



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13770.000074/2001-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-007.131 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2000

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI DA LEI N 9.363/96. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PARA O CULTIVO DE MADEIRA. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITAMENTO.

Os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicáveis na apuração do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 são os mesmos daqueles definidos na legislação do IPI. Portanto, o conceito de insumo não é largo o bastante para abranger os insumos utilizados no cultivo de madeira, visto que o cultivo de madeira é processo de produção típico da atividade extrativista primária, e não da atividade industrial.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI DA LEI N 9.363/96. AQUISIÇÃO DE MADEIRA DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E DA COFINS E OS GASTOS COM O TRANSPORTE. SÚMULA STJ Nº 494

Devem ser admitidos créditos presumidos de IPI sobre aquisição de madeira de pessoas físicas e jurídicas e os correspondentes gastos com seu transporte, nos termos da Súmula STJ nº 494.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento para afastar as glosas referentes às aquisições de madeira de pessoas físicas e jurídicas e os correspondentes gastos com seu transporte. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D Oliveira (Relator), Semiramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen que também deram provimento para afastar as glosas referentes aos bens em cuja coluna "motivo da glosa" constam "cultivo de florestas", "produção de mudas" e "adubação de mudas. Designado para o voto vencedor o Conselheiro Marco Antônio Marinho Nunes.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata-se de pedidos de ressarcimento, onde a empresa requer o ressarcimento do crédito presumido de **IPI**, relativo aos quatro trimestres de 2000, conforme relatório de auditoria e despacho decisório de fls. 742/764, num total de R\$ 8.223.572,48, tudo com base na Lei nº 9.363, de 1997 e Portaria MF nº 38, de 1997.

Os Pedidos de Ressarcimento foram protocolizados em processos separados conforme abaixo discriminado, sendo que os adiante referidos processos foram todos juntados ao presente (13770.000074/2001-66). Cumpre também evidenciar que os Pedidos de Ressarcimento foram complementados pelos documentos de fls. 548/550:

PROCESSO	TRIMESTRE	VALOR (R\$)	FLS.
13770.000199/00-71	1º trimestre/00	797.759,27	01
13770.000376/00-64	2º trimestre/00	1.215.136,59	01
13770.000635/00-11	3º trimestre/00	884.421,06	01
13770.000074/2001-71	4º trimestre/00	1.189.621,89	01
13770.000074/2001-71	4º trimestre/00	4.136.633,67	550
TOTAL		8.223.572,48	

Durante os trabalhos de auditoria, foi lavrado o Termo de Visita e Constatação de fls. 545/547, onde restaram destacados os principais equipamentos que compõem o processo produtivo da celulose e também as diversas etapas de fabricação do produto.

O Parecer Sefis nº 20, de 2005 (fls. 742/763), exarado pela Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES concluiu que:

... na planilha apresentada, o contribuinte incluiu insumos que, pela sua natureza, origem ou destinação, não poderiam ser conceituados como matéria prima, produtos intermediários ou materiais de embalagem...

... o contribuinte apresentou pedido de complementação ao valor a ser ressarcido anteriormente apresentado.

Objetivando demonstrar os valores empregados no novo cálculo do crédito presumido, foi apresentada uma planilha onde constam os produtos com as respectivas utilizações que compuseram a base de cálculo do crédito presumido, fls. 549 a 603.

... abordaremos a questão sob os seguintes pontos, a saber: inclusão de insumos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, como exige a Lei nº 9.363/96; as aquisições de pessoas físicas e associações não sujeitas as contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS e aquisições de serviços de transporte.

Dando continuidade ao parecer, o auditor destacou os fundamentos legais instituidores do crédito presumido e a legislação suplementar definidora dos diversos conceitos pertencentes ao benefício fiscal em questão. Após toda a exposição, constatou que:

... para que determinado insumo possa ser considerado como matéria-prima ou material intermediário, em sentido amplo, deve satisfazer cumulativamente aos seguintes requisitos :

a. Devem ser consumidos (assim entendido, além do consumo normal, também o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas) em decorrência de uma ação (contato físico) direta com o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Frise-se que tal contato deve ser direto, conforme deixa bem claro o item 11.1 do Parecer Normativo acima transcrito;

b. Não podem ser partes nem peças de máquinas;

c. Não podem estar compreendidos no ativo permanente.

... providenciamos a glosa dos valores ... fls. 690 a 710, ... que não preenchem os requisitos para que possam ser conceituados como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem. Tal procedimento foi subsidiado pelos conhecimentos adquiridos quando da visita ao parque fabril da empresa, fls. 542 a 544, e informações sobre aplicação de insumos prestadas pelo contribuinte, fls. 587 a 647.

A DRF/Vitória/ES enumerou resumidamente, nesta parte de seu parecer, as exclusões efetuadas durante os trabalhos de verificação e a motivação de cada uma delas:

a) insumos utilizados como partes e peças de máquinas e equipamentos : parafusos, porcas, barra de impacto, selos mecânicos, arruelas, molas, mangueiras, prendedores, bracos de sustentação, cabo de selagem, buchas e gaxetas. Como visto acima, os produtos que se enquadram como partes de peças de máquinas e equipamentos não podem ser caracterizados como MP, PI ME.

b) insumos utilizados no cultivo de florestas : herbicidas, fertilizantes, monofosfato de amônia, ácido indolil butírico, nitrato de potássio, vermiculita, isca formicida. Tais insumos não podem ser considerados no cálculo do crédito presumido, tendo em vista que a matéria prima para a produção de celulose (produto final da empresa) é a madeira. Seu cultivo não é operação industrial, mas sim atividade extrativista primária;

c) insumos utilizados como combustíveis para caldeira e fornos : Cavacos APM, Calcário Calcítico, Oleo Combustível Tipo 2A, Gás Natural, Hidrogênio. Utilização vedada, por se tratar de fonte de energia térmica para o sistema;

d) insumos utilizados para tratamento de água da caldeira : Eliminox Nalco, Triat 1800 Nalco, Anberjet, Resina aniônica forte, Resina aniônica fraca. Foram glosados, tendo em vista que esta água, por eles tratada, é utilizada exclusivamente na produção de vapor, não entrando em contato direto com o produto em fabricação, ou seja, geração de energia, portanto, não se enquadrando no conceito de produto intermediário.

e) insumos utilizados no ETA (Estação de Tratamento de Água) e ETE (Estação de Tratamento de Efluentes) : Polieletrólito p/ Tratamento d'água, Hipoclorito de Sódio, Sulfato de alumínio, superfloc (tratamento de água — ETA). Tais produtos não podem ser considerados no cálculo do crédito presumido por serem utilizados na preparação de parte de insumos utilizados pela empresa, o que não os caracteriza como MP, PI ou ME do produto final da empresa. No caso do ETE o material tratado nem retorna ao parque da empresa, são remetidos ao rio ou mar.

f) insumos utilizados no picador de casca : Corrente Estampada, Faca do Picador de Casca, Contra faca, Pente, Peneiras, Correias, Lamina Desgaste Saida, Lâmina arrastadora, Placa de Cobertura da Faca, Segmento Dentado. Os insumos utilizados na 'linha do picador de cascas' também não podem ser utilizados no cálculo do crédito presumido, tendo em vista que essas 'cascas picadas' servirão como 'combustível' para a caldeira, isto é, geração de energia, não se agregando, portanto ao produto final da empresa.

g) Outros insumos glosados /Lido Sulfiimico Comercial, utilizados para a lavagem dos trocadores de calor; Antiincrustante e Oxido de magnésio, utilizados para evitar incrustação em paredes de caldeira; Nalco 7208, usado para controle do PH da caldeiras; Nalco T 23230, usado como dispersante para torre de resfriamento d'água; Cimento, concreto e tijolos refratários, utilizados em fornos para secagem de cal, não se caracterizando, portanto, como insumos do produto final da empresa; Correntes, utilizados no transporte de resíduo da caldeira; Dicromato de Sódio, utilizado como protetor anticorrosivo de catodo; Metanol, utilizado como catalizador em produção de CO2 que não é produto final da empresa; Nitrogênio Líquido, utilizado para controle de risco de explosão em tanques de insumos.

h) Transporte de madeira própria: Não configura aquisição de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, mas, meramente, aquisição de serviço, não podendo, portanto, integrar o cálculo do crédito presumido. Fls. 606.

i) Produtos importados: Na relação de consumo apresentada pelo contribuinte, o consumo dos itens 37832 — Mistron Vapor Compacted (talco industrial) e 137230 — Sulfato de Sódio Anidro, encontrava-se contaminado com a inclusão de aquisições decorrentes de importação. Considerando que tais aquisições não se deram no mercado interno, conforme exigência do art. 1º da Lei 9363/96, efetuamos a exclusão dos insumos importados com base nas informações prestadas pelo contribuinte as fls. 609 a 624.

j) Itens 37820 e 160218 : Estes itens referem-se ao produto soda cáustica, para os quais o contribuinte apresentou nova planilha de consumo, fls. 607 e 637 a 645, em substituição tlf planilha antes apresentada. O item 37820 foi rejeitado por se referir a produto fabricado pela própria empresa, logo, não caracterizando aquisição de MP, PI e ME. O item 160218 foi aceito parcialmente, tendo em vista que somente parte (82,45%) do consumo foi utilizado na linha de produção de celulose(branqueamento e secagem), fls. 603, sendo o restante utilizado em outros processos industriais que não o caracterizam como MP, PI e ME na produção de celulose. Entretanto, foi aceito integralmente o insumo soda cáustica utilizado através do código 138683, pois era adquirido de pessoa jurídica e utilizado exclusivamente no processo de cozimento e branqueamento, fls. 602.

k) Itens 37810 (ácido sulfúrico), 160215/37809 (ácido clorídrico) : em tais itens também só foi considerado o consumo da parte utilizada na linha de produção de celulose (branqueamento). Assim, consideramos o percentual de 95,22% e 34,87%, respectivamente, para o cálculo do crédito presumido, conforme informado pelo contribuinte, fls. 601 e 603.

1) Item 138682 — *Clorato de Sódio Cristalizado*: O contribuinte enviou nova listagem de consumo contendo apenas os meses de janeiro a abril. Informando que na listagem anterior o consumo dos meses seguintes haviam sido incluídos indevidamente, pois se tratava apenas de aquisição de mão-de-obra de terceiros, fls. 609 e 625 a 628.

Tratada estas exceções, passamos a discorrer sobre a impossibilidade de serem incluídas no cálculo do crédito presumido as aquisições de pessoas físicas e outros entes não sujeitos às contribuições previstas no caput do art. 10 da Lei nº 9.363/96

Sobre as exclusões das aquisições de pessoas físicas e outras rido sujeitas ao Pis/Pasep e Cofins, a DRF salientou que o art. 2º, §2º da IN SRF no 23, de 1997 seria suficiente para embasar a glosa, mas entendeu ser conveniente reproduzir quase integralmente o Parecer PGFN/Cat nº 3.092, de 2002, pois, segundo seu entendimento, o mesmo "versa com peculiar qualidade acerca do tema ...".

Com base na mesma legislação efetuou-se também a glosa de madeira adquirida de produtores rurais pessoas físicas, bem como de seu transporte (transporte de madeira de fomento — fls. 606) e, ainda, foi excluída a madeira adquirida de produtores rurais pessoa jurídica Associação Indígena Tupiniquim e Guarani, "por se tratar de uma associação que está isenta das contribuições do Pis/Pasep e Cofins", sendo que "no cálculo do valor a ser glosado foi utilizada a proporção entre as aquisições da associação em relação ao total de aquisições do item, fls.646".

A auditoria confeccionou, então, dois demonstrativos, o primeiro, com os itens e valores apresentados como produtos aplicados na produção e glosados (fls. 695/715) e o segundo com os itens e valores aceitos (fls. 716/734).

Em relação A receita operacional bruta, a contribuinte considerou apenas as receitas decorrentes da comercialização da celulose, não agregando ao referido valor, o produto da venda de madeira em tora e de outros materiais e serviços, sendo que a auditoria incluiu tais parcelas conforme previsão contida no art. 8º da Lei nº 9.363, de 1996 (fls. 6531660).

No que tange As diferenças encontradas pela fiscalização para a receita de exportação dentre duas relações apresentadas pela contribuinte (planilha de fls. 661 e a declaração de fls. 614), a reclamante informou que as discrepâncias se referem a "notas fiscais não contabilizadas como receita por se tratar de simples remessa e que os valores referentes a ajuste de preço, dizem respeito ao pagamento de comissões a vendedores no exterior pelo cumprimento de metas de vendas". Desta forma, somente as saídas correspondentes As vendas para o exterior (fls. 662/678) foram computadas pela auditoria nos cálculos relativos ao crédito presumido.

Do novo cálculo, após as glosas dos produtos considerados como insumos, resultou a ressarcir o valor de R\$ 2.794.026,36 (fls. 761/763) de um total pleiteado de R\$ 8.223.572,48 no presente processo administrativo e nos de nº 13770.000199/00-71, 13770.000376/00-64, 13770.000635/00-, segundo as tabelas de fls. 761/762, abaixo sintetizadas por trimestre.

PROCESSO	TRIMESTRE	VALOR PLEITEADO(R\$)	VALOR RECONHECIDO(R\$)
13770.000199/00-71	1º trimestre/00	797.759,27	549.716,32
13770.000376/00-64	2º trimestre/00	1.215.136,59	762.614,31
13770.000635/00-11	3º trimestre/00	884.421,06	802.268,10
13770.000074/2001-71	4º trimestre/00	1.189.621,89	.-
13770.000074/2001-71	4º trimestre/00	4.136.633,67	679.427,63
TOTAL		8.223.572,48	2.794.026,36

O Despacho Decisório de fls. 764 acatou o parecer deferindo parcialmente o pleito formulado, reconheceu o direito creditório no valor legitimado pela auditoria (R\$ 2.794.026,36) e homologou a compensação até o limite do crédito reconhecido.

Foram efetuados os procedimentos inerentes As compensações pleiteadas, restando saldo devedor, conforme salientado no despacho (fls. 823), sendo que os saldos devedores resultantes do encontro de contas, de acordo com o Extrato de processo de fls. 813/816 (saldos devedores: Cofins PA 01/2002 — 58,45 e PA 06/2002 - 40.294,13 e Pis PA 01/2002 — 18,99) foram compensados com os créditos que remanesceram do processo administrativo nº 13770.000635/00-11, resultando na quitação de todos os débitos constantes das compensações requeridas no presente processo (fls. 817/820).

Insurgiu-se, a contribuinte, contra o deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento, através de sua manifestação de inconformidade (fls. 825/847), que em resumo argumenta:

... a Requerente optou pelo Processo de Produção Integrado, que consiste no ciclo de produção que se inicia com a seleção de material genético de eucalipto de alta produtividade, o plantio das melhores espécies, a colheita, o transporte da madeira, picagem da madeira, o cozimento, o branqueamento, a secagem, a embalagem até terminar com o transporte dos produtos finais.

Conforme se depreende da decisão recorrida, verifica-se que essa se lastreia no suposto fato de que os produtos glosados não têm contato físico com o produto final da Requerente.

Segue em sua peça de defesa afirmando que as glosas se basearam "em Pareceres Normativos, todos seguindo a linha mestra traçada pelo Parecer Normativo CST no 65/79, que inovam a ordem jurídica e impõe obrigações e limitações não previstas em lei."

E mais :

Note-se que o RIPI dispõe claramente que mesmo os insumos que não integrem o novo produto ou tenham contato com este, mas sejam consumidos no processo de produção, são passíveis de serem creditados.

Os produtos glosados nitidamente não integram o ativo permanente,... Por outro prisma, esses produtos inegavelmente são consumidos no processo produtivo...

... a produção da celulose como um todo começa com o plantio de árvores, passando pelo seu cultivo, corte, separação da madeira aproveitável, corte e picagem desta, cozimento da madeira picada, depuração e branqueamento, e secagem para, por fim, obter-se a celulose.

Igualmente incontestável, é que para a obtenção do produto final, o processo tenha que passar por sub-produções - dentro da própria empresa.

... a cadeia produtiva se compõe do (sub) processo de plantio, cujo produto alvo é a madeira advinda da árvore; do (sub) processo de corte e picagem, cujo produto alvo é a madeira picada; do (sub) processo de cozimento cuja intenção é adquirir o extrato, etc.

... sem a utilização do prendedor, não seria possível manter a serra em posição vertical afim de que essa cortasse as toras em tamanho ideal para o seu cozimento. Ao mesmo tempo, sem o parafuso Pallmann, que fixa as facas do picador de cascas, as facas não teriam suporte para executar sua função, a de cortar a madeira para o cozimento para posterior transformação nas placas de celulose.

... é correto afirmar que os elementos utilizados para 'produzir' madeira, produzir' madeira picada, 'produzir' o extrato que gerará o produto final, ou qualquer outro produto feito pela Requerente e indispensável a produção da celulose, são matérias primas utilizadas na produção da mesma.

... os produtos que são consumidos em face do desgaste direto, os denominados subprodutos, como por exemplo, a porca sextavada ... e todos aqueles relacionados na tabela acima são insumos da celulose, e como tal geram direito ao creditamento em questão ... a árvore, quando da fase do plantio, ou a madeira quando da fase do corte e picagem, são insumos da celulose.. , a árvore e a madeira se transformarão na celulose.

Vejamos as funções de alguns dos insumos erroneamente excluídos do creditamento:

Parafuso Pallmann: A referida peça: segura a faca que realiza o corte da madeira ... é necessário que o referido parafuso fique em contato direto com a madeira a cada corte realizado. Assim, da mesma maneira que a faca sofre o desgaste corte a corte, o mesmo ocorre com o parafuso...

b) Suporte Guia (braço de sustentação): guia a serra na posição vertical e sofre o desgaste a cada corte realizado, em virtude do forte atrito entre a serra e madeira;

c) Parafuso Sextavado: fixa a placa de impulsão do disco picador...

Destes exemplos, pode-se delinear porque a Requerente deve ser ressarcida pela compra dos referidos materiais —face ao desgaste daqueles em decorrência do contato direto com o produto.

... insta esclarecer que o cozimento consiste em submeter os cavacos (madeira picada) a uma ação química do licor branco forte (soda cáustica mais sulfeto de sódio) e do vapor d'água no digestor a fim de dissociar a lignina existente entre a fibra e a madeira. As fibras liberadas são, na realidade, a celulose industrial.

O digestor é um vaso de pressão, com altura aproximada de 57 metros, onde os cavacos e licor branco forte são introduzidos continuamente pela parte superior.

Após a lavagem, a celulose é retirada do digestor, sendo em seguida submetida a outra operação de lavagem dos difusores, para então ser depurada. A depuração consiste em submeter a celulose industrial à ação de peneiramento.

Após essa operação, a celulose, ..., é submetida a um processo de branqueamento, que consiste em tratá-la com peróxido de hidrogênio, dióxido de cloro, oxigênio e soda cáustica em cinco estágios diferentes, com seus respectivos filtros lavadores.

justamente para o funcionamento das referidas caldeiras é que se faz necessário o uso do Lewatit Monoplus, do produto Dowex Monosphere e do líquido inibidor de corrosão que se pretende excluir do creditamento do IP!.

...os créditos referentes a produtos químicos utilizados para o tratamento de água da caldeira foram glosados, tendo em vista que a água é utilizada exclusivamente na produção do vapor, não entrando em contato direto com o produto em fabricação.

Entretanto, o processo ... consiste em submeter os cavacos a uma ação química do licor branco forte (soda caustica mais sulfeto de sódio) e do vapor d'água no digestor afim de dissociar a lignina existente entre a fibra e a madeira.

... o contato dos cavacos de madeira com o vapor d'água faz parte do processo de dissociação da lignina existente entre a fibra e a madeira, e os produtos Lewatit Monoplus e Dowex Monosphere são essenciais para esse processo de produção da celulose ...

O líquido inibidor protege os cubos da caldeira da corrosão provocada por esses fortes produtos químicos e por isso tem que ser substituído periodicamente.

... o processo produtivo da celulose, ..., tem em sua fase inicial o cultivo e corte de árvores que serão utilizadas para produção da celulose.

... o processo começa com o plantio de sementes em estufas, passando pelo ..., o crescimento das árvores, culminando com o corte destas.

... a função dos adubos e fertilizantes.. são matérias primas necessárias para o cultivo de árvores.

... os produtos elencados como insumos vegetais são evidentemente utilizados no processo de cultivo das mudas e das árvores.

... os demais produtos,, como herbicidas, iscas para formigas, vermiculitas e outros, tem por função proteger o crescimento das árvores... Convém ressaltar que todos estes produtos são consumidos durante o cultivo das árvores.

... os produtos elencados como insumos vegetais são evidentemente utilizados no processo de cultivo das mudas e das árvores.

Demonstrado que o cultivo de árvores é parte do processo produtivo da celulose, as matérias primas e os produtos intermediários utilizados neste processo também geram créditos de IN (negritos do original)

Ao longo de toda sua manifestação, a requerente reproduz fragmentos de jurisprudências administrativas no mesmo sentido de suas ponderações, todas elas emanadas do Conselho de Contribuintes, traz também jurisprudência judicial e alguma doutrina.

A requerente solicita o reconhecimento da totalidade do crédito pleiteado e a determinação de diligência com base no inciso IV, do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

A Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES exarou o Despacho Seort nº 466, de 2006 (fls. 887/888) constatando em resumo que:

O crédito reconhecido no Parecer Sefis nº 20/2005 ... ficou aquém do montante pleiteado...

... todos os débitos informados nos pedidos mencionados apresentam-se como se extintos na forma prevista no inciso II do artigo 156 do GIN, o que se observou ter decorrido do aproveitamento.., de parte do lastro creditório reconhecido ...

Ocorre que tal aproveitamento de ofício não poderia ter se dado sem a observância dos termos constantes do Decreto nº 2.138/97, ... que condicionam a realização desse procedimento à aquiescência prévia do contribuinte...

Além disso, desde a edição da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, os saldos dos débitos não alcançados pela compensação homologada, in casu em face do crédito pleiteado encontram-se extintos, sob condição resolutória, até que a administração tributária julgue em definitivo a manifestação de inconformidade...

Em face do exposto, ..., determino ... a adoção das providências pertinentes ..., que deverão passar a refletir a extinção dos valores dos débitos constantes dos pedidos de fls. 524, 528 e 531, até o limite do respectivo crédito reconhecido ...

A DRF/Vitória/ES também expediu o Despacho Saort nº 467, de 2006 (fls. 594/596 do processo administrativo nº 13770.000199/00-71), com conteúdo igual ao despacho referido no parágrafo anterior, determinando ao final o seu "encaminhamento ao SE CAT ... para adoção das providências inerentes à adequação dos registros do PROFISC, que deverão passar a ostentar os débitos sob compensação nos exatos valores constantes dos pedidos/declarações de fls. 492 e 493", daquele processo, "bem como refletir a sua extinção até o limite do respectivo crédito reconhecido..."

Os quatro processos foram enviados então ao setor competente para "adoção das providências pertinentes et adequação dos registros do Profisc, que deverão passar a refletir a extinção dos valores dos débitos constantes dos pedidos de fls. 524, 528 e 531", atuais fls. 527, 531 e 534.

Assim, os débitos (do presente processo administrativo e do de nº 13770.000199/00-71) que foram extintos a posteriori, com os créditos remanescentes do processo 13770.000635/00-11 passaram a expressar novamente os saldos devedores.

Após a chegada dos processos A. DRF/JFA/MG para julgamento, foi procedido o retorno dos mesmos à repartição de origem a fim de que a empresa tomasse ciência e se manifestasse sobre as últimas alterações efetuadas relativamente à compensação de ofício.

Em suas razões (fls. 917/921) a empresa alega que os débitos havia sido extintos com os créditos remanescentes do processo administrativo nº 13770.000635/00-11, não havendo razão para a reabertura dos débitos anteriormente extintos e muito menos impedimento para a compensação que foi desfeita.

É o relatório."

Em 12/03/09, a DRJ em Juiz de Fora (MG) julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão foi assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI no 9.363, de 1996.

1.A conceituação de MP, PI e ME são as constantes da legislação do IPI.

2. Não integram a base de cálculo do crédito presumido: as partes e peças de máquinas e equipamentos, inclusive as partes e peças do picador de casca; os insumos utilizados no cultivo das florestas, atividade primária que antecedente ao processo de industrialização da celulose; os combustíveis para caldeiras e fornos, uma vez que não se revestem da condição de matéria-prima ou produto intermediário; os produtos importados, por expressa disposição legal; bem como as aquisições de pessoas físicas e de não-contribuintes que não sofreram a incidência do PIS e da Cofins.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

LEGALIDADE. DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

1. Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como da legalidade, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado.

2. A jurisprudência administrativa e judicial colacionadas não possuem legalmente eficácia normativa, não se constituindo em normas gerais de direito tributário. 3. A doutrina trazida ao processo, não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000 DECRETO nº 70.235, de 1972.

Diligência. Indeferimento. Prescindibilidade.

Indeferem-se os pedidos de diligência quando presentes nos autos e na legislação, elementos capazes de formar a convicção do julgador.

Solicitação Indeferida”

Inconformado o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repete os argumentos de mérito contidos na manifestação de inconformidade e traz preliminar de nulidade da decisão recorrida, por meio da qual alega que a DRJ não enfrentou os argumentos que tinham como objetivo o de extinguir os débitos controlados no Processo Administrativo nº 13770.000074/2001-66 com os créditos remanescentes do Processo Administrativo nº 13770.000635/00-11.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

O Fisco acatou parcialmente os Pedidos de Ressarcimento (PER) de créditos presumidos de IPI do ano de 2000, ao qual foram vinculadas Declarações de Compensação (DCOMP). Foram glosados créditos derivados de bens considerados como não enquadrados nos conceitos de matéria-prima (MP), material intermediário (MI) e material de embalagem (ME) previstos na legislação do IPI.

Ao presente, foram apensados os processos administrativos nº 13770.000199/00-71, 13770.000376/00-64 e 13770.000635/00, por versarem sobre o mesmo assunto e terem sido todos resultantes do Parecer SEORT nº 20/05 (fls. 742 a 763) e correspondente Despacho Decisório (fl. 764).

A recorrente trouxe preliminar, em que acusa de nulidade a decisão de primeira instância, por não ter enfrentado um dos argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

E, no mérito, para reverter as glosas de créditos de IPI, quatro outros tópicos, em que expôs seu entendimento acerca da abrangência do conceito de insumos para fins de IPI e sua aplicação aos bens consumidos no processo industrial.

PRELIMINAR

Extraio trecho do recurso voluntário:

“(. . .)

2. Isso porque o Despacho n.º 3-85/2008 - 3 Turma da DRJ/JFA (fls. 913/914) e o Despacho SEORT/DRF/VIT n.º 466/2006 (fls. 887 a 891) informaram que, apesar de os débitos do Processo Administrativo nº 13770.000074/2001-66 haverem sido extintos pelo aproveitamento dos créditos do Processo Administrativo apensado nº 13770.000635/00-11, tal procedimento fora desconsiderado, tendo em vista, principalmente, que a Recorrente não havia sido intimada para manifestar sua concordância.

3. Diante disso, logo após a Recorrente apresentou em 16.10.2008 Manifestação (doc. 02) autorizando a aludida compensação de ofício, o que permitiria plenamente a realização do procedimento cotejado.

4. Contudo, não sobrevindo qualquer decisão sobre tal manifestação, surpreendeu-se a ora Recorrente com a decisão recorrida, a qual sequer considerou tais fatos, os quais, nitidamente, influenciam tanto nas posteriores análises de mérito quanto ao assunto tratado como no próprio ânimo da ora Recorrente em dar prosseguimento ou não à demanda em epígrafe (e aos processos respectivamente apensados).

(. . .)

13. De qualquer forma, não foi analisado o pedido outrora formulado pela Recorrente quanto a necessária extinção dos débitos do Processo Administrativo nº 13770.000074/2001-66, em razão do aproveitamento dos créditos remanescentes do Processo Administrativo nº 13770.000635/00-11, o que enseja a conclusão de que a decisão ora recorrida, a qual não analisou tais fatos, deve ser anulada, para que, os enfrentando devidamente, respeite o direito à ampla defesa da Recorrente.”

A alegação não procede.

No tópico “5) Compensação” (fls. 943 e 944) do voto condutor, foi ratificado o procedimento adotado pela unidade de origem, com menção expressa à manifestação da recorrente (cópia anexada ao recurso voluntário, fls. 1.005 a 1.009).

Reproduzo trecho da decisão recorrida:

“5) Da compensação

As compensações efetuadas no presente processo e no de nº 13770.000199/00-71 tiveram duas fases distintas: a primeira delas, compensação a pedido, correspondente ao encontro dos créditos reconhecidos nos dois processos (R\$ 549.716,32 e R\$ 679.427,43 — fls. 763) com os débitos apontados nas Declarações de Compensação de fls. 527, 531 e 534 do presente e de fls. 496 e 497 do de nº 13770.000199/00-71, que, tendo em vista a insuficiência de crédito, deixou partes de débitos em ambos os processos. A segunda fase, a qual o Despacho SEORT nº 466, de 2006, e 467, de 2006, trataram como de ofício, se refere ao aproveitamento do saldo de crédito remanescente do processo nº 13770.000635/00-11 para a extinção dos saldos devedores das primeiras compensações em ambos os processos.

Estas últimas compensações que posteriormente foram desfeitas se traduziram em compensações de ofício, que foram procedidas no âmbito de compensações a pedido.

(. . .)

Os débitos constantes das Declarações de Compensação de fls. 534 do presente processo e às fls. 497 do de nº 13770.000199/00-71 são débitos remanescentes de compensações não homologadas e, por esta razão, não poderiam ter sido extintos pelos créditos provenientes de outro processo, como se houvesse uma Declaração de Compensação a respaldar tal procedimento.

A empresa não apresentou Declaração de Compensação solicitando o encontro de contas daqueles débitos remanescentes dos dois processos com os créditos do processo 13770.000635/00-11, já que, intimada a se manifestar sobre o desfazimento da compensação de ofício, não trouxe ao processo qualquer elemento que viesse a respaldar o referido encontro de contas.

Desta forma caberia a cobrança dos débitos remanescentes das primeiras compensações e a compensação de ofício no segundo caso, desde que obedecida a norma legal atinente ao caso, ou seja, desde haja a aquiescência prévia do sujeito passivo e obediência ordem de precedência características da compensação de ofício, a juízo da autoridade competente da DRF/Vitória/ES.

(. . .)”

Isto posto, não houve omissão alguma a eivar de nulidade a decisão de piso.

Adicionalmente, consigno que não cabe a este colegiado deliberar sobre compensação de ofício - extinção dos débitos do presente processo com os créditos remanescentes do PA nº 13770.000635/00-11 - pelo que deixo de conhecer este pedido.

Em suma, conheço parcialmente dos argumentos e, na parte conhecida, nego provimento.

MÉRITO

O conceito de insumos da recorrente

O tema em epígrafe foi tratado nos seguintes tópicos do recurso: “*III - Da natureza de insumos dos bens excluídos pela fiscalização do creditamento de IPI*” e *IV - Dos bens excluídos pela fiscalização do creditamento de IPI*.

Contesta o conceito de insumos adotado pela fiscalização e DRJ, que vinculou o enquadramento no conceito de insumos ao contato físico direto com o produto em fabricação. Tratar-se-ia de exigência não prevista em lei, clara inovação do PN CST n 65/79, no qual as decisões recorridas se fundaram.

Transcreve o art. 11 da Lei n 11.799, que exige que o bem seja aplicado no processo produtivo, porém sem que seja necessária sua integração ao produto final:

“Art.11.O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”

Traz decisões do CARF que admitiram créditos de IPI sobre energia elétrica e óleo combustível aplicados no processo de fabricação.

Robustece a desnecessidade de haver contato direto ou integração ao produto final com o inciso I do art. 147 do RIPI, em vigor no período revisado:

“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;

(...)”

E sintetiza o conceito de insumos no item 30 da defesa:

“30. Entende-se por insumo toda e qualquer matéria prima, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final.”

Exame do conceito de insumos por este relator

O benefício fiscal em debate destina-se a produtores-exportadores e tem como objetivo desonerar as exportações de PIS e COFINS, ressarcindo o beneficiários dos correspondentes valores, por intermédio da concessão de crédito presumido do IPI, nos termos da Lei nº 9.363/96 – no ano de 2000, ainda não vigia a Lei nº 10.276/01, que trouxe critério alternativo para cálculo do crédito presumido do IPI:

“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, **incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

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

§1º-O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo

(...)

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

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação** do Imposto de Renda e **do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento**, respectivamente, **dos conceitos** de receita operacional bruta e **de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.**” (g.n.)

Diz o parágrafo único que deve ser adotado o conceito de MP, PI e ME da legislação do IPI, pelo que novamente transcrevo o inciso I do art. 147 do 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;

(...)" (g.n.)

A parte final do inciso I é o núcleo da controvérsia e foi assim interpretada pela RFB (PN CST nº 65/79):

“(...)

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.**

(...)

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.

(...)

10.1. 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**, 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 desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou 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.

(...)" (g.n.)

É cediço que as doutrinas contábil e financeira incluem no conceito de insumos elementos que não podem ser considerados no rol das MP e MI, para fins de IPI.

Assim também o fazem, ainda que em menor grau, as legislações do IRPJ e de PIS e COFINS (vide decisão do STJ no Resp 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, e PN COSIT 05/18).

Para fins de IPI, primeiro, há que se classificar como MP ou MI; segundo, ter contato físico direto com o produto em fabricação; e terceiro, integrar ou ser consumido no processo fabril.

Especificamente acerca do consumo na fabricação, importante destacar, notadamente para o que está em comento, que o PN CST nº 65/79, no item 10.2, dispõe que não se exige que o bem seja “imediate e integralmente” consumido, porém que tenha contato direto com o produto.

Entretanto, em sentido contrário, decidiu o STJ, no REsp 1075508/SC, recurso especial representativo de controvérsia, cuja adoção é obrigatória por este colegiado, por força do § 2º do art. 62 do Anexo II da Portaria MF nº 343/15 (RICARF).

Tratou da tomada de créditos de IPI, utilizando o vocábulo “insumos”, no limite do conceito de MP e MI exarado pelo PN CST nº 65/79. Contudo, impõe restrição que não se encontrava no inciso I do art. 147 do RIPI/98 e no PN CST nº 65/79: a MP e o MI devem ser consumidos no processo industrial de forma imediata e integral:

"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." (REsp 1075508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009)" (g.n.)

Ainda sobre contato direto e indireto, cumpre citar a Súmula CARF nº 19, que afasta qualquer possibilidade de registro de crédito de MP e MI que não tenham tido contato direto com o produto:

“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.”

E, por fim, consigno que, nos termos do REsp 993.164/MG, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, também dão direito ao crédito presumido do IPI da Lei nº 9.363/96 as compras de bens de pessoas jurídicas não contribuintes de PIS e COFINS e de pessoas físicas. Tal decisão resultou na edição da Súmula STJ nº 494, a saber:

“O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.”

Em suma, enquadram-se no conceito de MP e MI e, por conseguinte, geram direito a crédito presumido de IPI, os bens adquiridos de pessoas físicas ou jurídicas, inclusive das que não sejam contribuintes de PIS e COFINS, não integrantes do ativo imobilizado, que tenham tido contato físico direto com o produto e a ele se integrado ou sido imediata e integralmente consumido no processo produtivo.

O processo produtivo e os insumos glosados

Nos tópicos “IV – A”, “V” e “VI”, a recorrente descreve o processo produtivo e defende, de uma forma geral, o registro dos créditos presumidos de IPI derivados de todos os bens envolvidos no processo de produção e, em particular, de determinados elementos.

Reproduzo os trechos:

IV.A - Dos bens que sofrem desgaste direto em face do contato com o produto - da obediência ao PARECER NORMATIVO CST nº 65/79

“36. Como é sabido, a Recorrente é produtora da celulose, que por sua vez, consiste na base para a elaboração de papel. A celulose tem como principal elemento o "extrato vegetal" obtido da madeira. Nesse sentido a produção da celulose como um todo começa com o plantio de árvores, passando pelo seu cultivo, corte, separação da madeira aproveitável, corte e picagem desta, cozimento da madeira picada, depuração e branqueamento, e secagem para, por fim, obter-se a celulose.”

(. . .)

42. No entanto, para a execução destes subprocessos, faz-se necessário a utilização de uma série de elementos essenciais que, sem os quais, não seria atingido o objetivo final da cadeia produtiva. Assim, por exemplo, sem a utilização do prendedor, não seria possível manter a serra em posição vertical a fim de que essa cortasse as toras em tamanho ideal para o seu cozimento. Ao mesmo tempo, sem o parafuso Pallmann, que fixa as facas do picador de cascas, as facas não teriam suporte para executar sua função, a de cortar a madeira para o cozimento para posterior transformação nas placas de celulose.

43. Percebe-se, pois, que todos os produtos e elementos utilizados nestas fases tem por escopo unicamente a viabilização da produção (final) de celulose, constatando-se que todos eles fazem parte do processo produtivo.

44. Assim, é correto afirmar que os elementos utilizadas para "produzir" madeira, "produzir" madeira picada, "produzir" o extrato que gerará o produto final,

ou qualquer outro produto feito pela Recorrente e indispensável à produção da celulose, são matérias primas utilizadas na produção da mesma.

45. Igualmente, os produtos que são consumidos em face do desgaste direto, os denominados subprodutos, como por exemplo, a porca sextavada que fixa a faca do picador que interage com a madeira, e todos aqueles relacionados na tabela acima são insumos da celulose, e como tal geram direito ao creditamento em questão.

46. Quanto a estes itens, a Recorrente não pode se submeter à r. decisão recorrida, que afastou o creditamento entendendo tratar-se de "... partes e peças de máquinas que tem desgaste natural pelo uso e não pelo contato com o produto industrializado".

47. Ocorre que os referidos bens, não são partes de máquinas e não constam do ativo permanente da empresa, mas sim do estoque, e sofrem desgaste direto em decorrência do contato direto com a madeira - que conforme a explanação supra, é um dos sub-produtos essenciais à produção da celulose.

48. Sendo assim, os bens que sejam consumidos em face do desgaste direto com os subprodutos, como por exemplo, a árvore, quando da fase do plantio, ou a madeira quando da fase do corte e picagem, são insumos da celulose, e como tal geram direito ao creditamento em questão. Até mesmo porque, em última análise, a árvore e a madeira se transformarão na celulose.

49. Nesse sentido, não há falar-se em excluir do creditamento de IPI os referidos produtos trazidos neste grupo, pois esses sofrem desgaste direto em face do contato com a madeira.

(. . .)

52. Repita-se que os produtos em questão são todos utilizados no corte e picagem da madeira, e no transporte desta - como se comprova da listagem de material da Recorrente onde estão determinados os setores nos quais são aplicados cada material - e sofrem desgaste decorrente do contato direto com a própria madeira. Vejamos as funções de alguns dos insumos erroneamente excluídos do creditamento:

a) Parafuso Pallmann: A referida pega segura a faca que realiza o corte da madeira. Poder-se-ia imaginar que este seria uma mera alga fixadora, e que, portanto, não sofreria desgaste. No entanto, em decorrência do grande esforço que a faca realiza para o corte da madeira, é necessário que o referido parafuso fique em contato direto com a madeira a cada corte realizado. Assim, da mesma maneira que a faca sofre o desgaste corte a corte, o mesmo ocorre com o parafuso, e, ressalte-se, denota-se que o único motivo plausível para a rotineira troca destes é o desgaste advindo do contato direto com a madeira;

b) Suporte Guia (braço de sustentação): guia a serra na posição vertical e sofre o desgaste a cada corte realizado, em virtude do forte atrito entre a serra e madeira; e

c) Parafuso Sextavado: fixa a placa de impulsão do disco picador, esse parafuso tem que ser trocado periodicamente pois absorve o impacto do disco picador quando esse está cortando a madeira.

(. . .)

55. Convém ainda ressaltar que os referidos bens excluídos sofrem desgaste periódico, como se comprova da própria listagem destes. Como se vê, no período de um ano, muitos dos bens excluídos tiveram de ser repostos inúmeras vezes, pois estes possuem desgaste contínuo e diário.

56. Além disso, a cadeia produtiva da Recorrente totalmente automatizada e a reposição dos bens deve ser programada com antecedência, sob pena de prejudicar todo o processo para a obtenção do produto final, bem como a sua qualidade. Assim, resta claro o caráter de insumo dos produtos consumidos na produção.

(. . .)”

V - Dos produtos utilizados no cozimento da celulose

“58. No tocante a este ponto, insta esclarecer que o cozimento consiste em submeter os cavacos (madeira picada) a uma ação química do licor branco forte (soda cáustica mais sulfeto de sódio) e do vapor d'água no digestor a fim de dissociar a lignina existente entre a fibra e a madeira. As fibras liberadas são, na realidade, a celulose industrial.

(. . .)

60. Após a lavagem, a celulose é retirada do digestor, sendo em seguida submetida a outra operação de lavagem nos difusores, para então ser depurada. A depuração consiste em submeter a celulose industrial a ação de peneiramento (durante a lavagem, as impurezas solúveis são removidas, mas para obter uma celulose de alta qualidade devem-se remover também as impurezas sólidas).

61. Após essa operação, a celulose, agora livre de impurezas, é submetida a um processo de branqueamento, que consiste em tratá-la com peróxido de hidrogênio, dióxido de cloro, oxigênio e soda cáustica em cinco estágios diferentes, com seus respectivos filtros lavadores.

62. Como supracitado, e demonstrado, o processo produtivo da celulose envolve o cozimento da madeira picada. Este cozimento se dá através de caldeiras e, justamente para o funcionamento das referidas caldeiras é que se faz necessário o uso do Lewatit Monoplus, do produto Dowex Monosphere e do líquido inibidor de corrosão que se pretende excluir do creditamento do IPI.

63. Neste contexto, o r. despacho decisório ora impugnado, aduz que os créditos referentes a produtos químicos utilizados para o tratamento de água da caldeira foram glosados, tendo em vista que a água é utilizada exclusivamente na produção do vapor, não entrando em contato direto com o produto em fabricação. Entretanto, o processo produtivo da celulose consiste em submeter os cavacos a uma ação química do licor branco forte (soda cáustica mais sulfeto de sódio) e do vapor d'água no digestor a fim de dissociar a lignina existente entre a fibra e a madeira.

64. Portanto, o contato dos cavacos de madeira com o vapor d'água faz parte do processo de dissociação da lignina existente entre a fibra e a madeira, e os produtos Lewatit Monoplus e Dowex Monosphere são essenciais para esse processo de produção da celulose pois as fibras liberadas são, na realidade, a celulose industrial.

65. O líquido inibidor de corrosão, por sua vez, protege os cubos da caldeira da corrosão provocada por esses fortes produtos químicos e por isso tem que ser substituído periodicamente.

66. Ora, é mesmo óbvio que o processo produtivo da celulose não se dá sem o funcionamento das caldeiras, sendo que, para realizar o cozimento, fase essencial da produção da celulose, é essencial a utilização da água tratada quimicamente.

67. Deve ser considerado insumo, para fins de creditamento de IPI, todos os elementos classificados como matéria-prima ou como produto intermediário (desconsidera-se a hipótese de material de embalagem em face da natureza dos produtos aqui analisados).

(...)

71. Sendo assim, não há como excluir os créditos de IPI referente aos gastos no processo de produção da celulose, tendo em vista que os elementos constantes da Água da caldeira se consomem no referido processo, bem como pelo fato de que sem o mesmo se tornaria impossível a produção do produto final.

(...)"

VI - Dos insumos utilizados no cultivo de florestas de eucaliptos"

"(..."

74. Especificando um pouco mais: o processo começa com o plantio de sementes em estufas, passando pela germinação destas, seguido pelo cultivo de mudas, a plantação destas no solo, o crescimento das árvores, culminando com o corte destas.

75. Assim, conforme cediço percebe-se que o produto deste processo é a árvore cortada - madeira -, que futuramente será industrializada e transformada em celulose. Por outro lado, os produtos elencados como insumos vegetais são evidentemente utilizados no processo de cultivo das mudas e das árvores.

(...)

77. Neste contexto, quais seriam as matérias primas necessárias ao cultivo de árvores? Água, luz e o solo como nutrientes necessários ao crescimento do vegetal. Ora, a função dos adubos e fertilizantes em geral é enriquecer o solo. Assim, indubitável que estes são matérias primas necessárias para o cultivo de árvores.

78. Por outro lado, os demais produtos, como herbicidas, iscas para formigas, vermiculitas e outros, tem por função proteger o crescimento das árvores, sem o qual muitas seriam atacadas e morreriam, ou não cresceriam satisfatoriamente para o corte. Convém ressaltar que todos estes produtos são consumidos durante o cultivo das árvores. Assim, é forçoso concluir que estes produtos são produtos intermediários consumidos no processo produtivo.

(...)"

Créditos glosados

A fiscalização percorreu o processo de produção e lavrou o "Termo de Visita e Constatação" (fls. 545 a 547).

Aplicou seu entendimento acerca de MP e MI e realizou as glosas que constam nas planilhas das fls. 690 a 715, das quais destacou algumas e consignou no Parecer SEFIS 20/05 (fls. 748 a 750):

"a) insumos utilizados como partes e peças de máquinas e equipamentos: parafusos, porcas, barras de impacto, selos mecânicos, arruelas, molas, mangueiras, prendedores, braços de sustentação, cabo de selagem, buchas e gaxetas; Como visto acima, os produtos que se enquadram como parte e peças de máquinas e equipamentos não podem ser caracterizados como MP, PI e ME.

b) insumos utilizados no cultivo de florestas: herbicidas, fertilizantes, monofosfato de amônia, ácido indolil butírico, nitrato de potássio, vermiculita e isca formicida. Tais insumos não podem ser considerados no cálculo do crédito presumido tendo em vista que a matéria prima para a produção da pasta de celulose (produto final da empresa) é a madeira. Seu cultivo não é operação industrial, mas sim atividade extrativista primária;

c) insumos utilizados como combustíveis para caldeira e fornos: Cavacos_APM, Calcário Calcítico, Óleo Combustível Tipo 2 A, Gás Natural, Hidrogênio. Utilização vedada, por se tratar de fonte de energia térmica para o sistema;

d) insumos utilizados para tratamento de água da caldeira: Eliminox Nalco, Triact 1800 Nalco, Anberjet, Resina aniônica forte, Resina anionica fraca . Foram glosados, tendo em vista que esta Água, por eles tratada, é utilizada exclusivamente na produção de vapor, não entrando em contato direto com o produto em fabricação, ou seja, geração de energia, portanto, não se enquadrando no conceito de produto intermediário

e) insumos utilizados no ETA (Estação de Tratamento de Água) e ETE (Estação de Tratamento de Efluentes): Polieletrólito p/ Tratamento d'água, Hipoclorito de Sódio, Sulfato de alumínio, superfloc (tratamento de água — ETA). Tais produtos não podem ser considerados no cálculo do crédito presumido por serem utilizados na preparação de parte de insumos utilizados pela empresa, o que não os caracteriza como MP, PI ou ME do produto final da empresa. No caso do ETE o material tratado nem retorna ao parque da empresa, são remetidos ao rio ou mar.

f) Insumos utilizados no picador de casca : Corrente Estampada, Faca do Picador de Casca, Contra faca, Pente, Peneiras, Correias, Lamina Desgaste Saida, Lâmina arrastadora, Placa de Cobertura da Faca, Segmento Dentado. Os insumos utilizados na "linha do picador de cascas" também não podem ser utilizados no cálculo do crédito presumido tendo em vista que essas "cascas picadas" servirão como "combustível" para a caldeira, isto é, geração de energia, não se agregando, portanto ao produto final da empresa.

g) Outros insumos glosados: Ácido Sulfúrico Comercial, utilizados para a lavagem dos trocadores de calor; Antiincrustante e Óxido de magnésio, utilizados para evitar incrustação em paredes de caldeira; Nalco 7208, usado para controle do PH das Caldeiras; Nalco T 23230, usado como dispersante para torre de resfriamento d'água; Cimento, concreto e tijolos refratários, utilizados em fornos para secagem de cal, não se caracterizando, portanto, como insumos do produto final da empresa; Correntes, utilizados no transporte de resíduo da caldeira; Dicromato de Sódio, utilizado como protetor anticorrosivo de catodo; Metanol, utilizado como catalizador em produção de C102 que não é produto final da empresa; Nitrogênio Líquido utilizado para controle de risco de explosão em tanques de insumos.

h) Transporte de madeira própria: Não configura aquisição de matériaprima, produto intermediário ou material de embalagem, mas, meramente, aquisição de serviço, não podendo, portanto, integrar o cálculo do crédito presumido. Fls. 606.

i) Produtos Importados: Na relação de consumo apresentada pelo contribuinte, o consumo dos itens 37832 — Mistron Vapor Compacted (talco industrial) e 137230 — Sulfato de Sódio Anidro, encontrava-se contaminado com a inclusão de aquisições decorrentes de importação. Considerando que tais aquisições não se deram no mercado interno, conforme exigência do art. 1º da Lei 9363/96, efetuamos a exclusão dos insumos importados com base nas informações prestadas pelo contribuinte As fls. 609 a 624.

j) Itens 37820 e 160218: Estes itens referem-se ao produto soda cáustica, para os quais o contribuinte apresentou nova planilha de consumo, fls. 607 a 607 e 637 a 645, em substituição A planilha antes apresentada. O item 37820 foi rejeitado por se referir a produto fabricado pela própria empresa, logo, não caracterizando aquisição de MP, PI e ME. O item 160218 foi aceito parcialmente, tendo em vista que somente parte (82,45%) do consumo foi utilizado na linha de produção de celulose

(branqueamento e secagem), fls. 603, sendo o restante utilizado em outros processos industriais que não o caracterizam como MP, PI e ME na produção de celulose. Entretanto, foi aceito integralmente o insumo soda cáustica utilizado através do código 138683, pois era adquirido de pessoa jurídica e utilizado exclusivamente no processo de cozimento e branqueamento, fls. 602.

k) Itens 37810 (ácido sulfúrico), 160215/37809 (ácido clorídrico) : em tais itens também só foi considerado o consumo da parte utilizada na linha de produção de celulose (branqueamento). Assim, consideramos o percentual de 95,22% e 34,87% respectivamente para o cálculo do crédito presumido, conforme informado pelo contribuinte, fls. 601 e 603.

1) Item 138682 — Clorato de Sódio Cristalizado: o contribuinte enviou nova listagem de consumo contendo apenas os meses de janeiro a abril, informando que na listagem anterior o consumo dos meses seguintes haviam sido incluídos indevidamente, pois se tratava apenas de aquisição de mão-de-obra de terceiros, fls. 609 e 625 a 628.”

Conclusão do relator sobre as glosas

Entendo que o processo produtivo da recorrente inicia-se com o cultivo da madeira e termina com a produção da celulose, dentro das dependências fabris, diferentemente do que concluiu a fiscalização (Parecer SEFIS 20/05, fls. 748 a 750):

“b) insumos utilizados no cultivo de florestas: herbicidas, fertilizantes, monofosfato de amônia, ácido indolil butírico, nitrato de potássio, vermiculita e isca formicida. Tais insumos não podem ser considerados no cálculo do crédito presumido tendo em vista que a matéria prima para a produção da pasta de celulose (produto final da empresa) é a madeira. **Seu cultivo não é operação industrial, mas sim atividade extrativista primária;**” (g.n.)

Isto posto, da leitura das alegações contidas no recurso voluntário e das planilhas preparadas pela recorrente constantes das fls. 590 a 608, e à luz do conceito de MP e MI acima exposto, voto por reverter as glosas relativas às compras dos seguintes insumos incluídos no **“DEMONSTRATIVO DE INSUMOS GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO ANO 2000”** (fls. 690 a 715)

- bens em cuja coluna “motivo da glosa” constam “cultivo de florestas”, “produção de mudas” e “adubação de mudas”; e

- aquisição de madeira de pessoas físicas e jurídicas e os correspondentes gastos com seu transporte, pois integram seu custo de aquisição, nos termos da Súmula STJ n 494.

Conclusão geral

Conheço parcialmente do recuso voluntário e, na parte conhecida, dou provimento parcial, para admitir créditos presumidos de IPI sobre os seguintes insumos incluídos no **“DEMONSTRATIVO DE INSUMOS GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO ANO 2000”** (fls. 690 a 715):

- bens em cuja coluna “motivo da glosa” constam “cultivo de florestas”, “produção de mudas” e “adubação de mudas”; e

- aquisição de madeira de pessoas físicas e jurídicas e os correspondentes gastos com seu transporte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Voto Vencedor

Com a devida vênia, sem embargos às brilhantes considerações tecidas pelo il. Conselheiro Relator, o Colegiado, por maioria de votos, decidiu manter as glosas referentes aos bens em cuja coluna "motivo da glosa" constam "cultivo de florestas", "produção de mudas" e "adubação de mudas", por entender que o processo produtivo da Recorrente não tem início com o cultivo da madeira.

E, assim sendo, os referidos produtos glosados não se enquadram no conceito de insumos, para fins de IPI, pelas razões acima expostas e também em razão da inexistência de contato físico direto ou integração ao produto final, como determina o art. 147, I, do RIPI/98, vigente à época dos fatos:

“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;**

Bastante didática quanto ao assunto é a conclusão do PN CST nº 65/79 exposta em seu item “11”, a seguir transcrita:

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.

Ainda quanto ao assunto, cumpre destacar que, em decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetida à sistemática de que trata o art 543-C do CPC, foi acolhida a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, entendimento que deve ser acolhido nos julgamentos do CARF, em conformidade com o seu Regimento Interno.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto às glosas referentes aos bens em cuja coluna "motivo da glosa" constam "cultivo de florestas", "produção de mudas" e "adubação de mudas”.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes