



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

Processo n° 13770.000023/00-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.643 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de julho de 2014
Matéria IPI
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CRÉDITO BÁSICO DE IPI. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF.

As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização, consumo este equivalente ao desgaste, desbaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas decorrentes da ação direta exercida sobre o produto em fabricação, assim entendida, o contato físico direto com tal produto e desde que não estejam compreendidos entre bens do ativo permanente. A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, devendo ser observada nos julgamentos deste Conselho, de acordo com o artigo 62-A do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009.

Recurso Voluntário Negado.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas, relatora, e Alexandre Gomes, que davam provimento parcial. Designado o conselheiro Paulo Guilherme Déroulède para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

(assinado digitalmente)

PAULO GUILHERME DÉROULÈDE

Redator designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Walber José da Silva, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Paulo Guilherme Déroulède, Fabíola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Jonathan Barros Vita.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, com base no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 no valor de R\$ 63.546,26. Por meio do Despacho Decisório de fls. 167 (e-fls. 182) deferiu-se o valor de R\$ 54.321,90.

Foram glosados os seguintes créditos, nos termos do Parecer Fiscal (fls 162/166; e-fls. 177/182), a saber:

“O direito à utilização dos créditos do imposto exige o atendimento integral aos requisitos de sua escrituração e também, conforme preceituam os artigos 171, caput, e 178, § 2º do RIIPI/98, além de outros deveres instrumentais, que não observados, prejudicam o seu pleno gozo, de tal forma que por força desta fizemos as seguintes glosas, dentre os insumos apresentados pelo contribuinte na listagem de folhas 03 e 04 deste processo, conforme descritos abaixo :

Superfloc da Coremal Comercio (tratamento de água)

Polieletrólito 8181 da Kurita do Brasil Ltda (tratamento de água)

Dowex da DOW Prod. Químicos (desmineralização - tratamento de água)

Triact 1820 da NALCO (tratamento de água)

Estes produtos acima purificam a água retendo a impureza, de forma que não acompanham a água tratada, que é encaminhada para a produção do licor, ou fazem o tratamento da

desmineralização, no caso da água que é enviada para as caldeiras, que do mesmo modo não acompanham a água tratada. No entanto os produtos químicos aplicados no licor, tais como, antiespumante, branqueadores, etc., que são adicionados e permanecem no licor, o qual após a retirada de 90% da água, transformam-se nas placas de celulose, esses produtos atendem ao disposto no artigo 171 e foram mantidos para fins do ressarcimento do IPI.

Produtos da PALLMANN DO BRASIL (para o Picador de Cascas)

Os produtos acima referidos não dão direito ao Crédito, pois as cascas das Toras de Eucalipto, não constituem matéria prima para fabricação das placas de celulose, e sim material energético para queima nas caldeiras.

Anel de Borracha, Produto da MECFIL INDUSTRIA (sem local de aplicação definido)

Este produto não consta no LAUDO apresentado pelo contribuinte, com as especificações dos diversos insumos utilizados na indústria, de maneira que não podemos determinar precisamente em que setor da indústria ele é aplicado e conseqüentemente determinar se atende as condições do artigo 171 do RIPI/98.”

Conforme esclarecido nos termos do relatório da decisão de primeira instância administrativa, o contribuinte restou indignado com a glosa parcial de seu crédito e apresentou manifestação de inconformidade nos seguintes termos:

“Insurgiu-se a interessada contra as glosas efetuadas, podendo o arrazoado de inconformismo (fls. 200/212) ser assim resumido: a contribuinte faz jus ao benefício originado da aquisição de insumos — matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem — utilizados na industrialização de produtos isentos, inunes ou tributados à alíquota zero, nos termos do artigo 11, da Lei nº 9.779/99 e da IN SRF nº 033/99; a autoridade administrativa alegou a utilização indevida de produtos não alcançados pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem; a legislação do IPI inclui entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização; deve ser considerado insumo 'toda ' e .qualquer matéria-prima , cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final; para os "bens que sofrem desgaste direto em face do contato com o produto" (fls. 205/209), é correto afirmar que 'as matérias-primas utilizadas para "produzir" madeira, madeira picada e seu extrato são matérias-primas utilizadas na produção da celulose; a travessa de peneiras, que apóia a peneira de cascas que tem contato com a árvore e a porca sextavada que fixa a faca do picador que interage com a madeira, entre outros, são insumos da celulose e, como tal, geram direito ao creditamento em questão; os produtos

relacionados são utilizados no corte, na picagem e no transporte da madeira e sofrem desgaste decorrente do contato direto com a própria madeira; sobre os "produtos utilizados no cozimento da celulose" (fl. 209/212, cabe afirmar que o processo produtivo da celulose envolve o cozimento da madeira picada pelo uso de caldeiras; para o funcionamento das caldeiras faz-se necessário o uso dos produtos ora glosados; o Conselho de Contribuintes já se manifestou que mesmo os elementos que não integram o produto são passíveis de creditamento. Por todo o exposto, requer seja reformado o despacho decisório para que não sejam excluídos do creditamento do IPI os valores ora discutidos. Junta ainda os elementos às fls.213/241."

Após Analisar as razões do contribuinte, a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora, proferiu o acórdão nº 09.863, de 15 de abril de 2005, por meio do qual manteve o entendimento proferido por meio do Despacho Decisório.

Em resumo, a decisão recorrida negou provimento ao pleito do contribuinte por entender que **(i)** os parafusos Pallmann e a travessa de peneira – são partes e peças de máquinas e **(ii)** os produtos utilizados para tratamento da água da caldeira não têm contato direto com o produto.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, por meio do qual reiterou suas razões de inconformidade, discutindo sobre a possibilidade do crédito em razão de os insumos terem contato direto com o produto final e serem imprescindíveis para a produção de celulose.

Ainda, à fls 279 e segs (e-fls. 330 e segs) consta petição da Recorrente solicitando a juntada aos autos de prova emprestada, diligência realizada nos autos do Recurso 129.385 (Resolução 203-00.725).

É o relatório.

Voto Vencido

CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de IPI pleiteado com base no artigo 11 da Lei nº 9.779/99, ou seja, em razão de insumos utilizados como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem.

De acordo com o Parecer Fiscal, as glosas decorreram do entendimento de que os insumos seriam **(i)** partes e peças ou **(ii)** não tiveram contato direto com o produto final.

Em relação aos insumos que foram considerados como partes e peças e, por a isso, não conferem crédito, com razão a fiscalização. De acordo com a própria Recorrente os insumos têm as seguintes funções:

“Parafusos Pallmann – fixa as facas do picador de cascas, permitindo à facas o suporte necessário para executar sua função, qual seja, a de corta a madeira para o cozimento para posterior transformação nas placas de celulose.

Travessa de peneiras – apóia a peneira de cascas que tem contato com a árvore, são essenciais para padronizar o tamanho das cascas consumidas.”

A meu sentir, os parafusos e a travessa são peças e partes de máquinas que são utilizadas para a produção da celulose. Desta forma e como as máquinas são ativadas, não há meios de conceder-se crédito por impedimento legal.

Em relação aos produtos utilizados no cozimento da celulose, não resta dúvida – para o contribuinte e a fiscalização – que são consumidos no processo de industrialização. São estes produtos:

“Superfloc da Coremal Comercio (tratamento de água)

Polieletrolito 8181 da Kurita do Brasil Ltda (tratamento de água)

Dowex da DOW Prod. Quimicos (desmineralização - tratamento de água)

Triact 1820 da NALCO (tratamento de água)”

A questão aqui está no contato direto com o produto final. A fiscalização analisou o RIPI com base no Parecer Normativo CST n° 65¹, de 31 de outubro de 1979, o qual

¹ PARECER CITADO NO ACÓRDÃO RECORRIDO:

"4. Note-se que o dispositivo está subdividido em duas produtos intermediários e ao material de embalagem; a partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1. Observe-se, ainda, que 'enquanto na primeira parte da norma "matérias-primas" e'Produtos intermediários" são empregados stricto sensu, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não 'se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2. Assim, somente geram o direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5. No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários stricto sensu, ou seja, bens dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificativamente, a madeira com relação a um móvel, ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6. Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude de contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

(...)

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu,

analisa o dispositivo legal de forma restritiva para conceder crédito somente aos insumos utilizados na produção que tiverem contato direto com o produto final.

É conhecido meu posicionamento no sentido de que a legislação não trouxe a restrição imposto pelos agentes administrativos. Como mencionado pelo v. acórdão, a legislação traz os seguintes conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem:

RIPI/98

"Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que, decorrentes, de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

11. Em resumo, geram O direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), 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 de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

11.1. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79."

Em primeiro lugar devem ser observados os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem à luz da legislação do IPI. O artigo 147, inciso I, do RIPI/98 assim dispõe:

"Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo] a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, 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, forem Consumidos no processo de industrialização, salvo se Compreendidos entre os bens do ativo permanente (Lei nº4.502/64, art. 25) (grifei);"

Dessa forma, segundo o RIPI/98 e sua interpretação oficial, consubstanciada nos pareceres normativos exarados pela Secretaria da Receita Federal, é firmado o entendimento de que tal dispositivo pode ser dividido em duas partes: a primeira estabelece um conceito estrito ao prever que tais materiais devem integrar o produto final; a segunda admite que se houver um consumo no processo de industrialização (mesmo não integrando o produto final), ainda assim fará jus ao crédito. Veja-se o Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de outubro de 1979, que analisou o artigo 66 do RIPI/79 (correlacionado ao artigo 82 do RIPI/82), e que assim dispõe:

"Em estudo o inciso I do art. 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI/79).

"Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se (Lei nº4.502/64, arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº3.466, art. 2º, alt. 89:

I — do imposto relativo , a matérias-primas, produtos intermediários 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 no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente."

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, 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, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (Lei nº4.502/64, art. 25)”

Já o artigo o artigo 66 do RIPI/79 (correlacionado ao artigo 82 do RIPI/82), da seguinte forma dispõe:

"Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se (Lei nº4.502/64, arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº3.466, art. 2º, alt. 89):

I — do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários 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 no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente." - destaquei

A questão aqui colocada refere-se, exatamente, à interpretação da expressão “*produtos consumidos no processo de industrialização*”. Não vejo, na legislação, a restrição imposto pela fiscalização, a necessidade de existir o contato direto com o produto.

Vale ainda esclarecer que, diferentemente do alegado pelo Conselheiro Paulo Deroulede, não interpreto o Recurso Repetitivo – Resp 1.075.508/SC – no sentido de que é preciso haver contato direto dos insumos no processo produtivo. A meu ver, o Ministro Luiz Fux, em sede de repetitivo, entendeu pela necessidade de o insumo ser “consumido”, o que efetivamente ocorreu *in casu*. Diz o repetitivo:

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

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

julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

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

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

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

Desta sorte, e uma vez que não resta dúvidas que os produtos utilizados no cozimento da celulose para tratamento de água **foram integralmente consumidos no processo de industrialização**, entendo que devem gerar créditos de IPI.

Ante o exposto, conheço do presente recurso para o fim de DAR PARCIAL PROVIMENTO, apenas para conceder crédito sobre os produtos utilizados no cozimento da celulose para o tratamento da água.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Voto Vencedor

Com o devido respeito aos argumentos da ilustre relatora, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de creditamento de IPI, como matéria prima ou produto intermediário, relativamente às aquisições de:

- * Superfloc da Coremal Comercio (tratamento de água);
- * Polieletrólito 8181 da Kurita do Brasil Ltda (tratamento de água);
- * Dowex da DOW Prod. Químicos (desmineralização - tratamento de água);
- * Triact 1820 da NALCO (tratamento de água).

A fiscalização entendeu que não há contato direto com o produto fabricado, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979. A conselheira entende que a restrição de haver contato direto não existe na lei e decretos que regem a matéria, citando o RIPI/98.

Como já mencionado, a Administração Tributária emitiu o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, interpretando o inciso I do artigo 66² do Decreto nº 82.263, de 1979 (RIPI/79), assim dispôs:

Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 65 de 05.11.1979

D.O.U.: 06.11.1979

(Imposto sobre Produtos Industrializados - 4.18.01.00 - Crédito do Imposto - Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem)

A partir da vigência do RIPI/79, "ex vi" do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74.

Imposto sobre Produtos Industrializados

4.18.01.00 - Crédito do Imposto - Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem

Em estudo o inciso I do art. 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI/79).

[...]

² Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se (Lei nº4.502/64, arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº34/66, art. 2º, alt. 8a):

I — do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários 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 no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

[...]

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, **se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação**, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações. (grifos não originais)

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a im procedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

[...]

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', **semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida (...).**' (grifos não originais)

A redação do artigo 66, inciso I do RIPI/79 foi reproduzida no artigo 147, inciso I do Decreto nº 2.637, de 1998 (RIPI/98):

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, 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, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Assim, as matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização, consumo este equivalente ao desgaste, desbaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas decorrentes da ação direta exercida sobre o produto em fabricação, assim entendida, o contato físico direto com tal produto e ainda, se não compreendidos entre os bens do ativo permanente.

A matéria foi objeto de recurso especial interposto junto ao STJ e está pacificada, em julgamento na sistemática de recurso repetitivo – art. 543-C do CPC, no Resp 1.075.508/SC, cuja ementa transcreve-se:

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

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

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem

creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente" .

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

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

No voto condutor ficou consignado que:

"O ponto nodal da atual controvérsia cinge-se à possibilidade de creditamento, a título de IPI, dos valores decorrentes da aquisição de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo fixo do estabelecimento que, apesar de não integrarem fisicamente o produto final nem se desgastarem por ação direta - física ou química -, sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final.

...

A sentença bem concluiu, ao vaticinar que:

*"... não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento. A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, **produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido** - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização. (grifos não originais)*

...

Deveras, ao proferir voto-vista no Recurso Especial 608.181/SC, destaquei que:

...

*Nas razões do especial, sustenta a recorrente que o acórdão **hostilizado contrariou o disposto no art. 49, do CTN, uma vez que a vedação expressa em se creditar do IPI pago na***

aquisição de materiais de uso e consumo, contida no Parecer 65, acabou por malferir o preceito tributário da não-cumulatividade...'. Alega ainda que a referida proibição de creditamento viola o disposto no art. 97, do CTN, posto que não houve lei majorando o tributo. (grifos não originais)

...

Portanto, não há como reconhecer o direito ao creditamento de IPI dos bens de uso e consumo que sofrem apenas desgaste indireto no processo produtivo, tais como fitas, roldanas, correias, óleos lubrificantes, etc. (grifos não originais)

...

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

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

...

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

Da análise do voto conduzido pelo Ministro Luiz Fux, depreende-se que o desgaste direto ou imediato ou integral é condição para geração de créditos, em contraposição ao desgaste indireto.

Ao transcrever a sentença prolatada no recurso especial, o Ministro deixa evidente sua concordância com os seguintes termos:

A sentença bem concluiu, ao vaticinar que:

"... não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento. A legislação do IPI limita o creditamento aos

produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização.”

Mais adiante, citando voto vista proferido no RESp 608.181/SC, a recorrente argumentou que a vedação contida no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, malferia o preceito tributário da não-cumulatividade, não tendo sido acolhidas suas alegações. Neste mesmo voto vista menciona alguns produtos que entendeu não gerarem crédito de IPI:

“Portanto, não há como reconhecer o direito ao creditamento de IPI dos bens de uso e consumo que sofrem apenas desgaste indireto no processo produtivo, tais como fitas, roldanas, correias, óleos lubrificantes, etc”

Conclui-se que a decisão no Resp 1.075.508/SC prestigiou o contato direto em contraposição ao desgaste indireto, acolhendo a tese do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979. Aliado a isto, menciona-se a Súmula CARF nº 19, que embora refira-se a crédito presumido, incluiu em seu enunciado o contato direto como fundamento, prestigiando o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

Súmula CARF nº 19:

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 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.

Assim, resta verificar se houve o contato direto. Pela descrição contida no Informação Fiscal, fls. 163 a 164, constata-se que estes produtos não acompanham a água que vai para a produção do licor, assim não entrando em contato direto com a celulose:

“Estes produtos acima purificam a água retendo a impureza, de forma que não acompanham a água tratada, que é encaminhada para a produção do licor, ou fazem o tratamento da desmineralização, no caso da água que é enviada para as caldeiras, que do mesmo modo não acompanham a água tratada. No entanto os produtos químicos aplicados no licor, tais como, antiespumante, branqueadores, etc., que são adicionados e permanecem no licor, o qual após a retirada de 90% da água, transformam-se nas placas de celulose, esses produtos atendem ao disposto no artigo 171 e foram mantidos para fins do ressarcimento do IPI.”

A recorrente, por sua vez, afirma em seu recurso voluntário:

“Este cozimento se dá através de caldeiras e, justamente para o funcionamento das referidas caldeiras é que se faz necessário o uso do dos produtos ora glosados

[...]

Ora, é mesmo óbvio que o processo produtivo da celulose não se dá sem o funcionamento das caldeiras, sendo que, para realizar

Processo nº 13770.000023/00-64
Acórdão n.º **3302-002.643**

S3-C3T2
Fl. 388

o cozimento, fase essencial da produção da celulose, é essencial a utilização da água tratada quimicamente.”

Conclui-se, portanto, que os produtos utilizados são para tratar a água das caldeiras, e não a água que vai para a produção de licor, portanto não entrando em contato direto com a celulose e, conseqüentemente, não gerando direito ao creditamento do IPI.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède