



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.001323/2009-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.191 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2020
Recorrente MARINI INDUSTRIA DE COMPENSADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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 mantêm contato físico direto com o produto fabricado.

DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI as despesas de combustíveis e energia elétrica, não detalhados e com seus custos individualizados no processo produtivo.

DESPESAS COM MATERIAL DE EMBALAGEM.

Tendo em vista que o recorrente não trouxe qualquer elemento ao presente auto apto a identificar a embalagem para utilização no processo produtivo e sim que servia para acondicionamento e transporte dos produtos, há de ser mantida a glosa realizada.

AQUISIÇÕES COM SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA PIS E DA COFINS. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Hécio Lafeta Reis, Laercio Cruz Uliana Junior, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Mara Cristina Sifuentes.

Relatório

Faço uso do relatório produzido pela DRJ que bem relatou o caso:

A menção à numeração das folhas diz respeito à versão digitalizada do processo.

Trata-se de manifestação de inconformidade ante o Despacho Decisório nº 076/2009 proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel/PR, das fls. 362 a 370, que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação – PER/DCOMP nº 20100.60641.310108.1.1.01-8038 (fls. 4 a 80), referente ao crédito presumido do IPI apurado no 3º trimestre de 2007 nos termos da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, no valor de R\$ 508.602,09, reconhecendo como legítimo o valor de R\$ 293.267,37. Segundo o mesmo Despacho foi cancelada pelo contribuinte a declaração de compensação vinculada ao referido crédito.

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 crédito não pode ser atribuído ao requerente, especialmente sobre aqueles cujo ônus da operação foi suportado/pago pelo remetente na origem. Nesta condição, identificamos que os CTRC (Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas) emitidos pelas transportadoras listadas no demonstrativo as fls. 325/331, 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. 236/299). Elaboramos o demonstrativo as fls. 325/331 que totaliza R\$ 126.285,43 para identificação dos fretes e valores que ainda devem ser excluídos do cálculo do crédito presumido neste trimestre.”;

b) energia elétrica: “O contribuinte limitou-se a apresentar o documento denominado “Processo Produtivo”, que encontra-se apensado as fls. 194/197, 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. 332, constatamos lançamento no Livro de Registro de Entradas, no trimestre de R\$ 79.518,60 e inclusão na base de cálculo do crédito presumido do mesmo valor. Encontra-se as fls. 233/235 cópia de algumas destas faturas. 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\$ 110.221,33 conforme demonstrativo as fls. 334 e NFs as fls. 223/229, apropriação pelo contribuinte as fls. 182), 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 produtos (consoante artigo 11º da Lei 9.779/99 e demais normas retro mencionadas), pois, conforme listagem apensada as fls. 333 e cópia de notas fiscais representativas as fls. 230/232, 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\$ 53.121,44 (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.”;

e) insumos adquiridos com suspensão: “Observa-se que o contribuinte até o final do primeiro trimestre deste ano, das compras de insumos com direito a créditos (incluídas nos CFOP 1101 e 2101), procedia a exclusão daquelas mercadorias adquiridas com suspensão tributária (IPI, PIS e COFINS, em regime Drawback, conforme estampado nas cópias de NFs apensadas as fls. 336/341 para ilustração e conforme indicado na planilha as fls. 184, que representava o valor de R\$ 514.009,86 sendo R\$ 169.638,38 em janeiro, R\$ 175.557,09 em fevereiro e R\$ 168.814,39 em março), oriundas de compras junto a empresa Synteko Produtos Químicos S/A (basicamente material utilizados na colagem das placas), entretanto, à partir do segundo trimestre deixou de executar esta providência. Conforme levantamento apontado as fls. 335, tais aquisições representam neste trimestre R\$ 454.398,40.”.

A inconformidade da manifestante, das fls. 381 a 385, 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\$ 126.285,43, 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 cálculo para energia elétrica foram integralmente glosados pelo auditor e seu montante foi de R\$ 79.518,60 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 cálculo para combustíveis e lubrificantes também foram integralmente glosados pelo auditor e seu montante foi de R\$ 110.221,33 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 máquinas pesadas, tais como tratores e montadoras 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 período". Estaria, aqui o auditor, insinuando que o contribuinte está "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\$ 53.121,44 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 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 n 65/79, citado pelo auditor.”;

5) quanto à glosa dos insumos adquiridos com suspensão: “Observa-se aqui o descuido do auditor fiscal ao efetuar a glosa destes valores, pois não atentou para o fato de que sobre as aquisições de resina (insumos em questão) no período inexistia o regime de Drawback. Este regime foi concluído e o contribuinte passou a adquirir a resina sem qualquer suspensão de Pis ou Cofins. A suspensão que se manteve foi a de IPI, pois o contribuinte é empresa preponderantemente exportadora e goza deste benefício. Para comprovação do exposto, anexam-se as cópias de todas as notas fiscais que compõem a base de cálculo glosada, e, também, algumas cópias das notas fiscais que foram excluídas anteriormente, para que se possa fazer uma comparação entre as mesmas.

Atenta-se aqui, para o cuidado que o contribuinte tem ao calcular seus créditos, expurgando o que não está previsto na legislação, pois não é de seu interesse buscar nenhum crédito que não lhe é de direito.”.

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

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

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, dos 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.

AQUISIÇÕES COM SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA PIS E DA COFINS. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário que passamos a julgá-lo.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3201-007.191 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.001323/2009-70

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A controvérsia a ser tratada nestes autos esta na homologação parcial do Pedido do Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação – PER/DCOMP nº 20100.60641.310108.1.1.01-8038 (fls. 4 a 80), referente ao crédito presumido do IPI apurado no **3º trimestre de 2007** nos termos da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, no valor de R\$ R\$ 508.602,09, reconhecendo como legítimo o valor de R\$ 293.267,37.

O motivos de glosa foram devidamente tratados pela DRJ bem como são as razões do Recurso voluntário, conforme abaixo verificamos.

Das glosas dos fretes

As despesas relacionas ao frete de mercadorias foram glosadas pela fiscalização e mesmo após a manifestação de inconformidade foram mantidas pelo julgador de piso pelos seguintes fundamento:

DRJ: (...) 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 necessário 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.(...)

A recorrente pro sua vez alega em seu recurso que:

RV: (...) Ademais, o custo do transporte para elaboração do produto deve ser considerado como parte integrante do custo da mercadoria. Desta forma, os valores gastos com frete são contabilmente lançados como “custos” para a empresa. Assim, a possibilidade do seu creditamento esta no fato de constituir em despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição. Logo, o direito ao seu creditamento é medida que se impõe.(...)

Ademais, logicamente 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, conforme já provado nos autos.

Dado que o Recurso Voluntário afirma haver comprovação nos autos de que o frete foi despesa suportada pela recorrente cabe revisitar os “conhecimentos de transporte rodoviário de cargas” de fls. 243/304, nos quais todos constam como frete pago pelo prestador do serviço.

Para esses CTRC, ainda em manifesto de inconformidade (fls.381/385) foi alegado que tratou-se de um erro de preenchimento que assinalou equivocadamente o campo “frete por conta do remetente” quando deveria ter assinalado “frete por conta do destinatário”. Ocorre que esse equívoco se deu em todos os formulários, não sendo crível que tenha se tratado de um mero descuido já que repetidas vezes e em sequência.

Sendo assim, nego provimento ao pedido visto que não esta devidamente comprovado que a despesa tenha sido suportada pelo recorrente.

Das glosas de lubrificantes, energia elétrica e combustível.

As glosas referentes a lubrificantes, energia elétrica e combustível serão tratadas em conjunto. Assim o recorrente destacou:

No desenvolvimento de sua atividade produtiva, adquire diversas matérias-primas, produtos intermediários, materiais e serviços que são agregados no processo de fabricação e comercialização.

Dentre eles, estão as despesas realizadas com combustíveis, lubrificantes, fretes, energia elétrica, bem como a aquisição de embalagem de proteção e acondicionamento, e insumos de resina, realizados para a consecução dos serviços (consecução de sua atividade fim), concorrendo para formação de sua receita/faturamento.

O julgador de piso ao tratar dos lubrificantes, manteve a glosa por entender que não faz parte do conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, vejamos:

DRJ: (...) 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.

E no que se refere as despesas com energia elétrica e combustíveis, a DRJ justificou a manutenção da glosa na não observação do comando contido na Instrução normativa SRF n.º 420 de 2004, vigente no momento do pedido de ressarcimento.

“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)

DRJ: 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.

Observo que o documento de fls. 197/200 denominado de “processo produtivo” não quantifica determinando de forma específica a utilização dos lubrificantes, energia elétrica e combustível, nesse ponto entendo que falta clareza quanto ao emprego dos referidos produtos no processo de industrialização do produto fim. Observo ainda que mesmo sendo advertido desde o início da apuração quanto a necessidade de detalhamento do processo produtivo e da utilização desses produtos, o recorrente sustenta seu recurso em argumentos genéricos, conforme pode-se constatar do trecho que acima foi destacado.

Por isso entendo que assiste razão o julgador de piso e no mesmo sentido a jurisprudência do CARF já se manifestou, conforme se pode notar no acórdão n.º 3201-004.670, de relatoria da ilustre Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, proferido na sessão de julgamento de 13 de dezembro de 2018.

(...)

Nesse ponto, não se socorre a Recorrente de igual sorte. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, em se tratando de benefício fiscal, o crédito presumido do IPI não pode ser calculado sobre bens que não se agreguem ao produto final. Veja-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CAUSA EM QUE SE DISCUTE O CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI, COMO RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS, DE QUE TRATA A LEI 9.363/96.

EMPRESA PRODUTORA E EXPORTADORA DE SUCO DE LARANJA CONCENTRADO E CONGELADO. VALORES DOS COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NAS CALDEIRAS E DOS REAGENTES QUÍMICOS DE LIMPEZA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL FIRMADA POR ESTA CORTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

III. A Primeira Turma desta Corte, ao julgar o REsp 529.577/RS, deixou assentado que "o art. 1º da Lei 9.363/96 disciplina o reconhecimento do direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI somente em relação às mercadorias agregadas em processo produtivo a produto final destinado à exportação. A desoneração da carga tributária, como benefício fiscal, e em exceção à regra geral que é a incidência dos tributos que gerarão o crédito presumido, deve ser interpretada nos exatos termos da previsão legal, sem ampliação ou redução de seu alcance" (STJ, REsp 529.577/RS, Rel.Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJU de 14/03/2005).

IV. No mesmo sentido a Segunda Turma do STJ, a partir do julgamento do REsp 1.049.305/PR (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 31/03/2011), firmou o entendimento de que **"a energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel (combustíveis em geral) consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de 'matérias primas' ou 'produtos intermediários' para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito**

presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º da Lei 9.363/96". No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.222.847/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 01/04/2011; REsp 816.496/AL, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/06/2012; REsp 1.331.033/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 09/04/2013; AgRg no AREsp 843.844/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/05/2016; AgRg no REsp 1.493.176/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/02/2016.

V. Nos presentes autos, consta da sentença que, "considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. In casu, os combustíveis utilizados nas caldeiras e os reagentes químicos de limpeza não se enquadram em tal definição, posto não se agregarem, direta ou indiretamente, ao produto final". No acórdão recorrido, ao confirmar a sentença, o Tribunal de origem deixou consignado que, "in casu, tanto os combustíveis como os reagentes químicos não são adquiridos com a exclusiva finalidade de elaborar o produto final, não sendo considerados, portanto, matéria prima ou produto intermediário submetido à transformação".

VI. Portanto, ao decidir pela impossibilidade de inclusão dos valores relativos aos combustíveis utilizados nas caldeiras e aos reagentes químicos de limpeza, dentre os insumos que integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI, o acórdão do Tribunal de origem alinhou-se à jurisprudência do STJ sobre o tema, pelo que incide, na espécie, a Súmula 83/STJ. Impende salientar que a orientação firmada nos supracitados precedentes do STJ, no sentido da impossibilidade de creditamento dos valores relativos aos combustíveis, aplica-se, pelas mesmas razões, aos reagentes químicos de limpeza.

VII. Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 908.161/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 04/11/2016)

Diante do exposto mantenho as glosas referente a lubrificantes, combustíveis e energia elétrica e nego provimento ao recurso voluntário.

Da glosa de embalagem de proteção e acondicionamento

No que se refere as glosas sobre as embalagens a DRJ as manteve sob o argumento de que, no caso, as embalagens tem a finalidade de transporte das mercadorias, fato que não dão direito a crédito nos termos do RAIPI/2002. Veja-se:

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.

Em sua defesa a recorrente alega que o material de embalagem é consumido dentro do processo de fabricação nos termos que abaixo replico:

(...)

O mesmo se entende com relação aos valores referente 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 isso 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 n 65/79, citado pelo auditor.

(...)

Entendo que a própria recorrente esclarece que as despesas com embalagem são destinadas ao carregamento e transporte, o que justifica o entendimento de que deve ser aplicado o art. 4º, IV do RAIFI “**salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte**

da mercadoria". Pelo que consta nas fls. 197/200 (relatório sobre processo produtivo), as fitas são utilizadas após a industrialização com a finalidade de segurar as chapas, logo não integram o processo produtivo para fins de ressarcimento de crédito presumido de IPI, não de enquadram no conceito "*para utilização no processo produtivo*" requerido no art.1º da Lei n.º 9.363 de 1996¹.

Sendo assim, mantenho a glosa dos créditos de despesas incorridas com embalagens e nego provimento ao recurso voluntário.

Da glosa de produtos adquiridos com suspensão das contribuições para o PIS e da Cofins.

A glosa em questão esta relacionada ao produto resina que foi tratada pela DRJ nos seguintes termos:

Denota tal circunstância que a manifestante é pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Por sua vez, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, dispõe:

.....

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

.....

Assim, independentemente, de haver ou não regime aduaneiro especial de suspensão das ditas contribuições, as mesmas estavam amparadas pela suspensão, pelo que mantém-se hígida a glosa.

Já no recurso voluntário a recorrente repetiu os argumentos da Manifestação de inconformidade quando alegou que:

"Observa-se aqui o descuido do auditor fiscal ao efetuar a glosa destes valores, pois não atentou para o fato de que sobre as aquisições de resina (insumos em questão) no período inexistia o regime de Drawback. Este regime foi concluído e o contribuinte passou a adquirir a resina sem qualquer suspensão de Pis ou Cofins. A suspensão que se manteve foi a de IPI, pois o contribuinte é empresa preponderantemente exportadora e goza deste benefício. Para comprovação do exposto, anexam-se as cópias de todas as notas fiscais que compõe a base de cálculo glosada, e, também, algumas cópias das notas fiscais que foram excluídas anteriormente, para que se possa fazer uma comparação entre as mesmas. Atenta-se aqui, para o cuidado que o contribuinte tem ao calcular seus créditos, expurgando o que não está previsto na legislação, pois não é de seu interesse buscar nenhum crédito que não lhe é de direito."

A DRJ alegou que os argumentos recursais fazem menção à Instrução Normativa SRF nº 296, de 06 de fevereiro de 2003, mencionada nas notas fiscais de fls 342/347 como base legal para suspensão do IPI), e ao ADE nº 76, de 02/08/2006. O ato normativo assim dispõe:

¹ 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.

PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA

Art. 12. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as MP, PI e ME, adquiridos por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

Art. 13. Serão desembaraçados com suspensão do IPI as MP, PI e ME importados diretamente por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

Art. 14. Considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportações para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a oitenta por cento de sua receita bruta total no mesmo período.

§ 1º O direito à aquisição com suspensão do IPI fica condicionado ao registro prévio perante a Superintendência Regional da Receita Federal (SRRF) do domicílio da matriz da pessoa jurídica, formalizado por meio de solicitação, conforme Anexo Único a esta Instrução Normativa.

§ 2º O registro:

I - produzirá efeitos a partir da data da publicação do ato de concessão;

II - será definitivo para todo o período em que prevista a produção dos seus efeitos.

§ 3º A concessão do registro:

I - dar-se-á por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) publicado no Diário Oficial da União (DOU);

II - terá sua vigência automaticamente prorrogada para o ano-calendário subsequente, salvo se a pessoa jurídica comunicar sua desistência por não preencher as condições previstas no caput;

III - não se condiciona ao que dispõe o art. 60 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995.

A fiscalização ao tratar dessa glosa específica, no despacho decisório de fls. 362/370 observou que:

e) INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO: Observa-se que o contribuinte até o final do primeiro trimestre deste ano, das compras de insumos com direito a créditos (incluídas nos CFOP 1101 e 2101), procedia a exclusão daquelas mercadorias adquiridas com suspensão tributária (IPI, PIS e COFINS, em regime Drawback, conforme estampado nas cópias de NFs apensadas as fls. 336/341 para ilustração e conforme indicado na planilha as fls. 184, que representava o valor de R\$ 514.009,86 sendo R\$ 169.638,38 em janeiro, R\$ 175.557,09 em fevereiro e R\$ 168.814,39 em março), oriundas de compras junto a empresa Synteko Produtos Químicos S/A (basicamente material utilizados na colagem das placas), entretanto, à partir do segundo trimestre deixou de executar esta providência. Conforme levantamento apontado as fls. 335, tais aquisições representam neste trimestre R\$ 454.398,40.

Embora a recorrente alegue que adquiriu os produtos sem suspensão de PIS/PASEP e COFINS, não há nos autos, bem como não foi apontado pelo Recorrente, a prova de que essas aquisições foram tributadas.

Me parece óbvio que se após 2003, por força da legislação acima mencionada já era suspenso a cobrança de IPI (vide campo observações complementares das notas fiscais), bem como PIS/PASEP e COFINS, nos termos do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004 também acima replicada, não cabe qualquer tipo de ressarcimento, pois do termo ressarcir presume-se que seria

tomar de volta algo que foi pago e, no caso, não há evidências de que no preço estão embutidas as contribuições, no mais se ainda estivesse seria controverso ao que claramente dispõe o art. 40 quanto a cobrança do PIS e Cofins suspenso no processo de aquisição dos insumos.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa