



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

Processo nº 11080.014032/2002-36
Recurso nº 252.300 Voluntário
Acórdão nº **3402-01.089 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de abril de 2011
Matéria IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO.
Recorrente GKN DO BRASIL LTDA.
Recorrida DRJ em PORTO ALEGRE-RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. OPÇÃO NA DCTF.

A apuração do crédito presumido do IPI deve ser feita em conformidade com a opção feita na DCTF.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. SÚMULA 12.

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.

FERRAMENTAS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

O valor pago a terceiros pelo beneficiamento de ferramentas não configura custo de aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e, portanto, não pode ser incluído na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

FRETE.

O valor pago a título de frete na aquisição de insumos e na venda do produto acabado não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

CRÉDITO.

O estabelecimento industrial poderá creditar-se do do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

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 negar provimento ao recurso.

Nayra Bastos Manatta

Presidente

Sílvia de Brito Oliveira

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Angela Sartori, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI apurado no terceiro trimestre de 2002, cumulado com Declaração de Compensação, com base na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

O pedido foi parcialmente deferido, com homologação das compensações até o limite do crédito reconhecido, em virtude das glosas efetuadas porque, embora tivesse optado pelo regime de apuração da Lei nº 9.363, de 1996, a contribuinte incluiu no cálculo do crédito presumido os valores gastos com consumo de energia elétrica e de combustíveis, os custos referentes a industrialização por encomenda, os valores de fretes, os valores de aquisição de bens do ativo permanente, de insumos utilizados em produtos não acabados ou acabados mas não vendidos e de outros produtos que não se caracterizam como insumos.

Foi apresentada manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre-RS (DRJ/POA), que manteve o indeferimento parcial e, com isso, deu ensejo à interposição de recurso voluntário para alegar, em síntese, que:

I – a inclusão dos dispêndios incorridos pela Recorrente com a aquisição de energia elétrica, combustíveis e os gastos incorridos na industrialização por encomenda encontra literal autorização no artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001;

II – houve mero erro formal quando a recorrente informou que apuraria o crédito presumido em conformidade com a Lei nº 9.363, de 1996, que não pode ensejar a negativa dos créditos;

III – de acordo com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), o mero preenchimento equivocado de uma simples declaração, ou seja, o mau cumprimento de um dever acessório, não pode transformar-se em obrigação principal e impor gravame à contribuinte;

IV – a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos tributários Federais (DCTF) com erro pode ensejar, no máximo, penalidade regulamentar, mas, em nenhuma hipótese, pode-se admitir que contra a recorrente seja constituído crédito tributário;

V – ainda que o cálculo do crédito presumido do IPI devesse ocorrer de acordo com a Lei nº 9.363, de 1996, seriam ilegítimas as glosas efetuadas, pois o Conselho de Contribuintes vem reconhecendo o direito à inclusão dos gastos com energia elétrica e combustíveis nesse cálculo;

VI – no processo produtivo da recorrente são empregadas ferramentas que se desgastam ao longo do tempo e, para que essas ferramentas sejam recuperadas para majorar o tempo de vida útil, elas são submetidas a processo de beneficiamento realizado por terceiros e a natureza do crédito presumido não se refere ao IPI, mas à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e esses gravames incidem sobre o preço desse beneficiamento;

VII – embora a lei, ao dispor sobre o crédito presumido, refira-se às contribuições incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, é evidente que neste contexto está incluído também o beneficiamento da matéria-prima, remetida pelo encomendante do serviço, sobre cujo faturamento incidem as contribuições para o PIS e para a Cofins. Logo, excluir o valor desses gravames, devidamente declarados em DCTF, da base de cálculo do ressarcimento, implica grave deturpação do objetivo do legislador, que consiste em não exportar tributo, mas sim produto industrializado;

VIII – tanto o frete pago na aquisição de insumos quanto aquele pago por ocasião da venda compõem o custo dos produtos, por isso é inegável o direito à inclusão desses valores na base de cálculo do crédito presumido do IPI;

IX – independentemente do contato físico com o produto industrializado, deve ser assegurado o aproveitamento do crédito, por ocasião da respectiva aquisição dos insumos, sob pena de violação do princípio da não-cumulatividade do IPI;

X – as ferramentas intermitentes, partes e peças de máquinas e dispositivos de medição desgastam-se em período de tempo inferior a um ano, por isso foram contabilizados no ativo circulante como matéria-prima;

XI – não consta da letra da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, a exigência de estorno para os valores apropriados a título do estímulo fiscal de que ora se cuida. Essa exigência consta apenas de mera Instrução Normativa (IN);

XII – a recorrente possui direito reconhecido judicialmente, nos autos do Mandado de Segurança (MS) nº 2001.71.00.034766-5, cuja decisão foi reformada pelo

Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região para garantir o direito ao crédito nas aquisições de insumos tributados à alíquota zero ou não tributados; e

XIII – quanto ao destaque do IPI em valor menor que o constante da Tabela de Incidência do IPI (Tipi), a fiscalização não percebeu que, embora inicialmente o destaque nas notas fiscais de saída tenham se dado em valor inferior ao devido, tal situação foi posteriormente regularizada, mediante a emissão de nota fiscal complementar.

Ao final, a recorrente solicitou o provimento do seu recurso para que seja integralmente acolhido o pedido de ressarcimento do IPI.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, Relatora

O recurso é tempestivo e seu julgamento está inserto na esfera de competência da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), devendo ser conhecido.

Inicialmente, tendo a recorrente confessado que fizera opção, na DCTF, pelo cálculo do crédito presumido na forma da Lei nº 9.363, de 1996, cumpre perquirir se, uma vez feita tal opção, equivocadamente ou não, é possível adotar o regime alternativo de apuração desse crédito previsto na Lei nº 10.276, de 2001.

Sobre isso, registre-se que o mencionado diploma legal conferiu à Secretaria da Receita Federal (SRF) a competência para estabelecer normas para o exercício dessa opção, nos termos do seu art. 1º, § 4º, a seguir transcrito:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

(...)

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:

I - o último trimestre-calendário de 2001, quando exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subseqüentes.

(...)

No uso dessa competência foi editada a IN SRF nº 69, de 06 de agosto de 2001, que dispõe, **ipsis litteris**:

Art. 2º A opção pelo regime alternativo de que trata esta Instrução Normativa abrangerá:

I – o último trimestre-calendário do ano de 2001, se exercida neste ano; II – todo o ano-calendário, se exercida nos anos subsequentes; III – o período remanescente do ano-calendário, na hipótese de exercício quando do início de atividades da pessoa jurídica.

Art. 3º A opção de que trata o art. 2º será formalizada na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), correspondente ao:

I – último trimestre-calendário do ano de 2001, na hipótese do inciso I;

II – último trimestre-calendário do ano anterior, na hipótese do inciso II;

III – primeiro trimestre-calendário de atividades, na hipótese do inciso III.

Destarte, uma vez que a contribuinte não providenciou a necessária retificação da DCTF antes da apuração e protocolização do pedido de ressarcimento, não se tem configurado mero erro formal passível ou não de imposição de penalidade. O que se impõe é a apuração do crédito presumido do IPI em conformidade com a Lei nº 9.363, de 1996, de acordo com a opção feita na forma do art. 3º da IN SRF nº 69, de 2001.

Assim sendo, as razões recursais fundadas no cálculo do crédito presumido na forma da Lei nº 10.276, de 2001, tornam-se impertinentes ao caso e, portanto, é desnecessário seu enfrentamento com minidências.

Passa-se então a examinar o recurso voluntário à luz das disposições da Lei nº 9.363, de 1996.

Sobre a inclusão dos gastos com energia elétrica e combustíveis, cumpre lembrar a Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes, publicada no diário Oficial da União (DOU) de 28 de setembro de 2006, de aplicação obrigatória por este colegiado por força do art. 72, § 4º, do Anexo II do regimento Interno do Carf aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, cujo teor transcreve-se:

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.

Sobre os custos da industrialização por encomenda, tenho proferido votos favoráveis à sua inclusão na base de cálculo do crédito presumido, desde que a matéria-prima submetida à industrialização por encomenda retorne ao estabelecimento do encomendante e integre seu processo produtivo.

Na situação em exame, os bens submetidos à industrialização por encomenda não são matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, mas conforme afirmou a recorrente, trata-se de ferramentas que se desgastam ao longo do tempo, que são submetidas a beneficiamento pelo encomendante para recuperação e prolongamento do tempo de vida útil.

Dessa forma, considerando que o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, refere-se exclusivamente à aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, a pretensão da recorrente não encontra o necessário abrigo legal.

Relativamente aos valores pagos a título de frete, registre-se que o fato de tais valores incorporarem-se ao custo do produto não implica sua caracterização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem para merecer sua inclusão nos custos de aquisição referidos no precitado dispositivo legal.

Nesse ponto, registre-se que há muitos julgados da 2ª instância administrativa com o entendimento de que os valores gastos com frete não compõem a base de cálculo do crédito presumido do IPI. Vejamos:

A LEI Nº 9.363/96 NÃO AUTORIZA O CRÉDITO DE IPI NOS SEGUINTE CASO: FRETE; PRODUTOS NÃO CONSIDERADOS MP, PI, ME E NOS PRODUTOS NÃO ACABADOS E ACABADOS MAS NÃO VENDIDOS.

A Lei nº 9.363/96 é clara e taxativa: só faz jus ao crédito presumido a aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. Como o frete não se enquadra em nenhum desses conceitos, não pode ser considerado na base de cálculo do crédito presumido.

(Acórdão nº 203-13.766, de 03 de fevereiro de 2009, relator Jean Cleuter Simões Mendonça)

FRETES. EXCLUSÃO NO CÁLCULO DO INCENTIVO. PN CST Nº 65/79.

Dispêndios com fretes não dão direito ao Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, porque serviços de transporte não são considerados insumos, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79.

(Acórdão nº 203-13.065, de 03 de julho de 2008, relator Emanuel Carlos Dantas de Assis)

FRETES. Não compõem a base de cálculo do crédito presumido de IPI as despesas com fretes que caracterizam mera prestação de serviços.

(Acórdão nº 201-80.873, de 13 de dezembro de 2007, relator Maurício Taveira e Silva)

Quanto à alegação de que deve ser assegurado o direito ao crédito, independentemente do contato físico com o produto industrializado, registre-se que o mero juízo de imprescindibilidade do bem no processo produtivo não autoriza que o valor pago na sua aquisição integre a base de cálculo do crédito presumido. O que se exige é a conformação do bem adquirido na definição de matéria-prima, produto intermediário e material de

embalagem dada pela legislação do IPI. Dessa forma, correto é inferir que somente podem ser computados no valor total das aquisições os valores pagos na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem capazes de gerar direito a crédito escritural do IPI. Tal crédito foi tratado no art. 147 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do IPI (Ripi/98), reproduzido no art. 164, inc. I, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Ripi/02), com a seguinte dicção:

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

(...)

(Grifou-se)

Observe-se que o supracitado dispositivo legal presume que matéria-prima e produto intermediário seriam, em princípio, apenas os bens que integram o produto final, por isso a parte final do dispositivo tratou de ampliar o conceito para alcançar bens que, conquanto não integrem o produto final, sejam consumidos no processo de industrialização, exceto bens do ativo permanente.

Ora, tratando-se então de insumos que não integram o produto final, o cerne da questão diz respeito ao consumo desses insumos no processo de industrialização e sobre isso, há interpretação consolidada no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, da qual comungo, veiculada no Parecer Normativo da então Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 65, de 1979, publicado no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 1979, pela qual infere-se como condição necessária para gerar direito ao crédito que esses bens guardem semelhança com as matérias-primas e produtos intermediários que, efetivamente, se integram ao produto final.

Dessa forma, em conformidade com o referido Parecer, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se incorporam ao produto final, quaisquer outros bens não compreendidos no ativo permanente que, em função de ação direta sobre o produto em fabricação, forem consumidos no processo de industrialização, entendido esse consumo como alterações sofridas pelo bem, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, geram direito ao crédito do imposto.

Quanto ao fato de que as ferramentas intermitentes, partes e peças de máquinas e dispositivos de medição desgastariam-se em período de tempo inferior a um ano, a contribuinte não trouxe nenhuma prova de sua alegação recursal.

Por fim, relativamente às razões recursais atinentes ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou não tributados e ao destaque do IPI em valor inferior ao da Tipi, note-se que tais matérias não se referem ao período de apuração de que cuidam estes autos, não devendo, pois, serem aqui examinadas.

Pelas razões expostas, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 7 de abril de 2011

Sílvia de Brito Oliveira