, agora chamado de caixa estará pronto para estocagem e posterior carregamento e transporte.

Conforme já visto que será utilizada subsidiariamente a legislação do IPI para aplicação do conceito de material de embalagem. Para elucidar a questão recorre-se ao prescrito no Regulamento do IPI de 2002 que assim dispõe:

CAPÍTULO II

DOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Seção I

Disposição Preliminar

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Seção II

Da Industrialização

Características e Modalidades

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

.....

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, **salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria** (acondicionamento ou reacondicionamento); ou (grifei)*

.....

Embalagens de Transporte e de Apresentação

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos.

..... (grifei)

Depreende-se da leitura dos dispositivos, em confronto com os autos, que os materiais adquiridos destinam-se tão somente ao acondicionamento para transporte, não se subsumindo ao conceito de material de embalagem de que trata a legislação do IPI para fazerem jus ao crédito do imposto e, por consequência, ao crédito presumido, pelo que resta correta a glosa.

Sobre este tema, embora haja certa polêmica sobre os tipos de embalagem que poderiam gerar direito a crédito do IPI, verifica-se que o contribuinte não trouxe qualquer elemento aos presentes autos apto a identificar precisamente qual a função e utilização da embalagem que está em discussão. Sobre este assunto, trouxe, em seu recurso voluntário, apenas a seguinte informação:

O mesmo se entende com relação aos valores referentes à embalagens de proteção e acondicionamento, pois ao desqualificar o direito ao crédito sobre o material de embalagem, mais uma vez o auditor, demonstra não conhecer o processo produtivo da fabricação de chapas de madeira compensada, pois, por se tratar de madeira destinada à construção civil, nosso produto não requer embalagem de apresentação, porém isto não quer dizer que o material utilizado não é de embalagem, já que a fita laqueada e a fita de poliéster são aplicadas na última etapa do processo de industrialização (ainda dentro da fábrica) e somente após esta aplicação, o produto embalado, agora chamado de caixa estará pronto para estocagem e posterior carregamento e transporte. Portanto, este material é consumido, sim, durante o processo de fabricação, atendendo o Parecer Normativo CST nº 65/79.

Entendo, porém, que a alegação genérica do contribuinte, sem respaldo de qualquer documentação específica atestando a destinação dos materiais de embalagem objeto de glosa, não logra comprovar o suposto direito creditório alegado.

Nesse contexto, entendo que o contribuinte não de desincumbiu do seu ônus de comprovar o direito creditório alegado.

V. Da conclusão

Diante das razões acima expostas, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora