



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

Processo nº 13984.000107/2003-24
Recurso nº 501.460 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.156 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de dezembro de 2010
Matéria RESSARCIMENTO DE CREDITO PRESUMIDO DE IPI - LEI 10.276/2001
Recorrente MADEPAR INDÚSTRIA DE MADEIRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. ÓLEO DIESEL UTILIZADO COMO COMBUSTÍVEL NO TRANSPORTE DA MATÉRIA-PRIMA, NO TRANSPORTE DO PRODUTO ACABADO ATÉ O PORTO DE EMBARQUE PARA O EXTERIOR E NO TRANSPORTE DE PESSOAS (MÃO DE OBRA). IMPOSSIBILIDADE.

Não obstante a importância de que se revestem, os gastos utilizados com o transporte de matérias-primas (da área em que é extraída até o estabelecimento fabril), com o transporte do produto acabado para o local de embarque para o exterior e com o transporte da mão-de-obra, não podem fazer parte da base de cálculo para a apuração do crédito presumido de IPI (regime alternativo da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001), pois não integram o processo de industrialização.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVAS.

De se recusar argumentação lançada sem a demonstração inequívoca de que os fatos estariam a justificá-la. No caso, a diferença entre os valores informados no DCP da DCTF e os valores comprovados pela interessada não restou justificada mediante a apresentação de comprovação hábil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, em relação à glosa dos gastos com combustíveis motivada pela discrepância entre os valores informados pela interessada ao Fisco,

e em relação à glosa dos combustíveis utilizados para o transporte de produtos acabados até o porto de embarque para o exterior; e II) por maioria de votos, em relação à glosa dos combustíveis utilizados em veículos de transporte de matérias-primas e de mão-de-obra.. Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - PRESIDENTE - Presidente.

(assinado digitalmente)

ODASSI GUERZONI FILHO - Relator.

EDITADO EM: 28/12/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Rodrigo Pereira de Mello, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho. Ausente o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que manteve na íntegra o Despacho Decisório proferido pela DRF em Lages/SC, o qual, por sua vez, glosara uma parte do crédito presumido de IPI do 4º trimestre de 2002, constante de pedido de ressarcimento entregue em 28/01/2003 com a opção pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, sem o custo integrado, e, conseqüentemente, não homologara uma parte da declaração de compensação atrelada ao referido pedido.

De acordo com o referido Despacho Decisório, a glosa fora motivada: a) por discrepância entre o valor informado dos gastos com combustíveis (óleo diesel) constante no DCP¹ da DCTF e o valor efetivamente comprovado ao Fisco quando da realização da auditoria; e b) por ter sido considerada indevida a inclusão na base de cálculo do benefício os gastos com óleo diesel utilizado como combustível: b.1) nos veículos encarregados do transporte da matéria- prima, da área de reflorestamento ao parque fabril; b.2) nos ônibus para o transporte do pessoal encarregado de plantar e de cortar as árvores; e b.3) nos veículos encarregados do transporte do produto acabado até o porto de embarque para o exterior.

Em relação à glosa dos gastos com combustíveis utilizados no **transporte** de matérias-primas, de pessoal e de produto acabado, o fundamento utilizado pela autoridade fiscal foi o de que essa atividade não pode ser considerada como parte do processo industrial da requerente, especialmente o que envolve o transporte dos produtos já acabados, visto configurar-se, na verdade, em despesas de vendas e de comercialização. Baseou-se na definição de “industrialização” que consta do artigo 21, § 2º, da IN SRF nº 69/2001, o qual nos remete para o artigo 4º do Decreto nº 2.637, de 1998, onde são explicitados os conceitos de *transformação, beneficiamento, acondicionamento ou reacondicionamento e de renovação ou recondicionamento*.

Na Manifestação de Inconformidade a interessada argumentou que, sendo uma empresa exportadora de portas de madeira, que possui frota própria de caminhões, seu processo produtivo inicia-se com o plantio das árvores e vai até a entrega do produto industrializado no porto, de sorte que, a seu ver, o transporte da matéria-prima, o transporte do produto acabado até os portos de embarque e o transporte de pessoal, integrariam o seu processo produtivo visto tratarem-se das *operações intermediárias* a que alude o artigo 3º do Decreto nº 2.637, de 1998. Igualmente, tal atividade consistiria num aperfeiçoamento do produto para o consumo a que alude o artigo 4º do referido Decreto.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão transcreveu os dispositivos da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, citou o artigo 6º, incisos I e II da IN SRF nº 69, de 6 de agosto de 2001, e ratificou o entendimento de que aquelas atividades de *transporte* não integram o processo industrial.

No Recurso Voluntário a Recorrente repetiu os termos de sua manifestação de inconformidade, passando a lançar mão também do artigo 164, inciso I, do RIPI (que trata do creditamento de IPI também para as aquisições que, mesmo não se integrando ao novo produto, forem consumidas no processo de industrialização) e da Exposição de Motivos que encaminhou a Medida Provisória nº 948/95 e que criou a figura do “crédito presumido de IPI”, para dizer que ela se referira a insumos e que neste conceito devem ser considerados também os gastos com combustíveis empregados nos produtos exportados. Citou ainda decisões do Segundo Conselho de Contribuintes e da CSRF que entende lhe socorrer.

Inovando em relação à sua Manifestação de Inconformidade, passou a defender-se também da outra parte da glosa efetuada, qual seja, aquela referente à discrepância dos gastos com combustíveis informados no DCP e o valor que lograra demonstrar ao Fisco quando da auditoria. Nesse ponto, argumentou que incorrera em dois erros, ou seja, primeiro, na planilha correspondente a essa demonstração fizera constar o valor dos gastos com combustíveis pelo seu valor líquido, isto é, sem considerar o valor do ICMS, da ordem de R\$ 10.294,04, e segundo, fizera constar na “linha 35” do DCP o valor total dos estoques de combustíveis da empresa, da ordem de R\$ 17.552,90, os quais somados, perfazem os R\$ 27.846,94 glosados. Em relação ao valor do ICMS invocou a regra do artigo 18 da IN SRF nº 420, de 2004, segundo a qual “Para efeito de 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 do adquirente”.

No essencial, é o Relatório, elaborado que foi a partir de arquivo digitalizado e a mim disponibilizado pela Secretaria da 4ª Câmara da Terceira Seção do Carf.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho

As matérias agitadas pela Recorrente são duas e envolvem apenas os gastos com **combustíveis**, quais sejam: a) discrepância constatada entre os valores informados a título de gastos com combustíveis no DCP entregue e na planilha de cálculos apresentada por ocasião da auditoria; e b) se os gastos com **combustíveis** utilizados em veículos transportadores de matérias-primas, de produtos acabados e de pessoal, podem ser incluídos ou não no cálculo do

crédito presumido de IPI a que se refere a Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, forma de apuração escolhida pela interessada para formular o respectivo pedido de ressarcimento.

a) glosa de combustíveis por falta de comprovação

Justificou o Fisco a glosa de R\$ 27.846,94 de gastos com combustíveis no fato do valor informado pela interessada em atendimento à sua intimação ter atingido a cifra de R\$ 75.489,65, enquanto que nos DCP entregue teria constado R\$ 103.336,59.

Em sua defesa a interessada alegou que essa diferença de R\$ 27.846,94 seria justificada por: R\$ 10.294,04, correspondentes ao valor do ICMS que fora destacado da nota fiscal de compra e que, equivocadamente deixara de fazer constar no demonstrativo entregue ao fisco; e por R\$ 17.552,90, correspondentes a estoques sem direito a apuração do crédito presumido que, também por equívoco, fizera incluir na linha 35 do DCP.

De ressaltar, porém, que somente por ocasião do seu Recurso Voluntário é que a interessada passou a contestar essa parte da glosa efetuada pelo Fisco, não obstante a mesma tivesse sido claramente explicitada no despacho decisório. Mas, ainda dela se conhecendo, melhor sorte não tem a Recorrente, uma vez que, tanto na questão do ICMS quanto na questão dos estoques, seus argumentos foram lançados sem que estivessem acompanhados dos documentos comprobatórios correspondentes, quais sejam, por exemplo, as notas fiscais de aquisição nas quais se pudessem identificar os valores do ICMS que ela apontou no quadro da fl. 187, e um demonstrativo mais claro acerca dos valores dos estoques que também fez constar no referido quadro.

De se negar, pois, provimento ao recurso quanto a esta matéria.

b) glosa dos combustíveis utilizados em veículos de transporte

Como se sabe, essa forma de apuração do crédito presumido é alternativa àquela original, prevista na Lei nº 9.363, de 14/12/1996, de cunho mais restritivo, e contempla, em dispositivo específico a possibilidade de aproveitamento dos gastos com “combustíveis” conforme se vê abaixo:

“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.

§ 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;

II – (...). (grifei)

De se registrar que, conforme se depreende do confronto entre o demonstrativo elaborado pela interessada à fl. 155 (Gastos com combustíveis no trimestre) e o quadro demonstrativo das glosas efetuadas pelo Fisco, à fl. 160 (Crédito Presumido Ajustado), foram considerados como **válidos** os gastos com *óleo diesel* utilizado nos tratores que extraem

a madeira nas florestas, nas empilhadeiras no parque fabril/armazenagem, bem como o *óleo diesel* consumido no âmbito interno do parque fabril da interessada.

Esse registro mostra-se pertinente pelo fato de o Acórdão recorrido ter sugerido, à fl. 176², que esses combustíveis (utilizados nos tratores) também não seriam passíveis de aproveitamento para fins de determinação do benefício, o que causa surpresa, visto que tais valores sequer foram objeto da glosa efetuada.

De todo modo, essa matéria envolvendo os combustíveis usados nos tratores e os consumidos no estabelecimento fabril não está em julgamento, visto não terem sido objeto da glosa fiscal.

A questão, portanto, é verificar se o óleo diesel utilizado como combustível nos veículos de transporte foram de fato empregados no “processo produtivo” da empresa, que, no caso em questão e segundo informações da própria Recorrente, vai do plantio e extração de árvores à sua transformação em portas e batentes.

Com a devida vênia, a Recorrente fez uma interpretação bastante extensiva do conceito de “industrialização”, ao considerar que nele estariam contempladas também as atividades de transporte das toras de madeira (sua matéria-prima), de sua área de reflorestamento até o estabelecimento industrial, a de transporte do pessoal encarregado de plantar e de arrancar as árvores, e, por fim, a de transporte do produto acabado (portas de madeira) para o local de embarque para o exterior.

Diferentemente do que supõe, entretanto, e na esteira do regramento determinado pelas normas que regulam a concessão do referido benefício fiscal, há que se adotar o conceito de “industrialização” fixado em lei, e não em entendimento unilateral e conveniente ao caso. Assim, não podem ser relegadas as determinações expressas contidas na referida Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, no sentido de que, primeiro, a opção por esta forma de cálculo do crédito presumido deve ser exercida de conformidade com as normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e com as estabelecidas pela Lei nº 9.363, de 14/12/1996³, sendo que, nesta, por sua vez, consta, no parágrafo único do art. 3º que, para o estabelecimento dos conceitos de “produção”, de “matéria-prima” e de “produtos intermediários”, utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do IPI.

E, consoante bem demonstrado pela autoridade fiscal, a definição legal do que seja “industrialização” está no artigo 4º do Decreto nº 2.637, de 1998, ou seja, é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, sendo irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados, tais como: a) **transformação** - operação exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário, que resulta na obtenção de espécie nova; b) **beneficiamento** – operação que modifica, aperfeiçoa ou, de qualquer forma, altera o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto; c) **montagem** – operação que consiste na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulta novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal; d) **condicionamento ou**

² A despeito de, se tratar de um regime de apuração alternativo, no qual são admitidos custos de aquisição de, energia elétrica e de combustíveis, além dos valores atinentes à prestação de serviço no caso de industrialização sob encomenda, aqueles fatores devem ser empregados diretamente no processo industrial, o que não engloba o combustível consumido no transporte de pessoal, produtos, nem nos tratores citados pela Manifestante, pois não são operações exercidas sobre o produto em questão, (grifei)

³ Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, art. 1º, §§ 4º e 5º.

reacondicionamento – operação que altera 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; e) **renovação ou reacondicionamento** – operação exercida sobre produto usado ou parte remanescente do produto deteriorado ou inutilizado, que renova ou restaura o produto para utilização.

Não há que se confundir, pois, a utilização de combustíveis no processo industrial, que consistiria, por exemplo, em gerar a energia capaz de movimentar as máquinas e equipamentos que forjam os produtos, com a utilização de combustíveis que são empregados para movimentar veículos de transporte, sejam eles da matéria prima, do produto acabado ou da mão de obra utilizada.

Assim, não há como aceitar que os combustíveis utilizados para movimentar caminhões (para o transporte de matérias primas e de produtos acabados) e ônibus (para o transporte da mão de obra) possam ser considerados como parte do processo produtivo da interessada, daí estar correto o entendimento da instância ora recorrida quanto a essa matéria.

Conclusão

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho