



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13502.000705/2008-83  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.313 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de junho de 2021  
**Recorrente** BRACELL BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

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

RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE INTERESSE DE AGIR.

Se a decisão de primeira instância considerou na base de cálculo de crédito de IPI, os valores relativo ao frete, tendo em vista o Regime Especial concedido pelo Estado da Bahia, para emissão de apenas duas notas fiscais de entrada consolidada para contemplar a compra de madeira para industrialização e outra relativa a aquisição de serviço de transporte, dispensada a emissão dos conhecimentos de transporte pelas transportadoras. Não resta ao contribuinte qualquer margem para insurgência nesse ponto. Nesse caso, falta interesse de agir ao insurgente que apresenta Recurso Voluntário, o que leva ao não conhecimento de parte deste.

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há ofensa à garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa quando todos os fatos estão descritos e juridicamente embasados, possibilitando à contribuinte contestar todas razões de fato e de direito elencadas no despacho decisório.

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO A *QUO*. IMPOSSIBILIDADE.

O indeferimento de pedido de diligência ou perícia não configura vício de nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento ao direito de defesa, nos casos em que a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que a produção da prova pericial e realização da diligência eram desnecessárias e prescindíveis para o deslinde da controvérsia.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de ressarcimento no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.

**RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO REGIME ALTERNATIVO.**

Só geram direito ao crédito de IPI os insumos que se enquadrem no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, os quais se desgastem ou sejam consumidos mediante contato direto com o produto na fabricação.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. DESPESAS ACESSÓRIAS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.**

As despesas acessórias, serviços de corte, descasque e baldeio (colheita), somente integram a base de cálculo do benefício se forem cobradas do adquirente, ou seja, se estiverem incluídas no preço do produto.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA.**

Os produtos utilizados no tratamento de água não se podem considerar integrados diretamente ao processo de produção, não configurando insumos para efeito de crédito presumido de IPI.

**CRÉDITO PRESUMIDO IPI. RESSARCIMENTO. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 154.**

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para autorizar a aplicação da taxa Selic como índice de correção a referidos créditos, a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

**Relatório**

Por bem retratar a matéria tratada no presente processo, transcrevo o relatório produzido pela DRJ de Salvador:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra o Parecer SARAC da DRF em Camaçari /BA n.º0087/2009 (fls.498/524) e Decisão de fls.524/525, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados— IPI, PER n.º 27676.32599.071004.1.1.010461 (fl.02), 4º trimestre de 2003, no valor de R\$864.269,79, composto do crédito presumido no valor de R\$792.926,27, com base no art.1º, da Lei n.º10.276, de 10 de setembro de 2001, e na IN SRF n.º69, de 06 de agosto de 2001, e pelos créditos básicos escriturados no trimestre no valor de R\$71.343,52, com fundamento no art.11 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e na Instrução Normativa SRF n.º033, de 04 de março de 1999. Por conseguinte, homologou a compensação declarada até o limite do crédito deferido no valor de R\$466.611,34, assim discriminado: R\$396.448,62 (crédito presumido de IPI) e R\$70.162,72 (crédito básico).

O contribuinte ingressou com liminar ajuizada em Mandado de Segurança sob o n.º2008.33.00.00434-15-BA para que fosse determinado o julgamento dos pedidos de ressarcimento dentro do prazo de 30 dias (fl.24 e decisão de fls.26/29). Feita a intimação SARAC/DRF/CCI n.º0445/2008, fls.10/12, com ciência em 06/05/2008 (fl.12), foram anexados os documentos pelo interessado, cópia da DCP, transmitida em 02/12/2003 (fl.40), e apreciada a compensação na forma do §5º do art.74 da Lei n.º9.430, de 27 de dezembro de 1996, tempestivamente.

Consta no parecer que foram constadas divergências quanto as créditos informados no PER/DCOMP:

- quanto ao crédito presumido do IPI, foram glosados os insumos que não dão direito ao crédito do IPI: tratamento de água efluente para ajuste de PH, regeneração do leito misto, tratamento de água das caldeiras, controle de PH dos condensados de Osmose Reversa, inibidor de corrosão para evitar a corrosão dos equipamentos de refrigeração;
- foram glosados ainda os lançamentos no balancete contábil referentes ao ácido sulfúrico e a soda cáustica, quando utilizados no ajuste do PH de efluentes (fls.56/72/92 e 449), bem como as aquisições do grupo "Químicos Outros", conforme tabela de fl.409: ácido cítrico, ácido sulfâmico, inibidor de corrosão, amina neutralizante e fosfato monossódico, quando utilizados no ajuste de PH de efluentes e regeneração de leito misto, pois apesar de consumidos no processo industrial, não tiveram contato físico direto, tampouco sofreram/exerceram diretamente ação sobre o produto industrializado, não se enquadrando no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, fls.410/412;
- quanto aos valores dos insumos "Aditivos" e "Sulfato de sódio", apesar de não constar da planilha de fls.49 e 409 (os aditivos), compuseram indevidamente a base de cálculo do crédito presumido apurada pelo contribuinte à fl.477, haja vista que, conforme informação do próprio contribuinte, foram adquiridos no exterior em desacordo a legislação que prevê aquisição somente do mercado interno (cópias NF de fls.471/473);
- No insumo "Madeira", conforme memória de cálculo apresentada pela interessada, fls.48 e 477, e telas SAP, fls.322/326, estão incluídos os custos de madeira em pé, serviços de corte, descasque e baldeio-colheita, seguro/estradas/outros e frete para fábrica). Glosam-se os custos — fretes que não estão incluídos no preço do produto, vinculados à nota fiscal de aquisição, bem como os serviços que não tiveram incidência da Cofins;
- Merece reforma os valores considerados pelo contribuinte relativamente aos custos mensais do consumo do "Cavaco" toras picadas, denominadas de "Serviços internos" — transformação de toras em cavacos, sobre os quais não incidem a Cofins, fl.477, e portanto não compõem a base de cálculo do benefício, o mesmo relativamente aos outros componentes do custo "madeira" indicados pela interessada nas planilhas de fls.48 e 477, serviços de corte, descasque, baldeio, para os quais segue-se o mesmo entendimento, conforme notas fiscais de fls.474/476;

- Quanto aos custos "Seguro/Estradas/Outros", previstos à fl.477, a interessada foi intimada à fl.439, Intimação n.º1077/2008, ciência à fl.447, a abrir a conta de forma a permitir uma visão detalhada dos valores individualizados, limitando-se a interessada a anexar ao presente processo planilha na qual informa valores de apropriação de seguros referentes a empilhadeiras, tratores e responsabilidade civil, fl.488, não apresentando prova de que tal despesa compõe o preço do produto "Madeira", o que implicaria, necessariamente, em sua inclusão no documento fiscal de aquisição do produto;
- Concluindo, em relação à madeira considera-se no cálculo do Crédito presumido apenas o consumo mensal de toras, saídas para o picador, fls.435/436 e 477;
- Glosa de parte dos insumos "Vestimentas" formado por telas e feltros, para considerar no cálculo do crédito presumido os valores efetivamente consumidos conforme a coluna de débito à fl.321 e não o valor estimado, fl.320;
- No item "combustíveis" óleo combustível e gás natural, fls.477, 56/72/92 e 316/319, inexistente divergência, bem como quanto a "energia elétrica", planilhas do sistema SAP de fls.314/315, considerada pelo interessado. Contudo, devem ser excluídos da apuração, as MP, PI e ME, bem como o consumo de energia elétrica e dos combustíveis utilizados em produtos não acabados ou acabados mas não vendidos ao final de 2003, em respeito aos arts.11 e 12 da IN SRF n.º69, de 06/08/2001, conforme fls.463/466, passando a ser considerados os custos na forma dos cálculos nos Anexos I e II, de fls.479 e 480;
- Divergência da receita de exportação utilizada no cálculo do benefício que estão compatíveis com o lançado no balancete de verificação, fls.55/71/91, sendo os valores lançados a débito na conta de receita de exportação os estornos, os quais, contudo, divergem dos informados nas respectivas notas fiscais apresentadas pela interessada.

Em consulta ao Sistema Informatizado da RFB — SISCOMEX (fl.448), tem-se que tais valores estão ratificados pelas notas fiscais lançadas no Livro Registro de Saídas;

- Com relação a receita de vendas no mercado interno de celulose e materiais diversos, mediante análise contábil de fls.55/70/90, considerou-se os valores efetivamente lançados no Livro Registro de Saídas, considerando-se as vendas para o mercado externo, além dos históricos dos Registro de Exportação — RE, os dados constantes do sistema SISCOMEX, com as respectivas notas fiscais de saída para o exterior, fl.448, nas averbações dos embarques;
- Quanto ao saldo credor do IPI com fundamento no art.11 da Lei n.º9.779, de 19/01/1999 e IN SRF n.º033, de 04/03/1999, analisou-se o valor do crédito solicitado à vista do Livro Registro do IPI, fls.142/177, mediante a relação das notas fiscais de entrada que geraram o crédito do IPI, fls.440/444, constatando-se aquisição no 3.º decêndio nos meses de novembro e dezembro/2003, fls.445/446, de produto inibidor de corrosão, fls.120/135, que não se enquadra no conceito de insumos de produção, conforme Lei n.º9.779, de 1999 e Parecer Normativo CST n.º65, de 1979, publicado no DOU de 06/11/1979, pois se destina ao tratamento de águas industriais para caldeiras, conforme fl.49, tornando-se tais aquisições passíveis de glosa, porque não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem;
- Na planilha de cálculo de fl.48 utilizou o índice da fórmula de determinação do fator "F" de 0,0365, quando o correto é 0,03, assim aplicando-se os reais valores de custo e fatores de correção da fórmula reconheceu-se parcialmente o direito creditório, contudo sem aplicação de atualização monetária por falta de legislação assim autorize.

Cientificado do deferimento parcial do seu pedido, em 01/10/2009, fl.532, o interessado apresentou petição à DRF/Camaçari por discordar da pretensão do fisco em promover a compensação de ofício dos supostos débitos arrolados no documento denominado "relação dos débitos da intimação do processo de crédito" e manifestação de inconformidade a DRJ/Salvador (fls. 535/536 e 539/553, respectivamente), alegando que:

- faz jus ao crédito presumido do IPI previsto na Lei n.º10.276, de 2001;

- produz Pasta Química de Madeira para dissolução de celulose, produto sujeito a tributação do IPI, alíquota zero, e não tendo como aproveitar o crédito presumido apresentou pedido de ressarcimento, deferido parcialmente, cujo resultado deve ser modificado para conceder o pleito integral porque os insumos glosados tem contato direto com o produto acabado, pasta de celulose;
- descreve os meios do processo produtivo para esclarecer que não há controvérsia quanto ao enquadramento dos insumos adquiridos no conceito de insumo, constantes do pedido de ressarcimento;
- adquire madeira em pé, conforme contrato de compra e venda firmado com a Copener Florestal Ltda (doc.04) mas antes de qualquer beneficiamento, contrata a prestação de serviço para cortar, descascar e baldear a madeira, que a transformam em "TORAS DE MADEIRA", então transportadas para o estabelecimento da requerente, que emite uma nova nota fiscal de entrada consolidando o real custo daquele insumo, conforme autorização do regime especial dado pela Administração Tributária do Estado da Bahia (doc.05), dando início ao; processamento industrial conforme descrição, não existindo necessidade de se questionar o custo de tais serviços conforme entendimento da RFB, doc.06;
- Não houve irregularidade nos números informados pela requerente, houve uma leitura equivocada das rubricas que compõem a conta "INSUMOS", porque parte dos valores informados a título de madeira em pé denominados de "serviços", na prática são custos necessários ao beneficiamento do insumo utilizado na produção, além dos serviços de corte, descasque, baldeio e transporte da madeira, estando o procedimento operacional adotado, chancelado pelo Fisco Estadual;
- Os bens adquiridos na fase de transformação da madeira em toras no chamado "cavaco", trituração da madeira para que ela possa ser dissolvida na fase seguinte inclui a água, energia elétrica que move a água, a esteira e o picador, integram o produto e são consumidos em decorrência do contato direto com a madeira, que é transformada em celulose, fazendo jus ao crédito, devendo ser considerado no despacho decisório, não cabendo as glosas denominada de "serviços internos";
- O frete incidente sobre o transporte da madeira para o parque industrial da empresa foi glosado porque o auditor entendeu que o conhecimento de transporte emitido no ato da prestação do serviço deve estar vinculado unicamente a nota fiscal de aquisição, o que jamais pode ser exigido da requerente em razão do regime especial concedido pela administração estadual (doc.04), que permite a apresentação dos documentos referentes a esta circulação de mercadorias de forma consolidada mensalmente;
- Ignorar as peculiaridades do processo produtivo da requerente implica em gerar conflito de normas e critérios jurídicos entre a Administração Tributária federal e Estadual, não parecendo razoável desconsiderá-las;
- Tendo a própria Receita Federal já decidido que os créditos referentes aos fretes em questão são devidos (doc.06), não pode o contribuinte de boa-fé ser apenado ante a incerteza e incoerência de critério jurídico, que por si só é causa de nulidade do despacho decisório, a partir de abril/2009, pois vai de encontro aos Princípios Constitucionais da Segurança Jurídica e Razoabilidade, ofensa ao art.100 do CTN, jurisprudência e doutrina que transcreve;
- É contraditório o despacho decisório que glosa os créditos decorrentes de materiais aplicados no tratamento da água porque o auditor se refere a água que tem por finalidade a transformação em vapor que gera energia distribuída para toda a planta industrial e tendo sido aceito o crédito referente ao custo da energia elétrica consumida no processo produtivo, não há motivo para negativa feita no §31 do Despacho, pois o custo de aquisição dos produtos neles referidos tem por finalidade custear a geração de energia para alimentar toda a planta industrial;
- Os itens relacionados no §§ 22 a 26 do despacho decisório são conceituados como produtos intermediários pois estão diretamente ligados a transformação do insumo em produto final, razão pela qual entende que cabe o direito ao crédito nos produtos soda

cáustica e ácido sulfúrico, utilizados na regeneração do leite misto e na desmineralização da água utilizada nas caldeiras; ademais o Fisco Estadual da Bahia já teve oportunidade de apreciar minuciosamente a questão, conforme decisão proferida no Recurso Extraordinário interposto pela Fazenda Estadual no Auto de Infração 298574.0600/06-8;

- Os itens relacionados no §22 do despacho decisório são aplicados na limpeza e conservação dos instrumentos utilizados no processo produtivo, que tem influência direta na qualidade do produto, evitando incrustações e a presença de impurezas no produto final e caso não aplicados, interromperia o processo produtivo através da formação das incrustações que impediriam o fluxo dos insumos;

Quanto a glosa dos produtos não exportados, tem-se que tais períodos foram exportados no período seguinte, não havendo dúvida quanto ao fato de que o crédito é devido, cabendo correção de mero erro material da requerente fazendo com que o pedido de ressarcimento desse crédito seja alocado no processo administrativo vinculado ao período correto, o que de pronto requer;

- Os institutos da restituição e ressarcimento são equiparados pelo Decreto n.º 2.138/97 e caso não se aplique a SELIC a administração estará enriquecendo sem causa à custa do contribuinte, além de não levar em conta a morosidade na análise do processo, conforme diversas transcrições da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes que transcreve;

- Requer a reconsideração do Despacho Decisório DRF/CCI 0087/2009 ou sucessivamente sua anulação e reforma pela DRJ, apreciação e homologação da compensação declarada, atualização do crédito pela SELIC e por fim protesta, desde já, pela produção de quaisquer provas que possam comprovar o seu direito, em especial, o pedido de diligência fiscal para confirmação dos fatos aqui articulados que demandam de uma análise técnica de todo o processo produtivo, fato que foi ignorado pelo fiscal que realizou a auditoria dos créditos, art.29 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

A lide foi decidida pela 4ª Turma da DRJ em Salvador/BA, nos termos do Acórdão n.º 15-24.027, de 02/07/2010 (fls.1332/1350), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada para reconhecer a possibilidade de crédito quanto aos fretes de matéria-prima “madeira” até a fábrica da Recorrente, em uma situação específica, tendo em vista o Regime Especial concedido pelo Estado da Bahia. Oportuna a transcrição da ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**

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

**DILIGÊNCIA.**

Dispensável a realização de diligência quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente julgamento do feito, sendo o ônus de demonstrar o direito ao crédito daquele que o pleiteia.

**RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO REGIME ALTERNATIVO.**

O direito ao ressarcimento do crédito presumido de IPI com base na Lei 10.276, de 2001, se condiciona a que sejam consideradas nos cálculos do montante a ressarcir as aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de produtos exportados. Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

**CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS DE PESSOAS JURÍDICAS NÃO CONTRIBUENTES DO PIS/COFINS.**

O valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, cooperativas e afins, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não se inclui na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE IPI. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS. IMPOSSIBILIDADE.

Por ausência de previsão legal, descabe falar-se em atualização monetária ou juros equivalentes à taxa SELIC incidentes sobre o eventual valor a ser objeto de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Irresignada, a interessada apresentou recurso voluntário de fls. 1484/1507, onde em síntese, pugnou-se pela: (i) nulidade do despacho decisório; (ii) nulidade da decisão da DRJ por preterição do direito de defesa (diligências negadas); (iii) reconhecimento do homologação tácita dos pedidos de ressarcimento; (iv) procedência do recurso e reconhecimento do direito integral aos créditos solicitados; e, (v) correção pela Taxa SELIC.

Reforça, ainda, seu pedido de diligência fiscal acerca da regularidade dos créditos tomados em relação aos insumos e serviços prestados entre a Copener Florestal Ltda., no que tange o beneficiamento da madeira e a regularidade contábil/fiscal por ela apresentada, que não foram analisadas pela DRJ sob o argumento de que a diligência era desnecessária, visto que todos os elementos necessários à convicção do julgador estão reunidos nos autos, bem como se insurge sobre a correção monetária em razão da demora na apreciação do pedido.

Com relação aos insumos, após breve esclarecimentos com relação ao seu processo produtivo, se insurge em relação as glosas: (i) créditos oriundos da aquisição de insumo (Madeira); (ii) materiais utilizados no tratamento de água; (iii) das glosas decorrentes dos chamados "serviços internos"; (iv) da inclusão do frete nas operações de aquisição madeira e correlato direito ao crédito fiscal; (v) direito ao crédito em relação aos itens considerados materiais de limpeza — enquadramento como produtos intermediários; e, (vi) dos elementos considerados não exportados.

Ao final requer “o provimento do recurso em favor da Recorrente a teor do que dispõe o art. 59, §3º, do Decreto 70.235/72, requer sejam acatados os fundamentos acima expostos, para que seja reformada a decisão ora recorrida, dando-se integral provimento ao presente Recurso Voluntário, a fim de que seja deferida a totalidade do crédito pleiteado no pedido de ressarcimento, e por consequência, seja homologado todo o crédito tributário objeto do pedido de compensação”.

O CARF proferiu Resolução nº 3302.000.372, de 27/11/2013, para devolver os autos à unidade de origem para realização de diligência fiscal, fls. 1509/1516, a fim de esclarecer a pertinência dos créditos pleiteados, nos seguintes termos:

- O Crédito foi inicialmente reconhecido em parte de DRF, e posteriormente, após a manifestação de inconformidade ter sido provida parcialmente reconheceu-se a possibilidade de crédito quanto aos fretes de matérias primas até a fábrica da Recorrente.
- O ponto a ser esclarecido diz respeito a contratação dos serviços de corte, descasque e baldeação, etapas que transformam o produto adquirido no insumo toras de madeira que é utilizado em seu processo produtivo.
- Recorrente aduz que adquire madeira em pé antes de qualquer processo de beneficiamento da empresa da empresa Coneper Florestal Ltda, e ainda na sede da vendedora contrata os serviços de corte, descasque e baldeação, etapas que transformam

o produto adquirido no insumo **toras de madeira** que é utilizado em seu processo produtivo. Posteriormente a esta etapa, a madeira é transportada até a sede da Recorrente. Afirma que todo o custo necessário a transformação da madeira em pé no insumo por ela utilizado deve ser considerado. Juntou diversos documentos.

Com estes aspectos a serem esclarecidos, o CARF determinou a diligência fiscal nos seguintes termos:

- seja intimada a Recorrente para que esta forneça planilha detalhada com **todos** os custos que entende necessários ao processo relacionado às aquisições de madeira, juntado cópia das notas fiscais de aquisição destes;
- comprove a opção pela crédito alternativo da Lei 10.267/01 na DTFC relativa ao último trimestre do exercício anterior (2003), nos termos da Instrução Normativa n.º 69/01;
- a autoridade preparadora se manifeste expressamente sobre a planilha e documentos relacionados às aquisições de madeira, fornecendo outros dados e informações que entenda pertinentes ao deslinde do presente processo;
- seja, a Recorrente, ao final, intimada a se manifestar sobre o resultado da presente diligência.

Após a conclusão da diligência acima descrita, volte os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

Após esclarecimentos prestados pela recorrente, seguiu a conclusão substanciada no Relatório Fiscal às fls.1601/1607, nos seguintes termos:

Mediante análise da planilha apresentada, se constatou divergência de valores se comparada com a planilha de demonstrativo do crédito apresenta à época da análise do presente crédito, vide fls. 48 e 477. Exemplificadamente, em Outubro/2003, conforme planilha anexa ao processo à época na análise do crédito, o valor relativo aos serviços de corte, descasque e baldeio (colheita) soma R\$ 927.442,30. Entretanto, em atendimento a presente resolução, o contribuinte apresentou planilha cuja soma dos serviços de corte, descasque e baldeio (colheita) corresponde a R\$ 757.592,79. Vide divergências ocorridas:

Mês	Planilha entregue a época da análise do crédito	Planilha entregue conforme solicitação da Resolução
Outubro/2003	R\$ 927.442,30	R\$ 757.592,79
Novembro/2003	R\$ 1.051.588,88	R\$ 900.730,85
Dezembro/2003	R\$ 1.041.696,47	R\$ 1.093.901,73

Vide abaixo tela da planilha apresentada à época da análise do crédito, conforme pag. 388 do processo.

Consumo de Insumos em 2003  
(Valores em R\$)

INSUMOS	UNIDADE	out/03			nov/03			dez/03		
		qtd	unit	valor R\$	qtd	unit	valor R\$	qtd	unit	valor R\$
Madeira em Pé	tas	24.409,79	55,80	1.600.167,27	22.285,24	66,80	1.488.661,12	26.264,30	96,74	1.752.935,81
Colheita	tas	25.099,59	36,95	927.442,30	28.344,64	37,10	1.051.588,88	26.092,52	37,06	1.041.696,47
Seguro/Estradas/Outros	tas	25.099,59	2,41	-60.425,92	28.344,64	1,97	55.868,49	26.092,52	2,40	67.285,58
Transporte	tas	24.409,79	24,08	587.745,58	22.285,24	24,01	536.111,72	26.264,30	24,57	645.231,15
<b>Madeira</b>	CAV_RECEITA_	24.044,4	146,050	<b>3.511.691,59</b>	23.022,63	148,158	<b>3.410.974,20</b>	26.335,4	148,136	<b>3.927.532,45</b>

Relativamente à comprovação pela opção pelo crédito alternativo da Lei 10.267/01, o contribuinte, em sua resposta ao Termo de Início, apresentou a DCTF do último trimestre do exercício anterior, bem como informou que tal declaração não possui campo que possibilite a comprovar a opção pelo crédito alternativo da Lei 10.276/01, nos termos da IN n.º 69/01.

Em resposta a diligência fiscal, a recorrente afirma que a diferença se dá em razão da impossibilidade de levantar toda a documentação necessária devido a antiguidade das operações, destaca que à época foi juntada toda documentação que sustenta os créditos ora pleiteado. Sobre a diferença dos cálculos apontados na diligência fiscal, afirma o seguinte:

20. (...) note-se que não houve irregularidade nos números informados pela Requerente. Houve uma leitura equivocada das rubricas que compõem a conta INSUMOS, tendo em vista que parte dos valores informados a título de madeira em pé, em verdade, se reportam a serviços necessários ao beneficiamento do insumo utilizado no processo produtivo da Requerente.

21. Ocorre que, a nota fiscal referente ao regime especial, mensura o real custo do insumo madeira, ou seja, o valor total do custo da madeira em pé, mais todos os serviços agregados a sua transformação no insumo **TORAS DE MADEIRA**.

22. Sendo assim, percebe-se que o valor da fatura de aquisição da madeira em pé está lançado em duplicidade. Isto porque, este valor já está incluído na nota fiscal do regime especial que compõe a conta final de insumos.

23. Para neutralizar a duplicidade da madeira em pé na conta final de insumos, a Requerente subtraiu o valor da fatura da Copener Florestal Ltda. Nesse contexto, o valor final correto da base de cálculo do seu crédito é o valor constante na Nota Fiscal que foi emitida em conformidade com o regime especial e não o valor constante na fatura de madeira em pé, como pretende a decisão recorrida.

24. *In casu*, a divergência existente, conforme se constata da contraposição do Despacho Decisório ao quanto elucidado pela Requerente, se deu por mero equívoco interpretativo da Fiscalização, que, com a devida *venia*, confundiu-se na apuração do crédito da Requerente em razão do Regime Especial de que esta goza, conforme já esclarecido alhures.

25. Logo, não há que se falar em glosa de crédito por equívoco existente na DACON, tendo em vista que este fundamento além de incorreto inova os fatos que pautaram o Despacho Decisório DRF/CCI nº 0065/2009. Para que não restem dúvidas sobre a possibilidade dos creditamentos, em sentido contrário ao que aduz a diligência fiscal, tem decidido o CARF.

Passo seguinte o processo foi remetido ao E. CARF e distribuído à minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

### ***I – Do conhecimento parcial do recurso::***

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 12/07/2010 (fl.1482) e protocolou Recurso Voluntário em 11/08/2010 (fl.1484) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Relativamente aos custos com transporte/frete de madeira para o parque industrial da empresa, trago a colação o manifestado na decisão recorrida:

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Os serviços de transporte discriminados na nota fiscal foram excluídos da base de cálculo apurada pelo contribuinte, no despacho decisório, dado que tais valores não estavam no Conhecimento de Transporte, e conseqüentemente, entendeu a autoridade a quo, que não existia a vinculação direta e exclusiva com a nota fiscal de aquisição, no que discorda o interessado.

Quanto ao frete, verifica-se que a empresa ingressou com pedido de regime especial dirigida ao Estado da Bahia para emissão de nota fiscal mensal referente ao transporte de madeira adquirida junto às florestas da Copener até a fábrica, tendo-lhe sido deferido o direito de por ocasião do ingresso na fábrica ser realizada pesagem da madeira, registrando-se assim nas notas fiscais o valor encontrado na entrada. Ao final de cada mês, a emissão de nota fiscal referente a entrada consolidada em função do município onde as reservas se situam, consignando peso global, utilizando-se o valor do custo médio da madeira do mês anterior para efeito da base de cálculo, sendo a empresa obrigada a apresentar mensalmente à Inspetoria Fazendária de Camaçari um demonstrativo de movimentação de produtos com ICMS diferido emitido por sistema de processamento de dados.

Ao final, em face de alteração na legislação estadual, foi requerido pela empresa, no que foi atendida, a dispensa da emissão dos conhecimentos de transporte pelas transportadoras e pedido para emissão de apenas duas notas fiscais de entrada consolidada para contemplar a compra para industrialização e outra relativa a aquisição de serviço de transporte pela indústria.

Feitas estas considerações gerais, cabe esclarecer que o frete somente integrará a base de cálculo do benefício em questão em uma situação bastante específica, que seria no caso do frete ser cobrado do adquirente, incluído no valor das matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) utilizados na produção.

**Tendo em vista que o registro diferenciado do frete pago pela empresa, consolidado ao final do mês, de forma peculiar autorizada pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, não permite descaracterizar sua inclusão na base de cálculo do crédito presumido, apenas em razão de tais valores não constar da nota fiscal de aquisição da matéria- prima, cabe a reforma do despacho decisório para acatar os valores de frete no transporte da matéria-prima das florestas até a fábrica.**

(...)

Assim, altera-se a base de cálculo do cálculo do crédito presumido para incluir o valor do frete, considerando que aos autos somente constam para fins de comprovação, as cópias das notas fiscais referente ao serviço de transporte da madeira de fls.481/486, mantendo-se inalterados os demais valores já apurados no despacho decisório.

Verifica-se que a decisão ora recorrida considerou na base de cálculo de crédito de IPI, os valores relativo ao frete, tendo em vista o Regime Especial concedido pelo Estado da Bahia.

De toda sorte, não resta interesse de agir da recorrente quanto ao particular.

## ***II – Da preliminar de nulidade:***

Em sede de preliminar é alegado nulidade do Despacho Decisório DRF/CCI n.º 0093/2009, tendo em vista a ausência de motivação específica da glosa de parte do créditos pleiteados, comprometendo o exercício do direito de defesa da recorrente.

Não tem como prevalecer a nulidade pretendida.

Contrariamente ao afirmado na preliminar em comento, o Despacho Decisório expôs, com clareza, os motivos do indeferimento das pretensões creditórias da recorrente, fundamentado com indicação do aspecto fático e jurídico e indicação precisa dos documentos e informações coletadas durante o exame manual dos documentos alvo da análise feita pela

autoridade competente, tendo sido permitido à interessada demonstrar em contrário e carrear documentação que pudesse alterar o resultado final da diligência e que motivou o despacho decisório, possibilitando o exercício da ampla defesa por parte da interessada.

Da simples leitura do Despacho Decisório de fl. 1156, sem emitir juízo de valor, percebe-se que o mesmo encontra-se perfeitamente motivado, conforme determina a legislação de regência, mais especificamente, no item 23 está exposto, de forma clara, os motivos determinantes da negativa em relação aos produtos utilizados no tratamento da água:

22.1 - Tratamento de água (efluente) para ajuste de pH;

22.2 - Regeneração de leito misto;

22.3 - Tratamento de água das caldeiras para prevenção de incrustações;

22.4 - Controle de pH dos condensados das caldeiras;

22.5 - Regeneração das membranas de Osmose Reversa;

22.6 - Inibidor de corrosão para evitar a corrosão dos equipamentos de refrigeração;

23. Os processos descritos no parágrafo anterior têm por fim o tratamento da água utilizada tanto nas torres de refrigeração, bem como nas caldeiras industriais para fins de geração de vapor. As torres de refrigeração têm a função de fornecer água para os trocadores de calor, que são estruturas com a finalidade de resfriar os produtos da planta industrial, sem contato direto com os insumos. Este processo é contínuo, onde a água entra fria, aquece resfriando os produtos e retorna a torre de refrigeração, onde é novamente resfriada. Já as caldeiras industriais são equipamentos nos quais são gerados vapores de diversas pressões os quais tem por finalidade a geração de energia decorrente da utilização do vapor superaquecido de média ou alta pressão, controle de temperatura em reações químicas, auxiliar no processo de destilação, etc, também sem contato direto com os insumos. Deve-se deixar consignado que eventual produção de energia elétrica mediante utilização de vapor por parte da interessada utilizando-se de caldeiras/turbinas não gera direito a crédito presumido do IPI haja vista a legislação referir-se a energia elétrica adquirida com incidência das contribuições para PIS/Pasep e Cofins.

O fato de a recorrente não concordar com a tese não significa que houve cerceamento de defesa.

Registre-se, ainda, que as hipóteses de nulidade estão previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se referem a "*atos e termos lavrados por pessoa incompetente*" e "*despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa*", circunstâncias que não se configuram no presente caso. Não há, portanto, que se acatar a pretensão de nulidade do ato.

Dessa forma, nenhum vício de motivação ou mesmo qualquer cerceamento de direito de defesa pode ser imputado ao Despacho Decisório, que trouxe as informações necessárias para o pleno conhecimento das razões do fisco no indeferimento do pleito.

Portanto, rejeita-se a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

Alega também, nulidade da decisão recorrida pela negativa de realização de diligência fiscal, sem justificar o real motivo para sua negativa, "*notadamente diante do fato de que há de serem produzidos, no bojo do processo administrativo fiscal, todas as provas necessárias ao aclaramento dos fatos debatidos, em homenagem aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório*".

A turma julgadora *a quo* entendeu que não se encontrava presente as condições para o deferimento dos pedidos de diligência formulado, com fundamento nos artigos 18 do Decreto 70.235/72, a seguir transcritos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Nos dizeres da decisão recorrida:

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligência, em conformidade com o artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis (art. 18, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972), uma vez que as diligências e perícias têm por fim servir para formação do livre convencimento do julgador.

O art. 333, I, do CPC, dispõe que cumpre ao autor o ônus da prova, quanto ao fato constitutivo do seu direito, a qual, no caso, deveria ser produzida pelo próprio manifestante, autor do pedido de ressarcimento e declaração da compensação, apreciadas pela DRF/Camaçari, que fundamentou o deferimento parcial no despacho decisório.

Ademais, o ônus de demonstrar o direito ao crédito é daquele que pleiteia, juntando aos autos os elementos de prova que possuir.

Perfeitamente fundamentada a decisão, não há que se considerar qualquer nulidade na decisão.

O recorrente postulou ainda a juntada posterior de documentos. Nesse caso, deve ser esclarecido que o momento oportuno para a juntada dos documentos em que se fundamentam as alegações da defesa é quando da apresentação da manifestação de inconformidade (art. 15 do Decreto nº 70.235/1972).

Os §§ 4º e 5º do art. 16 do citado decreto estabelecem a preclusão da juntada de prova documental após a apresentação da impugnação, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Sem a comprovação da ocorrência de uma dessas condições, não há que se falar em juntada posterior de novos documentos.

Assim, rejeito as preliminares suscitadas.

### ***III – Da alegada homologação tácita:***

A recorrente requer o reconhecimento da homologação tácita dos créditos pleiteados, visto que “*o presente pedido de ressarcimento deveria ter sido apreciado até maio de 2008, ou seja, um ano após a vigência da norma veiculada pelo art. 24 da Lei 11.457/07*”.

Quanto ao estabelecimento de prazo para resposta pedidos administrativos, dispõe o art. 24 da Lei nº 11.457/07 que: “*É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte*”.

Conforme decidido REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, de aplicação obrigatória no âmbito do CARF, “*tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do*

*referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)”. Dessa forma, aplica-se ao presente caso o referido prazo.*

Não obstante tenha a Administração Tributária ultrapassado o prazo previsto no art. 24 da Lei n.º 11.457/2007 para conclusão do processo administrativo, não há qualquer amparo legal ou judicial para o deferimento automático do pleito de restituição da recorrente.

Nesse sentido cito o voto do Ilustre Conselheiro Vinicius Guimarães, proferido no Acórdão n.º 3302-007.954, de 18 de dezembro de 2019:

É esse é o entendimento esposado neste e.CARF, que já julgou as consequências do art. 24 da Lei n.º 11.457/2007 em diversas oportunidades, com pedidos inúmeros:

Com relação aos pedidos de restituição, não há que se falar em sujeição ao prazo de homologação de compensação, uma vez que, por óbvio, restituição não se confunde com declaração de compensação, razão pela qual não se aplica a norma inscrita no parágrafo 5º, art. 74 da Lei n.º 9.430/96: o dispositivo expressamente se refere à declaração de compensação, não se aplicando, o prazo para a homologação tácita, aos pedidos de restituição ou ressarcimento.

Entendo que, neste caso, não cabe ao julgador ir além do que o legislador prescreveu. Se há, como sustenta a recorrente, eventual semelhança entre os institutos da compensação e restituição, caberia ao legislador reconhecer a semelhança e estender a aplicação do prazo de homologação também para a restituição. Não o fez, de maneira que a este colegiado só resta decidir nos limites do que foi legislado.

De todo o modo, entendo que não existe semelhança entre os institutos da restituição/ressarcimento e aquele da compensação que justifique a aplicação, por analogia, do prazo de homologação tácita previsto no art. 74 da Lei n.º 9.430/96. Explico.

Na compensação, o sujeito passivo promove o encontro de contas que caracteriza a compensação, requerendo a sua homologação pela Administração Tributária. No caso em que o encontro de contas não é homologado, os valores compensados são imediatamente exigidos nos termos do artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 1996. Tal análise do procedimento adotado pelo sujeito passivo está, naturalmente, sujeita a prazo, uma vez que envolve a cobrança de um débito que o interessado pretende extinguir. Logo, é de se esperar que a lei que regulamenta o pedido de compensação também preveja um prazo para o Fisco decidir sobre o direito pleiteado - assim como existe prazo para lançamento (decadência) ou cobrança (prescrição) de um tributo.

No caso de ressarcimento e restituição, o sujeito passivo requer que seja declarada a existência de um crédito. Não existe procedimento anterior a ser objeto de homologação. (...)

No tocante à aplicação do art. 24 da Lei n.º 11.457/2007, que prescreve o prazo de 360 dias, a contar do protocolo de petições, pedidos ou recursos, para que seja proferida decisão administrativa, há que se assinalar que tal regra não prevê que decisões exaradas fora do prazo prescrito deverão ser afastadas ou que os pedidos, recursos, petições formuladas deverão ser tacitamente acolhidas ou homologadas. Se, no caso concreto, não tivesse ainda havido decisão da Administração Tributária sobre o pedido de restituição formulado, o sujeito passivo poderia exigir sua apreciação, invocando, para tanto, o referido prazo da Lei n.º 11.457/2004. Isso não significa, entretanto, que o mérito do pedido deva ser decidido em favor do sujeito passivo.

Na linha de tal entendimento, observe-se que a própria ementa da decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.138.206-RS, reproduzida pela recorrente, determina que a autoridade administrativa proceda à conclusão do “procedimento sub judice”, isto é, do julgamento administrativo dos pedidos de restituição tratados na ação. Na leitura do voto condutor da decisão do STJ, pode-se observar que foram formulados pedidos de restituição no início do ano de 2007, tendo a decisão judicial sido exarada anos depois,

em 09/08/2010, restringindo-se tão somente a determinar a conclusão da análise das restituições pela administração tributária.

Desse modo, não cabe razão à recorrente quando aduz que a extrapolação do prazo de trezentos e sessenta dias para julgamento do pedido de restituição implica a sua homologação tácita. O art. 24 da Lei n.º 11.457/2007 pode ser invocado para se exigir uma decisão da autoridade administrativa, mas não para justificar ou fundamentar suposta homologação tácita – até porque, no caso de pedido de restituição, nada há para se homologar.

(...)

Desta forma, não se acolhe o pleito da contribuinte recorrente quanto a possibilidade de existência de suposta homologação tácita do pedido de ressarcimento.

#### ***IV – Do direito:***

A recorrente, tem por objeto social a atividade de fabricação e comercialização de celulose, o florestamento e reflorestamento, a exportação e importação, a prestação de serviços tecnológicos, a participação em outras sociedades e quaisquer outras atividades correlatas e afins, conforme seu contrato social.

Consta do relatório fiscal, que a interessada produz Pasta Química de Madeira para Dissolução de Celulose, classificação fiscal NCM 4702.00.00, produto sujeito à tributação do IPI com alíquota zero, classificação dada pela TIPI - Decreto n.º 2.092, de 10 de dezembro de 1996, Decreto n.º 3.777, de 23 de março de 2001, Decreto n.º 4.070, de 28 de dezembro de 2001, e Decreto n.º 4.542, de 26 de dezembro de 2002, a maior parte da produção do estabelecimento é destinada ao exterior.

Ainda, conforme se depreende do relatório acima transcrito, protocolou pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI, e de acordo com informação constante dos autos (Demonstrativo de Apuração do Crédito Presumido do IPI juntado à fl. 42 e diligência fiscal), teria optado pelo regime alternativo da Lei 10.276/01.

Feita essas breves considerações, passa de plano ao mérito.

#### ***(i) dos serviços de corte, descasque e baldeio:***

Com relação dos serviços de corte, descasque e baldeio, a decisão recorrida manteve a glosa, por entender que “*para efeito do cálculo do crédito presumido o mero custo ou despesa relativa a serviço, não constante da nota fiscal de aquisição da matéria-prima, produto intermediário ou de embalagem, ou seja, despesa acessória não incluída no preço da aquisição, não se inclui no valor da base de cálculo, pela própria definição do incentivo*”.

Em contrapartida a recorrente se insurge contra a glosa, diz tratar-se de serviços por ela tomados necessários ao seu processo produtivo. Afirma que a decisão recorrida não considerou as peculiaridades do seu processo produtivo para realizar a glosa, ignorando inclusive o regime especial concedido pelo Estado da Bahia.

Explica que adquire a madeira em pé da empresa Copener Florestal Ltda., antes de qualquer beneficiamento, ainda no local de aquisição contrata a prestação de serviços para cortar, descascar e baldear a madeira, que aliados a outros processos químicos, transformam o produto adquirido, tornando-o apto a servir como insumo no seu processo produtivo.

Ainda, afirma, que o motivo ensejador da glosa ocorreu em razão de que tais serviços não foram incluídos na nota fiscal. “*Entretanto, conforme já esclarecido, tal conclusão apenas decorre da desconsideração, por parte do Fisco Federal, do regime especial concedido*

*pelo Fisco Estadual, posto que, se fosse considerada a Nota Fiscal emitida em conformidade com o regime especial, a argumentação da glosa seria totalmente desconstituída”.*

Alega, que “*ao chegar no estabelecimento da Requerente, é emitida uma nota fiscal de entrada, consolidando o real custo daquele insumo, conforme lhe autoriza o regime especial concedido pela Administração Tributária do Estado da Bahia*”. Diz que “*a nota fiscal referente ao regime especial, mensura o real custo do insumo madeira, ou seja, o valor total do custo da madeira em pé, mais todos os serviços agregados a sua transformação no insumo TORAS DE MADEIRA*”.

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 n.º 10.276/01, está intrinsecamente ligada ao regime de crédito presumido estabelecido pela Lei n.º 9.363/96, de maneira que o arcabouço normativo deste regime se estende, em grande medida, àquele outro, conforme dispõe o art. 1.º, § 5.º da Lei n.º 10.276/01, *in verbis*:

§ 5.º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei n.º 9.363, de 1996.

Como se vê, todas as normas trazidas na Lei n.º 9.363/1996 devem ser aplicadas ao regime alternativo estabelecido pela Lei n.º 10.276/01. Nessa linha, os arts. 2.º e 3.º da Lei n.º 9.363/1996, a seguir transcritos, trazem importante regramento a ser aplicado na apuração do crédito presumido do regime alternativo:

Art. 2.º **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. 3.º 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. 1.º, 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. (grifou-se)

Com relação, especificamente, ao benefício em questão, a Instrução Normativa SRF N.º 69, de 06 de agosto de 2001, que dispõe sobre o cálculo, a utilização e a apresentação de informações do regime alternativo do crédito presumido do IPI, instituído pela Medida Provisória n.º 2.202-1, de 26 de julho de 2001, assim dispõe:

Art. 15. A pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial ou, mesmo que mantenha tal sistema não seja possível efetuar os cálculos de que trata o artigo 13, deverá proceder como segue:

I - a quantidade de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e combustíveis utilizados no processo industrial, em cada mês, será apurada somando-se a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo-se do total a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas no processo industrial e as transferências;

II - **as matérias-primas, os produtos intermediários, materiais de embalagem e os combustíveis, utilizados no processo industrial, que geram direito ao crédito**

**presumido, serão apurados com base nos documentos fiscais das respectivas aquisições:**

III - a avaliação das matérias-primas, dos produtos intermediários, dos materiais de embalagem e dos combustíveis utilizados no processo industrial durante o mês será efetuada pelo método Peps; (grifou-se)

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, apurados com base nos documentos fiscais das respectivas aquisições. Em outras palavras, as aquisições de despesas acessórias, como no caso de corte, descasque e baldeio, integram a base de cálculo, desde que estejam incluídas no preço do produto.

A própria RFB já dispôs, na pergunta 014 do Capítulo XX do Perguntas e Respostas da pessoa Jurídica de 2017, que as despesas acessórias, somente integram a base de cálculo do benefício se forem cobradas do adquirente, ou seja, se estiverem incluídas no preço do produto, exclusivamente à nota fiscal de aquisição:

(...)

**As despesas acessórias**, inclusive frete, **somente integram a base de cálculo do benefício se forem cobradas do adquirente, ou seja, se estiverem incluídas no preço do produto.** Com relação ao ICMS o mesmo integra o custo de aquisição. No caso das transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o frete e as despesas acessórias nunca integrarão a base de cálculo do crédito presumido, nem quando forem decorrentes de remessa para industrialização fora do estabelecimento hipóteses que não configuram aquisição de MP, PI, e ME, mas, meramente, custo de produção. **No caso das aquisições, as despesas acessórias e o frete somente integram a base de cálculo do crédito presumido quando cobradas do adquirente, ou seja, quando estiverem incluídas no preço do produto.** Contudo, no caso de frete pago a terceiros (compra FOB, por exemplo), em que o transporte for efetuado por pessoa jurídica (contribuinte de PIS/Pasep e Cofins), com o Conhecimento de Transporte vinculado única e exclusivamente à nota fiscal de aquisição, admite-se que o frete integre a base de cálculo do crédito presumido. (grifou-se)

Tratando-se de benefício fiscal, a interpretação de tal permissivo legal deve ser absolutamente literal, como determina o artigo 111 do Código Tributário Nacional.

A meu ver, apesar emissão de uma nota fiscal de entrada, consolidando o real custo daquele insumo, para fins de ICMS, em conformidade com o regime especial concedido pela Administração Tributária do Estado da Bahia, não autoriza a inclusão de tais serviços ao crédito presumido do IPI como defendido pela recorrente. No presente caso, os serviços de corte, descasque e baldeio não estão incluídos no preço real de aquisição da matéria-prima “madeira”, como determina a legislação. Tais serviços são contratados pela recorrente por terceiros, configurando, nos dizeres da DRJ “*despesa acessória não incluída no preço da aquisição*”. Ao contrário do frete, em que o Conhecimento de Transporte vinculado a nota fiscal de aquisição foi dispensada, conforme Regime Especial, ou seja, estamos diante de em uma situação específica, tendo em vista o Regime Especial concedido pelo Estado da Bahia.

Ademais, a recorrente coteja aos autos jurisprudências do CARF relacionada a créditos de PIS/COFINS, que difere do procedimento com relação ao crédito presumido do IPI que é mais restrito.

*In casu*, ficou constatado nos autos que tais serviços relacionados são contratados a parte pela empresa adquirente junto a outras empresas prestadoras de serviço, empresas essas distintas da empresa fornecedora da madeira “em pé”, conforme se constata das notas fiscais

juntadas à fls. 914/916. Consta, ainda, contrato de compra e venda de madeira, com indicação de que a madeira será cortada, traçada, descascada e transportada pela COMPRADORA, ou seja, ônus da recorrente.

**CLÁUSULA ONZE - CORTE E TRANSPORTE DA MADEIRA**

11.1 - A madeira objeto do presente Contrato será cortada, traçada, descascada e transportada pela COMPRADORA, observando o que se segue:

11.1.1 - Todas as despesas decorrentes destas operações correrão por conta da COMPRADORA.

11.1.2 - A exploração das florestas será executada conforme critérios definidos pela VENDEDORA no ANEXO II - NORMAS E PROCEDIMENTOS TÉCNICOS PARA EXPLORAÇÃO FLORESTAL NAS ÁREAS DA VENDEDORA.

Isso posto, à vista dos elementos dos autos, não procede a argumentação da interessada no sentido por ela pretendido, ou seja, a inclusão dos custos com serviços de corte, descasque e baldeio (colheita) na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Desta forma, corretos o Despacho Decisório emitido pela DRF/Camaçari e o Acórdão exarado pela DRJ em Salvador/BA, não merecendo correção ou interpretação divergente.

**(ii) dos materiais utilizados no tratamento de água:**

No tocante à inclusão, na base de cálculo do crédito presumido, das aquisições de produtos utilizados no tratamento da água, alega a interessada que “*segundo a linha adotada pelo Despacho Decisório, o r. Acórdão merece reforma também nesse ponto para aceitar os créditos referentes aos produtos aplicados no tratamento de água, pois estes produtos tem por finalidade a produção de energia*”.

No caso, a fiscalização glosou o crédito relativos a esse insumos, por entender que não se podem considerar integrados diretamente ao processo de produção, não configurando insumos para efeito de crédito presumido de IPI, nos termos do artigo 1º, I, da Lei 10.276/2001 e artigo 3º da Lei 9.363/96. Ainda, restou consignado, que eventual produção de energia elétrica mediante utilização de vapor por parte da interessada utilizando-se de caldeiras/turbinas não gera direito a crédito presumido do IPI, haja vista a legislação refere-se somente a energia elétrica adquirida.

Dessa forma, entendo que a r. decisão recorrida merece prevalecer, face à jurisprudência reiterada a respeito da matéria, sendo de destacar, dentre vários julgados, os seguintes:

(...) CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA.

Os produtos utilizados no tratamento de água não se podem considerar integrados diretamente ao processo de produção, não configurando insumos para efeito de crédito presumido de IPI. (Acórdão n.º 9303-001.407 – 3ª Turma, Processo n.º 10675.001666/2001-95, Rel. Designado ad hoc, Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Sessão de 04 de abril de 2011).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.

As aquisições de lubrificantes, água, produtos para tratamento de água e de efluentes e partes e peças de máquinas não integram a base de cálculo do crédito presumido, uma

vez que não se enquadram nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, nos termos do artigo 1º, I, da Lei 10.276/2001 e artigo 3º da Lei 9.363/96. (Acórdão n.º 3302-005.478 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo n.º 10670.720013/2006-63, Rel. Conselheiro Jorge Lima Abud, Sessão de 23 de maio de 2018).

Portanto, mantem-se a glosa.

**(iii) das glosas decorrentes dos chamados "serviços internos":**

Com relação aos serviços internos, defende a recorrente não tratar-se de serviços, mas sim de custo do próprio processo produtivo, relacionados à fase de **transformação, intermediária, da madeira em toras, no chamado "Cavaco"**, realizados no pátio da empresa, "por funcionários da empresa", e que conforme a interessada tem por custo.

Segundo a DRJ, acompanhando o posicionamento adotado pela Autoridade Fiscal, diz que o referido serviço "*foi indevidamente adicionados ao custo da "madeira", uma vez que não há como incluir na base de cálculo do crédito presumido os custos internos do manifestante sobre os quais não há incidência do PIS/Cofins, pois por definição, não há como serem acatados no cálculo do crédito presumido do IPI os insumos e os custos fornecidos por pessoa física ou por pessoa jurídica não sujeita a COFINS (ainda que em etapas anteriores a estes fornecedores tenha havido incidência das contribuições)*".

Tem-se que o crédito presumido do IPI, previsto na Lei n.º 10.276/2001, é devido às empresas produtoras e exportadora de mercadorias nacionais sobre suas **aquisições**, conforme dispõe seu artigo 1º, anteriormente transcrito.

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei n.º 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 - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto. (grifou-se)

Portanto, conclui-se que a legislação de regência expressamente determina que é necessário que haja uma operação de aquisição para que surja o respectivo crédito presumido de IPI, o que inexistente *in casu*.

O CARF, em caso análogo, julgou caso semelhante em 21 de novembro de 2019, entendendo pela impossibilidade do crédito presumido na inexistência de aquisições de MP, PI ou ME, no Acórdão n.º 3402-007.126 de relatoria da Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz:

**CRÉDITO PRESUMIDO. MATÉRIA-PRIMA DE PRODUÇÃO PRÓPRIA. INEXISTÊNCIA DE AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Deve ser excluída da base de cálculo do crédito presumido a matéria-prima produzida pelo próprio contribuinte, uma vez que a legislação requer que existam "aquisições" (artigo 1º, Lei n.º 9.363/96) para que surja o respectivo direito ao crédito presumido de IPI.

Assim, como os insumos produzidos no próprio estabelecimento não podem integrar a base de cálculo do crédito presumido, os serviços prestados por funcionários da empresa também não integraram. Estender o benefício aos custos referentes a atividades internas importa em interpretação analógica e extensiva, não aplicável no caso de legislação concedente de benefícios fiscais.

Portanto tais serviços não podem ser considerados para fins de apuração do crédito presumido de IPI por falta de previsão legal.

*(iv) Das glosas dos materiais de limpeza:*

Segundo a recorrente, foram glosam produtos no grupo “químicos outros” que em verdade são aplicados na limpeza e conservação dos instrumentos no processo produtivo. Nos dizeres da recorrente, “*tais itens visam evitar incrustações e a presença de impurezas no produto final que o tornem impróprio para o consumo*”. Abaixo a listagem contida no recurso:

- i) Tratamento de água (efluente) para ajuste de pH;
- ii) Regeneração de leite misto;
- iii) Tratamento de água das caldeiras para prevenção de incrustações;
- iv) Controle de pH dos condensados das caldeiras;
- v) Regeneração das membranas de Osmose Reversa;
- vi) Inibidor de corrosão para evitar a corrosão dos equipamentos de refrigeração.

Com relação a tais itens denominados “outros químicos”, o Despacho Decisório (fl.472), consignou o seguinte:

29. Relativamente os materiais denominados de "Químicos Outros", à 334, anteriormente enquadrados como "Material Auxiliar de Produção", à 11. 48, o ácido cítrico, ácido sulfâmico, inibidor de corrosão, a omnia neutralizante e o fosfato monossódico são produtos utilizados para fins de tratamento de águas industriais. A omnia neutralizante tem por finalidade ajuste de pH; o inibido de corrosão - tem por finalidade inibir a corrosão dos equipamentos industriais; o fosfato monossódico tem por finalidade o ajuste de pH, haja vista ser um produto alcalino, bem como é utilizado para inibir a corrosão dos equipamentos industriais c a formação de incrustações, devido à formação de um filme protetor nas paredes internas das tubulações c equipamentos; e o ácido sulfâmico tem por finalidade a limpeza de filtros.

30. Tendo em vista o disposto no art. 147 do Decreto n.º 2.637, de 25 de março de 1998 — RIPI/1998, com redação dada pelo artigo 164 do Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - RIP1/2002 e Parecer Normativo CST n.º 65/79, publicado no DOU de 06/11/1979, **para efeito de cálculo do crédito presumido do IPI , a legislação não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, mas especificamente a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (estes também tratados como insumos) adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.** (grifou-se)

Não resta dúvida que para que o produto venha compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI, necessário se faz seu enquadramento numa das hipóteses de insumos apresentadas. Ou seja, além dos insumos que se integram ao produto final, quaisquer outros que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele

diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, esclarece o inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde ao mencionado inciso I do art. 82 do RIPI/82.

Geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários (diria em sentido específico) e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela empresa em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou ao contrário, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

Por tais razões, deve ser mantida a glosa.

**(v) Do itens considerados não exportados:**

No tocante à glosa de créditos por elementos considerados não exportados, a recorrente informa que, em verdade, esses elementos foram exportados no período seguinte. Defende que não há dúvida de que o crédito é devido, pois a decisão foi motivada apenas pelo fato de não ter sido exportado e, invocando o princípio da verdade material, visto que a suposta incorreção no procedimento adotado não inviabiliza pleitear a alocação de tal crédito ao pedido formulado no processo administrativo vinculado ao trimestre subsequente.

Sobre esse tópico, a decisão recorrida assim se manifestou:

Quanto à glosa dos insumos utilizados nos produtos não acabados ou acabados mas não vendidos, exportados, alega o interessado que a exportação se deu no período seguinte, vindo a pleitear a alocação de tal crédito ao pedido formulado no processo administrativo vinculado ao trimestre subsequente, indevidamente considerado no presente pedido.

*A IN SRF N°69, de 2001 assim prevê nos arts.11 e 12:*

*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 deverá excluir da base cálculo do crédito presumido o valor dos insumos correspondentes a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, 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. grifei*

Não há a menor dúvida quanto à exclusão dos insumos utilizados nos produtos não acabados e acabados mas não vendidos da base de cálculo do trimestre ora considerado, não discordando a empresa relativamente a esta exclusão, vindo a requerer a adição destes valores ao trimestre seguinte. No entanto, cabe esclarecer, que não procede tal solicitação, uma vez que em sede de manifestação de inconformidade inexistente previsão legal para acatar a transferência do crédito indevidamente apurado em um trimestre para o seguinte, razão pela qual não há reforma a ser feita quanto a glosa efetuada.

Por fim, registre-se mais uma vez que a condição para a fruição do benefício está intimamente ligada ao incentivo à exportação, sendo portanto, necessário, que os

insumos sejam os utilizados no processo industrial de produtos exportados e não simplesmente os insumos adquiridos pela empresa e que não foram consumidos.

O incentivo visa desonerar as exportações de produtos nacionais, e a expressão produtora e exportadora contida na lei, obviamente, não abrange produtos (mercadorias) que não tenham sido exportados, ou exportados em trimestre subsequente. Assim, não presente um dos requisitos básicos, que o produto tenha sido de fato exportado, correta é a glosa.

Não merece reparo a decisão recorrida.

**V – Da incidência da taxa Selic no ressarcimento de IPI:**

Por fim, requer o reconhecimento da atualização monetária do montante do crédito reconhecido, desde a data do protocolo do pedido até a efetiva utilização dos créditos, *“haja vista a extrapolação injustificada do prazo legal para apreciação do pedido de ressarcimento, nos moldes da pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça”*.

Sobre a correção monetária pela Selic de créditos de ressarcimento de IPI, o STJ já decidiu em sede de Recurso Repetitivo n.º 1.035.847 RS, cuja decisão também se adota, por força do art. 62-A do RICARF, que é possível tal correção quando restar comprovada a configuração de resistência do Fisco em reconhecer o direito ao ressarcimento dos créditos em questão, cuja ementa transcrevo abaixo:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.
2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.
3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.
4. Conseqüentemente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).
5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Sobre a questão, dispõe ainda a Súmula n.º 411, do STJ: *“É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.”*

Sobre termo *a quo*, o Poder Judiciário sedimentou o entendimento de que, nos termos do artigo 24 da lei nº 11.457/07, a Administração Pública deve obedecer ao prazo de 360 dias para decidir sobre os pedidos de ressarcimento, independentemente da época do requerimento (REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543C do CPC/73). Assim, o marco inicial da correção monetária, levando em consideração os termos da Lei nº 11.457/2007, é o fim do prazo que a Administração tinha para apreciar o pedido, que é de 360 dias.

Posteriormente a esse julgado, a matéria veio a ser sumulada pelo plenário da CSRF, nos termos do seguinte enunciado:

Enunciado de Súmula CARF nº 154: Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, **deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.** (grifou-se)

Assim, é devida a aplicação da taxa Selic dos créditos presumidos a serem ressarcidos, tendo como *dies a quo* o 361º dia do protocolo do pedido, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 154.

#### **VI – Da conclusão:**

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação do direito ao crédito sobre o frete, por falta de interesse de agir, para, na parte conhecida, afastar as preliminares arguidas e no mérito dar parcial provimento no sentido de autorizar a aplicação da taxa Selic como índice de correção a referidos créditos, ao teor de Súmula CARF nº 154, a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green