



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13984.001044/2010-52
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3302-008.160 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2020
Recorrente NEREU RODRIGUES & CIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. REGIME ALTERNATIVO. COMBUSTÍVEL NÃO UTILIZADO NA PRODUÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Os combustíveis consumidos na extração, manejo e manuseio de toras e lâminas de madeira e no transporte de toras, lâminas e compensados de pinus, não integram o produto final nem são desgastados/consumidos pela ação direta sobre o produto final, razão pela qual não dão direito ao crédito presumido do IPI. (Súmula CARF n° 19; Parecer Normativo CST n° 65/1979; art. 1º, § 5º da Lei n° 10.276/01, arts. 2º e 3º, caput e parágrafo único, da Lei n°. 9.363/1996; art. 164 do RIPI/2002).

INSUMOS. AQUISIÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A emissão de nota fiscal de entrada, pelo adquirente, somente é permitida quando o remetente dos produtos não é obrigado à sua emissão. Os estabelecimentos industriais são obrigados à emissão de notas fiscais quando derem saída aos seus produtos. Não tendo a recorrente comprovado, pelas notas fiscais de aquisição e por outros documentos contábeis e fiscais, as alegadas aquisições de insumos, não há que se falar em direito ao crédito de IPI, por falta de demonstração de sua certeza e liquidez.

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)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintha Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, com fundamento na Lei n.º 10.276, de 10 de setembro de 2001, no valor de R\$ 96.414,76, referente ao 3º trimestre de 2005. Também consta do presente processo declaração de compensação.

Após procedimento fiscal que visou à aferição e comprovação dos valores pleiteados pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Lages-SC, reconheceu parcialmente o direito crédito no valor de R\$ 60.330,81, conforme Despacho Decisório n.º 252, fls. 150/166, e homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Foram efetuadas as seguintes glosas:

- a) Insumos adquiridos de pessoas físicas e insumos em que as Notas Fiscais de entrada têm como fornecedor a própria empresa.
- b) Combustíveis consumidos na extração, manejo e manuseio de toras e lâminas de madeira e no transporte de toras, lâminas e compensados de pinus.
- c) Energia elétrica, valores pagos com referência à iluminação pública e ao consumo na área administrativa.

Cientificada do Despacho Decisório em 08/09/2010 (fl. 173) a interessada apresentou, tempestivamente, a manifestação de inconformidade de fls. 174/185, na qual alegou em síntese:

I. AQUISIÇÕES DE INSUMOS MEDIANTE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA

Alega que pelo fato de diversas aquisições terem sido contabilizadas através de "Notas Fiscais de Entrada", por si só, não impedem a utilização dos créditos. Acrescenta, cabe a necessidade de análise da efetividade da operação, ou seja, a real entrada das Toras adquiridas através das Notas Fiscais Relacionadas no Despacho Decisório 252/2010.

Diz que a operação é real, que está apresentando cópia dos depósitos bancários realizados no período. Acrescenta que a empresa Forquilha Branca Agro Ind. Ltda, contabilizou a receita decorrente da operação; informou a referida receita na DIPJ; incluiu a receita na base cálculo do PIS/PASEP e COFINS; e recolheu através de DARF o PIS/PASEP e COFINS correspondente as "receitas de vendas decorrentes do contrato entre Forquilha Branca e Nereu Rodrigues.

Acrescenta, os procedimentos da Empresa estão corretos, pois ao extrair as Toras é obrigado a emitir NF de Entrada, pois a Fazenda não está localizada junto ao estabelecimento industrial do fornecedor. Neste caso, quem deixou de cumprir a obrigação acessória de emitir nota fiscal foram os dois fornecedores apontados no Despacho Decisório, mas necessariamente tem contabilizado os recursos financeiros repassados através de depósitos/transferências de recursos para o favorecido (Forquilha Branca).

II. AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS:

Insumos fornecidos por Pessoas Físicas dão direito ao Contribuinte de incluí-los no cálculo do crédito presumido instituído pela Lei 9363/1996 e, alternativamente pela Lei 10276/2001.

Lei que criou incentivo fiscal deve ser interpretada e aplicada literalmente. Conforme exposto na inicial, a Lei 9363 e a Lei 10276 não fazem previsão para que as aquisições de insumos de pessoas físicas sejam excluídas da base de cálculo do DCP.

III. COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA EXTRAÇÃO E TRANSPORTE DE MADEIRA

Diz que deslocou parte de seu processo industrial para fora do estabelecimento, e que se o fornecedor colocasse a Tora no pátio, com toda certeza cobraria um valor muito maior e isto iria compor a base de cálculo do crédito presumido. Por tratar-se de atividade (extração de toras) que requer a previsão de diversas variáveis, ela (Madeira Nereu Rodrigues) fazia a extração e transporte até o pátio, conforme informado na Intimação.

Alega que tais variáveis estão relacionadas ao clima (em épocas de chuva não se retiram madeiras), distancia da fazenda até o estabelecimento do fornecedor, possibilidades do fornecedor em deslocar ou não parte administrativa até a fazenda, disponibilidade de equipamentos florestais para extração e caminhões para transporte por parte do fornecedor, etc.

Acrescenta, conforme descrição do "Processo Produtivo" se constata que se inicia com a extração das toras em florestas de terceiros. Assim os combustíveis utilizados tanto na extração quanto no transporte são CUSTOS IMPRESCINDÍVEIS e compõem o valor da matéria-prima que chega até o pátio da Empresa.

IV. RECEITA DE EXPORTAÇÃO

Diz que existe uma discrepância entre os valores das Exportações no Despacho Decisório e as informações do Contribuinte. Acrescenta que no relatório (anexo V) demonstra que todas as notas fiscais escrituradas tem RE e SD, comprovando-se que todas foram efetivamente exportadas.

Através da Resolução n.º 342, de 27/05/2014, os autos foram baixados em diligência, pois:

O contribuinte fez acompanhar sua manifestação de inconformidade de planilhas (fls. 260/265) onde estão relacionadas notas fiscais emitidas no 1º trimestre de 2005 e indicam que parte das exportações teria ocorrido no 2º trimestre de 2005; notas fiscais emitidas no 2º trimestre de 2005 e indicam que parte das exportações teria ocorrido no 3º trimestre de 2005. Nas planilhas existem informações, como: número do registro de exportação, número do despacho, data do embarque, etc.

Inexistindo noutra parte do despacho decisório menção a ajustes na receita de exportação, partimos para análise dos PERDCOMP. Cotejando os dados das exportações informados nos PERDCOMP do 1º e 2º trimestres de 2005, obtidos através do sistema CPERDCOMP, com os das planilhas, constatamos que: i) diversas notas fiscais emitidas no 1º trimestre e cuja exportação do produto teria ocorrido no 2º trimestre não foram relacionadas em nenhum dos PERDCOMP (do 1º ou do 2º trimestre), e ii) diversas notas fiscais emitidas no 2º trimestre e cuja exportação do produto teria ocorrido no 3º trimestre não foram relacionadas em nenhum dos PERDCOMP (do 2º ou do 3º trimestre). Portanto, o sujeito passivo não se beneficiou dos valores relativos a algumas exportações, cujas notas fiscais foram emitidas em um trimestre e a exportação teria ocorrido no trimestre seguinte.

Quanto ao cálculo do crédito presumido a Portaria 38/1997, estabelece verbis:

Apuração do Crédito Presumido

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá:

I - apurar o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção;

II - apurar a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito; (negritos acrescidos)

Extraísse do dispositivo transcrito acima que havendo exportação esta deverá ser considerada no cálculo do crédito presumido do mês de sua ocorrência.

A fiscalização glosou, também, aquisições de pessoas físicas, sob o fundamento de que não há direito ao crédito presumido do IPI sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas, pois, as contribuições ao PIS e COFINS não incidem sobre as vendas que estas realizarem.

Quanto à inclusão de aquisições de insumos provenientes de pessoas físicas ou de cooperativas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, tomando em conta a Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça no sentido da ilegalidade da IN/SRF 23/1997 que, ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, haveria extrapolado os limites do art. 1º da Lei nº 9.363/1996, tem-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no uso da competência que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e do art. 5º do Decreto nº 2.346/1997, e considerando a aprovação pelo Senhor Ministro da Fazenda do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2116 /2011 (despacho publicado no DOU de 15/12/2011), expediu o Ato Declaratório nº 14, de 20/12/2011, nos seguintes termos:

“DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“nas ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da ilegalidade da IN/SRF 23/1997, que, ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, extrapolou os limites do art. 1º da Lei n. 9.363/1996”.

Embora o Ato Declaratório nº 14/2011, acima transcrito, refira-se apenas a insumos adquiridos de produtor rural pessoa física, quando o caso concreto trate da aquisição de insumos de cooperativas não contribuintes de PIS/PASEP e COFINS, a PGFN também aplica a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, primeiramente ante a notória constatação de que se trata da mesma hipótese e, em segundo lugar, em face do RESP nº 993164, o qual apreciou a mesma matéria sobre aspecto mais abrangente, não fazendo qualquer distinção quanto à origem da produção do insumo, apenas declarando a ilegalidade da IN SRF nº 23/1997 ao excluir o benefício fiscal para aquisições de não contribuintes de PIS/PASEP e COFINS.

Logo, independentemente de juízo de anuência aos julgados emanados do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, impõe-se a constatação de que não se faz produtor que a Receita Federal do Brasil pugne pela exclusão da base de cálculo do crédito presumido de IPI das aquisições relativas a produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas.

Determinou-se as providências abaixo:

- a) Dar ciência à recorrente da presente Resolução;
- b) Adotar medidas para que, em sede de Diligência e com base nos documentos trazidos aos autos pelo sujeito passivo, sem prejuízo de outros que a autoridade fiscal avalie necessários, para o fim de:
 - 1) Incluir na base de cálculo do crédito presumido os valores correspondentes à receita de exportação cujas notas fiscais foram emitidas no 1º e 2º trimestres de 2005 e não foram aproveitados pelo sujeito passivo, se não houver outro(s) fundamento(s) para manutenção das glosas. Demonstrar notas fiscais desconsideradas, se houver, e o fato motivador;
 - 2) Incluir na base de cálculo do crédito presumido os valores correspondentes a aquisições de insumos provenientes de pessoas físicas e/ou cooperativas, se não houver outro(s) fundamento(s) para manutenção das glosas; e
 - 3) Refazer a apuração do quantum do direito creditório a ressarcir.

c) Dar ciência ao sujeito passivo do resultado da Diligência Fiscal, deferindo-lhe prazo para manifestação acerca dos fatos novos, observado o disposto no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, incluído pela Lei nº 8.748, de 1993.

O Núcleo de Arrecadação e Cobrança da DRF/Lages-SC, emitiu a Informação Fiscal nº 021/2015, da qual extraiu-se o excertos abaixo:

“Providências adotadas:

Inclusão na base de cálculo do crédito presumido dos valores R\$ 829.063,85 e R\$ 1.002.662,24 correspondentes à receita de exportação cujas notas fiscais foram emitidas no 1º e 2º trimestres de 2005 respectivamente.

Inclusão na base de cálculo do crédito presumido do valor R\$ 316.534,18 correspondente às aquisições de insumos de pessoas físicas e/ou cooperativas.

Assim, o crédito presumido de IPI relativo ao terceiro trimestre de 2005 deverá ser ajustado, conforme demonstrado no quadro abaixo: (quadro consta da fl. 3)

Efetuados os ajustes necessários, apurou-se crédito presumido de IPI relativo ao 3º trimestre de 2005 no valor de R\$ 87.187,31 (oitenta e sete mil cento e oitenta e sete reais e trinta e um centavos).”

Cientificada do resultado da diligência em 03/02/2015, AR às fls. 348/349, a empresa não se manifestou.

Com o retorno dos autos ao colegiado *a quo*, a 3ª Turma da DRJ em Belém deu parcial provimento à manifestação de inconformidade, conforme ementa transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. REGIME ALTERNATIVO. BASE DE CÁLCULO.

Segundo o regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001, somente podem ser computados na apuração do crédito presumido do IPI os gastos com energia elétrica e combustíveis utilizados no processo produtivo.

INSUMOS. COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO. NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELO ADQUIRENTE.

A emissão de Nota Fiscal de entrada, pelo adquirente, somente é permitida quando o remetente dos produtos não é obrigado à sua emissão. No caso em análise, porém, por serem estabelecimentos industriais, os fornecedores estão obrigados à emissão de Notas Fiscais quando derem saída aos seus produtos. Não há, portanto, amparo legal para emissão de Nota Fiscal de entrada pelo estabelecimento industrial adquirente.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, delimitando sua contestação às seguintes matérias: (i) aquisição de insumos de pessoa jurídica mediante notas fiscais de entrada e (ii) combustível consumido na extração e transporte de toras.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3302-008.160 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13984.001044/2010-52

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

A controvérsia restringe-se às glosas atinentes a: (i) aquisições de insumos mediante notas fiscais de entrada; (ii) combustíveis consumidos na extração e transporte de madeira. Vejamos cada questão.

(i) Aquisições de insumos mediante notas fiscais de entrada

A recorrente sustenta que o fato das aquisições de insumos terem sido contabilizadas através de “notas fiscais de entrada” não afastaria seu direito creditório, havendo que se analisar, no caso concreto, a efetiva operação de aquisição e entrada de toras descritas nas notas fiscais relacionadas no despacho decisório n.º 252/2010. Para comprovar a efetividade das compras, a recorrente assinala que a *“Forquilha Branca Agro Ind. Ltda: (i) contabilizou a receita decorrente da operação; (ii) informou a referida receita na DIPJ; (iii) incluiu a receita na base cálculo do PIS/PASEP e COFINS e (iv) recolheu através de DARF o PIS/PASEP e COFINS correspondente às “receitas de vendas decorrentes do contrato entre Forquilha Branca e Nereu Rodrigues”*. A recorrente aduz, então, que os procedimentos adotados são corretos, pois *ao extrair as Toras é obrigado a emitir NF de Entrada, pois a Fazenda não está localizada junto ao estabelecimento industrial do fornecedor. Neste caso, quem deixou de cumprir a obrigação acessória de emitir nota fiscal foi o fornecedor apontado no Despacho Decisório, mas necessariamente tem contabilizado os recursos financeiros repassados através de depósito/transfêrencia de recursos para o favorecido (Forquilha Branca)”*.

Compulsando o aresto recorrido, colhem-se os seguintes fundamentos para a manutenção da glosa atinente às supostas aquisições (destaquei partes):

A fiscalização identificou entre os insumos que integraram a base de cálculo do crédito presumido do IPI, diversas Notas Fiscais de entrada emitidas pela empresa adquirente, em que o fornecedor é estabelecimento industrial, portanto, obrigado à emissão de Nota Fiscal quando der saída aos produtos do estabelecimento. Entretanto, de acordo com o artigo 3º da Lei n.º 9.363/1996 "a apuração do valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem será efetuada, tendo em vista o valor constante **da respectiva nota fiscal emitida pelo fornecedor** ao produtor exportador."

Quanto à emissão de Nota Fiscal, o Regulamento do IPI, Decreto n.º 4.544/2002, dispõe no artigo 323, inciso I, que os estabelecimentos emitirão Nota Fiscal "sempre que promoverem a saída de produtos". O artigo 333, menciona as hipóteses de emissão de Nota Fiscal, dispondo no inciso I, que a Nota Fiscal será emitida "na saída de produto tributado, mesmo que isento ou de alíquota zero, ou quando imune, do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, ou ainda de estabelecimento comercial atacadista". **Em relação à emissão de Nota Fiscal de entrada**, o artigo 359, inciso I, prevê sua emissão sempre que no estabelecimento entrarem, real ou simbolicamente, produtos "novos ou usados, inclusive MP, PI e ME, remetidos a qualquer título por **particulares ou firmas não obrigadas à emissão de documentos fiscais**". Ou seja, a emissão de Nota Fiscal de entrada só é permitida quando o remetente dos produtos não é obrigado à sua emissão. No caso em análise, porém, por serem estabelecimentos industriais, os fornecedores estão obrigados à emissão de Notas Fiscais quando derem saída aos seus produtos. Não há, portanto, amparo legal para emissão de Nota Fiscal de entrada pelo estabelecimento industrial adquirente. Assim sendo, deverá ser mantida a glosa dos valores correspondente às Notas Fiscais de entradas emitidas pela impugnante.

São precisos os fundamentos consignados na decisão recorrida, de maneira que os acolho como razões de decidir no presente voto. De fato, compulsando os autos, constata-se que as glosas ora analisadas são decorrentes de suposta aquisição de insumos cujas notas fiscais foram emitidas pela própria recorrente (notas fiscais de entrada), conforme se observa, a título de amostra, nos documentos fiscais às fls. 107 a 114 (numeração das páginas segundo o e-processo), não tendo sido apresentadas quaisquer notas fiscais de saída emitidas pelo fornecedor.

Nesse caso, entendo que não há que se falar em direito ao crédito presumido de IPI sobre os pretensos insumos adquiridos de terceiros, sobretudo porque não restou comprovado que as supostas aquisições referem-se, de fato, ao fornecimento de insumos pela empresa Forquilha Branca Agro Ind. Ltda..

Apesar de a recorrente afirmar que as aquisições atinentes às notas fiscais de entrada relacionadas nas planilhas às fls. 213 a 248 são relativas ao contrato de compra e venda de pinheiros às fls. 273 a 276, nada vincula aquele contrato – assim como supostos pagamentos a ele vinculados – e os negócios nele descritos às notas fiscais de entrada utilizadas pela recorrente para o cálculo do crédito presumido de IPI.

Isso se dá porque não há qualquer documentação fiscal emitida pelo fornecedor a fim de comprovar as específicas operações de vendas, nos meses de julho a setembro de 2005. Ademais, os registros contábeis, recibos e documentos de arrecadação apresentados refletem apenas o negócio expresso no contrato firmado entre a recorrente e a empresa Forquilha Branca Agro Ind. Ltda., mas não demonstram, de forma suficiente e necessária, que as supostas aquisições de insumos objeto das notas fiscais de entrada ocorreram de fato ou que são relacionadas aos negócios avençados no referido contrato.

Neste ponto, assinale-se que não foram apresentados os registros contábeis (do fornecedor) com a demonstração das operações descritas nas planilhas. A escrituração contábil do fornecedor traz registros aglutinados (em conta de receita ou de clientes, por exemplo), os quais não servem para demonstrar se houve, de fato, as vendas de insumos descritas nas notas fiscais de entrada emitidas pela recorrente ou se tais vendas guardam alguma relação com os registros contábeis apresentados, com o contrato de compra e venda, recibos e comprovantes de pagamento.

Nesse contexto, veja-se, por exemplo, os registros contábeis do Razão da Conta Clientes à fl. 318 (razão da empresa fornecedora). Não há como estabelecer que aqueles lançamentos refiram-se às aquisições (vendas do fornecedor) de julho a setembro de 2005, sobretudo porque os valores das aquisições destoam em muito do valor registrado na conta de Clientes do fornecedor. Também o Razão da Conta de Receitas à fl. 323 mostra que a empresa fornecedora, nos meses de julho a setembro de 2005, não registrou receitas decorrentes de vendas de insumos à empresa recorrente, restando impossibilitada qualquer associação das aquisições expressas nas planilhas 213 a 248 (objeto das notas fiscais de entrada) a supostas vendas realizadas pela empresa Forquilha Branca Agro Ind. Ltda.. Em suma, pode-se constatar que os registros contábeis e demais documentos apresentados pela recorrente não servem para estabelecer um vínculo necessário entre as operações descritas nas notas fiscais de entrada e os negócios realizados com a empresa Forquilha Branca Agro Ind. Ltda..

Como bem assinalou o despacho decisório, o crédito presumido do IPI recai sobre os insumos adquiridos de terceiros aos quais incidem as contribuições referidas, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.276/2001, cujo documento de prova é a nota fiscal emitida pelo fornecedor do insumo (MP, PI e ME). Nesse contexto, não há previsão legal que assegure direito ao crédito presumido do IPI sobre as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento industrial contra ele próprio, bem como sobre as aquisições de insumos de não contribuintes.

Lembre-se, ademais, que, nos termos do artigo 3º da Lei nº. 9.363/1996, a apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI será efetuada tendo em vista **o valor constante da respectiva nota fiscal** de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador. Nesse contexto, percebe-se que a emissão de nota fiscal de venda e sua respectiva escrituração representam meio de controle e de prova, visando garantir inequívoca identificação das aquisições de insumos e a efetiva comprovação da base de cálculo dos créditos correspondentes.

No caso concreto, não restaram comprovadas as vendas atinentes às operações descritas nas planilhas às fls. 213 a 248, uma vez que não foram apresentadas as notas fiscais de vendas emitidas pelo fornecedor nem mesmo os registros contábeis daquelas operações, com a discriminação, individualizada, de cada venda. Os documentos apresentados não são suficientes para comprovar que as supostas aquisições de insumos realmente ocorreram e que estão vinculadas a negócios firmados entre a recorrente e a empresa Forquilha Branca Agro Ind. Ltda..

Diante dessas considerações, entendo que devem ser mantidas as glosas atinentes às supostas aquisições de insumos objeto das notas fiscais de entrada emitidas pela recorrente, uma vez que não restaram comprovadas a certeza e a liquidez dos créditos pleiteados.

(ii) Combustíveis consumidos na extração e transporte de madeira

No tocante à exclusão, da base de cálculo do crédito presumido de IPI, das despesas com combustíveis consumidos na extração e transporte de madeira, o colegiado *a quo* assim se posicionou:

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, estes fatores devem ser empregados diretamente no processo industrial.

Pelo que se depreende do exame dos autos, foram incluídos no DCP os custos de aquisição de combustíveis consumidos na extração, manejo e manuseio de toras e lâminas de madeira e no transporte de toras, lâminas e compensados de pinus, ou seja, **foi incluída parcela não utilizado diretamente na industrialização do produto exportado, vale dizer, não usado nos equipamentos e máquinas industriais. Assim, impõe-se a manutenção da glosa.(g.n.)**

Como relatado, a recorrente sustenta que o combustível usado na extração e transporte da matéria-prima representa custo imprescindível, agregado ao custo da matéria-prima. Argumenta, ainda, que o processo produtivo da empresa compreende a extração e transporte, com frota própria, de produtos acabados e insumos, não sendo possível a dissociação do "*processo produtivo do Contribuinte, haja vista atividade extrativa preceder à transformação da Matéria-Prima em Produtos Acabados*".

Inicialmente, importa lembrar que a sistemática de apuração do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, enunciado na Lei nº 10.276/01, está intrinsecamente ligada ao regime de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96, de maneira que o arcabouço normativo deste regime se estende, em grande medida, àquele outro, conforme dispõe o art. 1º, § 5º da Lei nº 10.276/01, *in verbis*:

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

Como se vê, todas as normas trazidas na Lei nº. 9.363/1996 devem ser aplicadas ao regime alternativo estabelecido pela Lei nº 10.276/01. Nessa linha, os arts. 2º e 3º (caput e parágrafo único) da Lei nº. 9.363/1996, a seguir transcritos, trazem importante regramento a ser aplicado na apuração do crédito presumido do regime alternativo (grifei algumas partes):

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem** referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. (...)

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

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.

Dos dispositivos transcritos, observa-se que a base de cálculo do crédito presumido de IPI deverá ser determinada a partir do valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, definidos conforme a legislação do IPI.

Com relação, especificamente, aos produtos intermediários, o Parecer Normativo CST n.º 65/1979 delimitou o significado da expressão "consumidos na produção", tendo consignado que deve ser tomada em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Tal concepção foi encampada pelo art. 164 do RIPI/2002 (DECRETO N.º 4.544/2002), tendo o RIPI/2010 (DECRETO N.º 7.212/2010) reproduzido o mesmo preceito em seu art. 226:

"Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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;"(grifei)

O conceito de produto intermediário acima esposado se aplica ao crédito presumido estabelecido pela Lei n.º 10.276/01, não só por força da aplicação, como visto, do arcabouço normativo do regime de crédito da Lei n.º 9.363/96, mas, também, pelo que dispõe o art. 1º, § 4º da Lei n.º 10.276/01, segundo o qual a opção pelo regime alternativo deverá ser exercida **em conformidade com as normas da Secretaria da Receita Federal**, entre as quais, sem dúvida, o citado Parecer Normativo CST n.º 65/1979, o qual delinea, em seu item 11, o escopo de despesas dedutíveis:

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente."

No tocante ao combustível consumido na extração, manejo e manuseio de toras e lâminas de madeira e no transporte de toras, lâminas e compensados de pinus, evidente que não se trata de material de embalagem ou matéria-prima. Restaria saber se, nesse caso, o combustível poderia ser entendido como produto intermediário, de maneira a ser incluído na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Sobre esse tema, a jurisprudência do CARF tem decidido, nos últimos anos, que não devem integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI as aquisições de combustíveis e energia elétrica, uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se afigurando como matéria-prima ou produto intermediário. Foram várias as decisões nesse sentido, a ponto de ter sido exarada a Súmula CARF n.º 19, transcrita a seguir:

"Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 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."

Percebe-se, da leitura da súmula, que a razão para a exclusão da aquisição de combustível da base de cálculo do crédito presumido é, precisamente, a constatação que aquele material não é **consumido** em contato direto com o produto, tendo a referida súmula encampado o conceito de insumos sedimentado no decurso de vários anos no âmbito da legislação do IPI e incorporado, de forma paradigmática, no Parecer Normativo CST n.º 65/1979.

Naturalmente, a *ratio decidendi* da Súmula CARF n.º 19 deve ser estendida ao caso de crédito presumido de IPI do regime alternativo instituído pela Lei n.º 10.276/01, ao qual se aplica, como visto, o arcabouço jurídico e lógica sistêmica do regime de créditos previsto pela Lei n.º 9.363/1996 - relembando, vide: art. 1.º, § 5.º da Lei n.º 10.276/01 e os arts. 2.º e 3.º, caput e parágrafo único, da Lei n.º 9.363/1996.

Na esteira de tal entendimento, vejam-se, por exemplo, o Acórdão n.º 3402-001.794, julgado em 24/05/2012, Acórdão n.º 3302-003.005, julgado em 24/01/2016, Acórdão n.º 3402-004.778, julgado em 12/12/2017, o Acórdão n.º 3301-005.330, julgado em 23/10/2018, cujas ementas seguem transcritas na parte que interessa à presente análise:

Acórdão n.º 3402-001.794

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

IPI - CREDITO PRESUMIDO - LEI Nº 9.363/96 - REGIME ALTERNATIVO - Lei n.º 10.276/2001 COMBUSTÍVEIS TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA EM FROTA PRÓPRIA - SÚMULA 19 DO CARF -OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA DAS SÚMULAS PELOS MEMBROS DO CARF - ART. 72 DO RI/CARF.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 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.

Acórdão n.º 3302-003.005

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. REGIME ALTERNATIVO. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

O valor das aquisições de matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola do processo produtivo (cultivo da cana-de-açúcar) devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

Somente geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários, assim definidos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, que sejam consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (Súmula CARF n.º 19; Pareceres Normativos n.º 65, de 1979 e 181, de 1979).

Acórdão n.º 3402-004.778

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. DESPESAS COM INSUMOS. COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA, MATERIAL LABORATORIAL.

Somente podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima de produto intermediário ou de material de embalagem. Os combustíveis, energia elétrica e materiais laboratoriais não caracterizam matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final (Súmula CARF n.º 19 e Parecer Normativo n.º 65/1979).

Acórdão n.º. 3301-005.330

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO.

Os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os bens destinados ao ativo permanente, o material de consumo e combustíveis, bem como partes e peças de máquinas.

Pela análise das decisões, está claro o entendimento de que: (i) o conceito de insumos, para fins de delimitação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, é aquele consagrado na legislação do IPI, ou seja, somente devem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários que sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre o produto final; (ii) as aquisições de combustíveis não integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI - Lei n.º. 9.363/96 e Lei n.º. 10.276/01, uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando no conceito de matéria-prima nem produto intermediário.

No caso concreto, por mais relevantes que sejam para a atividade empresarial da recorrente, os combustíveis consumidos na extração, manejo e manuseio de toras e lâminas de madeira e no transporte de toras, lâminas e compensados de pinus, não integram o produto final nem são desgastados/consumidos pela ação direta sobre o produto final. Assim, as aquisições de combustíveis não se subsumem ao conceito de matéria-prima ou produto intermediário no âmbito da legislação do IPI, devendo ser excluídas da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Além disso, não há como equiparar a atividade extrativa, anterior à produção, com o processo produtivo que tem como resultado a transformação da matéria-prima em produto acabado, como assinala a própria recorrente - se as despesas com combustíveis são, segundo a recorrente, "*CUSTOS IMPRESCINDÍVEIS e compõem o valor da matéria-prima que chega até o pátio da Empresa*", representam, obviamente, dispêndios anteriores ao processo produtivo.

Dispositivo

Diante de todas as considerações acima expostas, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães