



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

Processo nº 13984.001024/2002-71
Recurso nº 502.064 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.157 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de dezembro de 2010
Matéria RESSARCIMENTO DE CREDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente MADEPAR INDUSTRIA DE MADEIRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI nº 10.276/2001. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS, PRODUTORES RURAIS.

Devem ser excluídas da formação da base de cálculo do crédito presumido de IPI as aquisições de insumos junto a produtores rurais, pessoas físicas, visto que estes não sofrem a incidência do PIS/PASEP e da Cofins, uma das condições estabelecidas na lei para a fruição do benefício.

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). LUBRIFICANTES UTILIZADOS NESSES VEÍCULOS. 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, bem como os gastos com lubrificantes nos veículos utilizados para essas finalidades, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso nos seguintes termos: 1) por unanimidade de votos em relação aos créditos relacionados às

aquisições junto a pessoas físicas; aos combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte do produto acabado até o porto de embarque para o exterior, e aos lubrificantes que não teriam integrado o montante do crédito presumido; e b) por maioria de votos, em relação aos combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte da matéria prima e da mão-de-obra. Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - Presidente.

(assinado digitalmente)

ODASSI GUERZONI FILHO - Relator.

EDITADO EM: 28/12/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros

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 3º trimestre de 2002, constante de pedido de ressarcimento entregue em 29/10/2002 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, de fls. 163/167, a glosa parcial da base de cálculo utilizada para a apuração do benefício deu-se sobre os gastos relativos à: a) aquisição de matéria prima (toras de madeira) junto a pessoa física; b) dos 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; e c) os gastos com óleos lubrificantes utilizados nos tratores, nas empilhadeiras, nos caminhões de transporte, nos ônibus e os consumidos internamente no parque fabril.

Em relação à glosa da aquisição de insumos junto às pessoas físicas, o fundamento utilizado pelo Fisco foi o de que as pessoas físicas não são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, situação essa que não permitiria o aproveitamento do crédito em questão. Em relação à glosa dos gastos com combustíveis utilizados no transporte de matérias-primas, de pessoal e de produto acabado, o fundamento utilizado 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*. Já em relação à glosa com o óleo lubrificante, não haveria previsão legal para o seu aproveitamento, visto que a lei tratou de combustíveis.

Na Manifestação de Inconformidade a interessada argumentou que a Lei nº 9.363, de 14/12/1996, não fez qualquer ressalva quanto às aquisições dos insumos se darem junto a **pessoas físicas** ou jurídicas, entendimento esse que estaria respaldado em decisões do STJ que colaciona e que não poderia a Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, reduzir o alcance do benefício. Aduziu 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. Em relação à glosa do **óleo lubrificante**, alegou que tal valor não fizera parte do seu cálculo do crédito presumido e que, portanto, nenhuma glosa haveria de ser efetuada a esse título sob pena de se cometer uma injustiça.

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* (de pessoal e de produtos acabados), bem como o combustível consumido pelos tratores (sic¹) não integram o processo industrial. Em relação às aquisições junto às pessoas físicas, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, que deveriam ser observadas as mesmas regras estabelecidas pela Lei nº 9.363, de 14/12/1996, bem como a do Parecer MF/SRF/Cosit/Ditip nº 139, de 22/04/1996, do Parecer PGFN/CAT/nº 3.092/2002 e de decisões do Segundo Conselho de Contribuintes. Não se manifestou, todavia, acerca da reclamação da Recorrente, de que os valores gastos com lubrificantes não haviam sido por ela incluídos na base de cálculo do benefício.

No Recurso Voluntário a Recorrente, com alguma ou outra ênfase, repetiu os termos de sua manifestação de inconformidade, colacionando novas decisões administrativas na linha de seu argumento. Estranhamente, porém, não mais fez qualquer alusão ao fato de que os gastos com lubrificantes não teriam feito parte da base de cálculo do benefício; ao contrário, pois, passou a defender a tese de que os mesmos, juntamente com os combustíveis, deveriam integrar, sim, o cálculo do crédito presumido. Lançou 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.

É o Relatório, no essencial, elaborado a partir de arquivo digitalizado.

¹ Não houve glosa dos combustíveis utilizados nos tratores responsáveis pela extração da matéria-prima.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 17/08/2009, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 15/09/2009. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Aquisição de matéria-prima junto a pessoa física

Respeitando as opiniões em sentido divergente, não vejo outra interpretação da leitura conjunta do *caput* dos artigos 1º e do § 1º das Leis nºs. 9.363, de 14 de dezembro de 1996, e 10.276, de 10 de setembro de 2001, senão a de que, para a fruição do crédito presumido de IPI, como forma de ressarcimento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, primeiro, a empresa precisa exportar para o exterior produtos de sua elaboração; e, segundo, que nesses produtos exportados, tenham sido empregados matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem sobre cujas aquisições tenha, efetivamente, havido a incidência das referidas contribuições. Ou seja, só podemos falar em ressarcimento – e *ressarcimento* significa, *compensar, reparar* – de algo, no caso, de um valor, que dispuséramos numa etapa anterior; assim, estamos falando de PIS/Pasep e da Cofins que o fornecedor dos insumos arcou e embutiu nos respectivos preços de venda cobrando-os, conseqüentemente, do produtor exportador que vai deles se ressarcir.

Eis o porquê de não ser permitida a inclusão dentre o montante dos insumos as aquisições destes junto a pessoas físicas, as quais, por não serem contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não as pagaram e, por isso, não as cobraram dos adquirentes de seus produtos, não havendo, portanto, nada a ser *ressarcido* por esses adquirentes a título de crédito presumido de IPI.

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

Combustíveis utilizados em veículos de transporte

Como se sabe, essa forma de apuração do crédito presumido prevista pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001 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. 148 (Gastos com combustíveis no trimestre) e o quadro demonstrativo das glosas efetuadas pelo Fisco, à fl. 166 (Crédito Presumido Ajustado), foram considerados como **válidos** os gastos com *óleo diesel* utilizado nos tratores que extraem a madeira nas florestas, nas empilhadeiras do 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. 187², que os 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), da 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** -

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.

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) **acondicionamento ou 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 (óleo diesel) 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.

Lubrificantes

A soma dos valores indicados pela interessada no item “37” dos DCP constantes às fls. 79/84 (Combustíveis utilizados no mês), da ordem de R\$ 93.501,79, aproxima-se do valor constante de seu demonstrativo de fl. 148 (valor total dos combustíveis gastos no processo produtivo), da ordem de R\$ 92.295,93, de sorte que não procede a sua alegação de que os gastos com “lubrificantes”, da ordem de R\$ 6.375,35, não tivessem integrado o cálculo do crédito presumido. Ademais disso, a própria Recorrente, quando de seu Recurso Voluntário tratou de pugnar pelo aproveitamento de tais gastos na apuração do benefício. Portanto, de se afastar o argumento singelo de que não se poderia excluir algo que não fora incluído.

Quanto à questão de mérito que envolve o aproveitamento ou não de valores gastos com “lubrificantes”, valem os mesmos argumentos desfilados acima em relação aos combustíveis.

De se negar provimento ao recurso, pois, quanto a essa matéria

Conclusão

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho

Processo nº 13984.001024/2002-71
Acórdão n.º **3401-01.157**

S3-C4T1
Fl. 225
