



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

Processo nº 12571.000256/2009-78
Recurso nº 910.150 Voluntário
Acórdão nº 3302-001.910 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2012
Matéria IPI
Recorrente MADEIRAS GUAMIRANGA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

CRÉDITO PRESUMIDO. COMBUSTÍVEL DE EMPILHADEIRAS.
INSUMO. CONCEITO.

Não se caracteriza como matéria-prima ou produto intermediário, para efeito da legislação do IPI e, conseqüentemente, para efeito da geração de direito a crédito presumido da Lei nº 10.276, de 2001, o combustível empregado em empilhadeiras para transporte de insumos dentro do parque industrial.

INSUMOS UTILIZADOS EM PRODUTOS NÃO VENDIDOS NO
ÚLTIMO TRIMESTRE DO ANO. AJUSTE. ERRO.

O valor dos insumos utilizados em produtos não acabados e acabados mas não vendidos, excluído no final de um ano, será acrescido à base de cálculo do crédito presumido correspondente ao primeiro trimestre em que houver exportação para o exterior. A não exclusão de parte do valor no período anterior implica a exclusão correspondente do período atual.

Recurso Voluntário Negado

Vistas, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva – Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram da presentes sessão de julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de retorno de diligência em recurso voluntário, aprovada pela Resolução n. 3302-00.177, de 11 de novembro de 2011, cujo relatório teve o seguinte teor:

Trata-se de recurso voluntário (fls. 237 a 241) apresentado em 06 de maio de 2011 contra o Acórdão nº 14-32.384, de 01 de fevereiro de 2011, da 8ª Turma da DRJ/RPO (fls. 224 a 231), cientificado em 11 de abril de 2011, que, relativamente a declaração de compensação de crédito presumido IPI da Lei nº 10.276, de 2001, referente ao 2º trimestre de 2005, considerou procedente em parte a manifestação de inconformidade da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

“Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

“MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

“Considera-se como não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada.

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESÍDUO COMERCIALIZADO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

“Não pode ser excluído da base de cálculo do crédito presumido o valor da comercialização de resíduo do processo de industrialização, por não se caracterizar como aquisição de MP, PI, ME não aplicada no processo industrial.

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. COMBUSTÍVEL DE MAQUINÁRIO NÃO CARACTERIZADO COMO UTILIZADO NA INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

“Não integra a base de cálculo do crédito presumido o valor do combustível consumido por maquinário, tal como o constituído de empilhadeiras e carregadeiras, não expressamente caracterizado como utilizado na industrialização, conforme conceituada pela legislação do IPI.

“RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

“É ônus processual da interessada fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito.

“PROVAS. OPORTUNIDADE

“Com a impugnação ocorre a oportunidade da apresentação de provas, precluindo o direito de o impugnante apresentá-las em outro momento processual.

“Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte”

A declaração de compensação foi transmitida em 16 de fevereiro de 2009 e inicialmente indeferida em parte pelo despacho decisório de fls. 183 a 189, de 11 de janeiro de 2010, cientificado à Interessada em 19 de janeiro (fl. 190).

Segundo o despacho, o combustível (óleo Diesel para carregadeira e gás para empilhadeira) não se enquadraria no conceito de insumo.

Além disso, não se enquadrariam no conceito de gastos com energia elétrica consumida no estabelecimento os valores relativos a taxa de iluminação pública, multa por atraso no pagamento e encargo de capacidade emergencial (“seguro apagão). Ademais, o percentual de energia elétrica aplicada na administração também teria que ser excluído.

Em relação aos produtos em elaboração e acabados mas não vendidos, o valor excluído do 4º trimestre de 2004 teria sido inferior ao adicionado pela Interessada no 1º trimestre de 2005, tendo sido efetuada a glosa da diferença.

No mais, a Primeira Instância assim resumiu o litígio:

“Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório resultante da apreciação dos Pedidos de Ressarcimento e Declaração de Compensação - PER/DCOMP a seguir relacionados, por meio dos quais a contribuinte pretende ter compensado o saldo credor de IPI, no valor total de R\$ 589.118,90, em débitos do estabelecimento.

“[...]”

“O valor a ser compensado é originário da apuração de saldo credor de IPI apurado pela contribuinte, referente ao 2º trimestre de 2005.

“A análise da liquidez e certeza do crédito pleiteado foi efetuada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa - PR, em 11/01/2010, mediante Despacho Decisório de fl. 183/189, no qual a autoridade competente deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, reconheceu parcialmente o direito creditório e homologou parcialmente, no limite do crédito reconhecido de R\$ 281.240,92, as

compensações declaradas neste processo. A motivação da decisão foi terem sido indevidamente incluídos na base de cálculo do crédito presumido os seguintes valores:

“- saídas de estoque não utilizadas na produção;

“- aquisições de combustível; e - insumos aplicados em produtos não comercializados.

“Cientificada do Despacho Decisório, em 19/01/2010 (fl. 190), a contribuinte ingressou, em 18/02/2010, com a manifestação de inconformidade de fls. 191/196 e documentos anexos, na qual alega, em síntese, o disposto a seguir.

“1. Insurge-se contra a exclusão da base de cálculo do crédito presumido das saídas de material do estoque que não foram aplicadas no mês, sob o argumento de que se referem à venda do excesso de cavacos de madeira produzidos na própria empresa e não utilizado no aquecimento das caldeiras e que, portanto, trata-se de material produzido e vendido pela empresa. Aduz que teria sido duplamente prejudicada, pois esses valores não teriam sido excluídos da receita bruta considerada no cálculo da proporção das exportações realizadas.

“2. Reclama também a possibilidade de poder incluir na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de combustíveis utilizados em seu diversificado maquinário, já que inexistente na legislação aplicável um critério estabelecido para a identificação dos tipos de máquinas efetivamente utilizadas no processo industrial. Complementa trazendo a lume o disposto na Solução de Consulta nº 85, de 07 de abril de 2008, que se posiciona no sentido de considerar como equipamentos indispensáveis ao processo industrial aqueles empregados no transporte de insumos e produtos em elaboração.

“3. Quanto à glosa do valor dos insumos aplicados em produtos em elaboração e acabados incluído no cálculo trimestral, alega que o valor utilizado foi o mesmo constante do seu balancete, enquanto que a fiscalização utilizou o valor informado ao Fisco quando da informação do crédito presumido do trimestre anterior. Afirma que a análise deve ser feita com base nas informações do período correspondente e eventuais reflexos da apuração em trimestres anteriores serão ajustados quando da análise daqueles períodos pela RFB.”

Conforme ementa anteriormente reproduzida, a DRJ considerou cabível a inclusão das vendas de cavacos e resíduos de madeira na base de cálculo do crédito presumido.

Esclareceu, inicialmente, não terem sido contestados os ajustes relativos à energia elétrica. Ademais, considerou impossível a inclusão dos combustíveis na base de cálculo, considerando que “o contribuinte não trouxe aos autos elementos que permitissem identificar com clareza a atividade na qual teriam sido utilizados os equipamentos para os quais foi adquirido o combustível pleiteado como integrante da base de cálculo do crédito

presumido”, e não demonstrada a alegação de erro na informação dos insumos empregados em produtos em elaboração e não vendidos constante da DCP do trimestre anterior.

Por fim, afastou a possibilidade incidência da Selic sobre o valor do ressarcimento.

No recurso, a Interessada defendeu a inclusão dos combustíveis na base de cálculo, explicando que “as empilhadeiras percorrem dezenas de quilômetros dentro do parque industrial, interligando os diversos setores da indústria [...]”, e que atuam “as carregadeiras, máquinas que desempenham um papel semelhante a de um poderoso e enorme braço humano, apanhando e transportando grande quantidade de materiais”.

Quanto aos créditos de insumos aplicados em produtos não comercializados (em elaboração e não vendidos), ressaltou que se valeu de informações de seus balancetes e que os ajustes do 4º trimestre teriam que ser efetuados no processo de análise própria do período.

O voto justificou a diligência nos seguintes termos:

Trata-se de recurso semelhante ao contido no processo 12571.000257/2009-12. Entretanto, no presente processo há uma questão adicional, que não permite o julgamento do recurso antes da realização de diligência.

Nas fls. 119 e 120, verifica-se a inclusão do valor de R\$ 608.305,32, relativo à exclusão do período anterior (que seria o último trimestre de 2004 e não o primeiro de 2005). Entretanto, no período anterior, foi excluído o valor de R\$ 226.885,01 (fl. 118).

A Fiscalização justificou a glosa da diferença, relativamente ao presente trimestre, considerando que o valor excluído no trimestre anterior (na realidade, o último trimestre do ano anterior) seria menor.

A interessada alegou que haveria o ajuste na análise relativa ao 4º trimestre de 2004 e que o valor declarado no trimestre estaria de acordo com sua escrituração, o que, aparentemente, não foi verificado pela Fiscalização.

Como, de fato, o valor relaciona os valores de ressarcimento dos trimestres e não se conseguiu obter informação alguma a respeito do pedido de ressarcimento do último trimestre do ano anterior, é preciso converter o julgamento do recurso em diligência, para se verificar o seguinte:

- 1) Informar o valor objeto do pedido de ressarcimento do último período de 2004 o valor excluído, relativamente aos produtos em elaboração e acabados e não vendidos;*

- 2) *Esclarecer se, de fato, não houve pedido de ressarcimento em relação ao 1º trimestre de 2005;*
- 3) *Informar o andamento do referido pedido, juntando, se possível, cópias das decisões exaradas no âmbito do respectivo processo.*

Além disso, deverá ser realizada diligência para verificar se a contabilidade da Interessada reflete os valores alegados pela recorrente.

Por fim, a Fiscalização deverá lavrar relatório conclusivo, do qual será dada ciência à Interessada, para manifestar-se no prazo de trinta dias, devendo, a seguir, os autos retornarem para julgamento.

A Fiscalização realizou a diligência nas fls. 272 a 288, produzindo o relatório de fls. 289e 290, com o seguinte teor parcia:

*Conforme escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI de janeiro de 2005, fl. 160, constata-se a escrituração de **R\$198.814,41** referente ao crédito presumido de IPI apurado no 4. trimestre de 2004. O valor corresponde exatamente ao valor apurado pelo contribuinte, conforme cópia do Demonstrativo do Crédito Presumido de IPI transmitido pelo contribuinte à fl. 95. O crédito correspondente foi detalhado na DCOMP nº 28674.36048.290405.1.3.01-1459, vinculado ao **1. trimestre de 2005**, período em que ocorreu a escrituração. Conforme a ficha concernente ao crédito presumido de IPI da referida DCOMP, à fl. 288, confirma-se o valor pleiteado. No último mês em que ocorreu exportação, o contribuinte excluiu o valor de R\$220.240,07 da rubrica "Exclusão no mês do valor utilizado em produtos em elaboração e acabados não vendidos", dever-se-ia, portanto, informar o mesmo valor na rubrica "Acréscimo no mês do valor excluído no ano anterior", em consonância ao que dispõe os Arts. 11 e 12 da Instrução Normativa nº 420/2004:*

“Art. 11. No último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no último trimestre de cada ano, conforme o caso, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica produtora e exportadora deverá excluir da base cálculo do crédito presumido o valor dos insumos correspondentes a MP, PI, ME, bem assim da energia elétrica, dos combustíveis e da prestação de serviços na industrialização por encomenda, utilizados em produtos não acabados e acabados mas não vendidos.

“[...]”

“Art. 12. O valor de que trata o caput do art. 11, excluído no final de um ano, será acrescido à base de cálculo do crédito presumido correspondente ao primeiro trimestre em que houver exportação para o exterior.”

Embora o contribuinte alegue eventuais ajustes, constata-se que não houve a devida retificação no valor apurado no DCP referente ao 4. trimestre de 2004, assim como em relação ao valor pedido por meio de PER/DCOMP. Há que se ressaltar que o valor do crédito referente ao 4. trimestre seria inferior ao

pleiteado, se, na hipótese da correção do valor excluído ao final deste trimestre, fosse adotado o valor incluído em janeiro de 2005. A apuração efetuada por esta DRF considerou a aplicação do disposto do Art. 12 da Instrução Normativa nº 420/2004. Destarte, mantém-se o valor deferido parcialmente no despacho decisório às fls. 183 a 189.

As DCOMPs 28674.36048.290405.1.3.01-1459, 23678.61020.130505.1.3.01-1649, 27223.00654.150605.1.3.01-5757 e 08173.97987.140705.1.3.01-5455, vinculadas ao 4º trimestre de 2004 do Crédito Presumido de IPI e escrituradas no Livro Registro de Apuração do IPI no 1º trimestre de 2005, embora pendentes de análise, encontram-se homologadas por disposição legal, nos termos do Art. 150 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, tendo em vista que foram transmitidas no ano calendário 2005.

A Interessada apresentou contestação ao relatório, alegando o seguinte:

MADEIRAS GUAMIRANGA LTDA., já devidamente qualificada, dirige-se, com o devido respeito, em atenção ao relatório de diligência datado de 21/05/2012, para dizer que as informações do fiscal corroboram as alegações da recorrente no sentido de que está correto o valor de R\$ 608.305,32 incluído no 1º trimestre de 2005, a título de produtos em elaboração e acabados não vendidos no exercício anterior; valor que restou confirmado pelo fiscal mediante a análise dos documentos fiscais da empresa. A insurgência do fiscal permanece, apenas, no fato de que esse valor incluído no 1º trimestre de 2005 não corresponde ao valor excluído do 4º trimestre de 2004, exigindo a retificação do valor lançado no referido trimestre de 2004.

No entanto, a incorreção do valor excluído no 4º trimestre de 2004 deve ser resolvida naquele pedido de ressarcimento, não havendo que influenciar no pedido do 1º trimestre de 2005, já que apurada a correção do valor de inclusão pelos documentos fiscais da empresa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Em relação à matéria objeto de diligência, conforme descrito no relatório, descabe razão à Interessada, especialmente pelo que foi constatado pela Fiscalização:

Embora o contribuinte alegue eventuais ajustes, constata-se que não houve a devida retificação no valor apurado no DCP referente ao 4º trimestre de 2004, assim como em relação ao

valor pedido por meio de PER/DCOMP. Há que se ressaltar que o valor do crédito referente ao 4º trimestre seria inferior ao pleiteado, se, na hipótese da correção do valor excluído ao final deste trimestre, fosse adotado o valor incluído em janeiro de 2005. A apuração efetuada por esta DRF considerou a aplicação do disposto do Art. 12 da Instrução Normativa nº 420/2004. Destarte, mantém-se o valor deferido parcialmente no despacho decisório às fls. 183 a 189.

Observe-se que a redação do art. 12 citado pela Fiscalização deixa claro que apenas o valor “excluído no final de um ano” será acrescido à base de cálculo no ano seguinte.

Não se trata apenas de considerar o valor correto em cada trimestre, uma vez que o valor apurado em um trimestre implica alteração do valor apurado no outro, de forma inversamente proporcional.

Assim, se já foi apurado um valor maior no trimestre anterior, a correção do valor do trimestre atual implicaria um duplo aproveitamento sobre os valores dos insumos, como se houvessem sido exportados nos dois trimestres.

Dessa forma, não se pode admitir o entendimento da Interessada.

Sobre a caracterização dos combustíveis utilizados em empilhadeiras como matéria-prima ou produto intermediário para efeito da integração de seu custo à base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Dispõe o art. 1º, § 5º, da Lei nº 10.276, de 2001:

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996.

Já a Lei nº 9.363, de 1996, dispõe o seguinte (com destaques):

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.

Vê-se, primeiramente, que o que origina crédito são apenas as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e não todo ou qualquer insumo utilizado na produção. Tanto é assim que o art. 3º, parágrafo único, dispõe o seguinte:

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Portanto, não se aplicam as definições de insumo para efeito de créditos de PIS e Cofins não cumulativos, mas, sim, as relativas ao IPI. Note-se que a solução de consulta

citada pela Interessada refere-se à Cofins e PIS não cumulativos e os dispositivos legais analisados foram a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, a IN SRF nº 247, de 2002, arts. 66 e 67, e a IN SRF nº 358, de 2003, art. 1º.

Sobre o conceito de insumo no âmbito do IPI, importa ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (Resp nº 1.075.508) decidiu que os materiais que são consumidos no processo industrial, ainda que não integrem o produto final, geram direito ao crédito presumido de IPI ora sob análise, *verbis*:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'..

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.” (destaquei)

Como se deduz do trecho destacado acima, somente os insumos incorporados ao produto final ou que se desgastam no processo de industrialização é que geram direito de crédito.

Em seu voto, o Ministro relator destacou o seguinte:

[...]

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

[...]

In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

[...]

Com o combustível de empilhadeiras, a situação é semelhante à de peças e partes de maquinário, que não se desgastam no processo.

Vale dizer, somente se o combustível fosse utilizado diretamente na produção é poderia gerar crédito, mas nunca o combustível utilizado em máquinas para efetuar transporte de produtos e insumos.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco