



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

Processo nº 13770.000278/2002-88
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-001.809 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2013
Matéria Ressarcimento Crédito Presumido - PIS/COFINS
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. LEI 9.363/96. CONCEITO DE INSUMO. LEGISLAÇÃO DO IPI. APLICAÇÃO.

Na apuração do crédito presumido do IPI como ressarcimento das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins instituído pela Lei 9.363/96, utilizar-se-á a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados na definição do conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AQUISIÇÕES REALIZADAS DE PESSOAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO DO PIS E DA COFINS.

As aquisições de insumos realizadas de fornecedores não sujeitos à tributação pelo PIS e pela COFINS podem gerar direito a crédito presumido do IPI. Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

DILIGÊNCIA. INICIATIVA DO SUJEITO PASSIVO. RAZÕES. AUSÊNCIA. NEGATIVA.

Nega-se o pedido de realização de diligência anotado pelo Sujeito Passivo, quando ausentes os pré-requisitos à sua realização, tal como a necessidade de esclarecimentos técnicos e a observância das condições estabelecidas na legislação que regula Processo Administrativo Fiscal como condição de eficácia.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinatura digital)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 01/07/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento e Andréa Medrado Darzé.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata-se dos pedidos de fls. 01 e 123/124, onde a empresa requer o ressarcimento do crédito presumido de IPI, nos valores de R\$1.815.205,13 e de R\$1.075.818,18, ambos relativos ao 4º trimestre de 2001, conforme relatório de auditoria de fls. 322/338, num total de R\$ 2.891.022,31, tudo com base na Lei nº 9.363, de 1997 e na Portaria MF nº 38, de 1997.

Foram apresentadas as Declarações de Compensação (fls. 90/112), que têm como origem os créditos presumidos de IPI ora pleiteados.

Durante os trabalhos de auditoria, foi lavrado o Termo de Constatação e Verificação de fls. 169/170, onde restaram destacados os principais equipamentos que compõem o processo produtivo da celulose e também as diversas etapas de fabricação do produto.

A empresa apresentou os documentos anexados às fls. 171/177, onde discorre sobre as fases de industrialização da celulose enumerando alguns dos insumos utilizados nestas etapas.

O Parecer Sefis nº 96, de 2006 (fls. 322/338), exarado pela Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES concluiu que:

“... o contribuinte promoveu as anotações do crédito presumido no livro Registro de Apuração de IPI (modelo 8), apurando os valores dos saldos credores, bem como os estornos dos mesmos quando do pedido de ressarcimento, e também confrontamos a sua escrituração com os valores constantes nos Livros Registro de Entrada.

Ao verificar se todos os insumos mencionados às fls. 35/37 e 125/165 têm utilização no processo produtivo da placa de celulose e se atendem a legislação pertinente, concluímos que alguns desses insumos, pela sua natureza, origem ou destinação, não poderiam ser aceitos no cálculo do crédito presumido pelos seguintes motivos, 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 jurídicas não sujeitas às 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.

... alguns insumos relacionados pelo contribuinte não se enquadram nestas normas, tais como: insumos utilizados na parte agrícola da empresa (fertilizantes, formicidas, etc.), insumos consumidos na geração de energia (óleo combustível, gás natural), outros insumos que se desgastaram ou foram consumidos em áreas, tais como picadores de cascas, que desempenham uma função auxiliar à linha de produção da celulose, logo, fora do contato com o produto principal.”

Na sequência, entendeu ser incabível “a inclusão no cálculo do crédito presumido das aquisições feitas de pessoas físicas, cooperativas e outras compras não sujeitas às contribuições previstas no caput do art. 1º da Lei nº 9.363/96”.

Salientou, a propósito, 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 ...”.

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: selos mecânicos, trilho guia, braço cortador, prendedor móvel, travessa de peneira, etc.** Como visto, só se enquadram no conceito de produto intermediário, os insumos que não sejam partes de peças de máquinas e equipamentos e que se desgastem no contato direto com o produto a ser industrializado.

b) **insumos utilizados no cultivo de florestas: herbicidas, fertilizantes, monofosfato de amônia, ácido indolil butírico, nitrato de potássio, vermiculita, isca formicida, etc.** Tais insumos não podem ser considerados no cálculo do crédito presumido, pois, o cultivo da madeira não é a operação industrial efetuada pela empresa, que seria a obtenção de pasta de celulose, mas sim uma atividade extrativista primária a qual a empresa se dedica fora do seu parque industrial, inclusive;

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

d) **insumos utilizados no picador de casca: Corrente Estampada, Faca do Picador de Casca, Contra faca, Pente, Peneiras, Correias, Lâmina Desgaste Saída, Lâmina arrastadora, Placa de Cobertura da Faca, Segmento Dentado.** As ‘cascas picadas’ servirão como ‘combustível’ para a caldeira, isto é, geração de energia, não se agregando, portanto ao produto final da empresa. Logo, os insumos utilizados na ‘linha do picador de casca’ também não podem ser utilizados no cálculo do crédito presumido.

e) **Serviços de transporte de madeira própria ou de fomento:** Tendo em vista que a madeira ou pertence à empresa ou é adquirida de pessoas físicas não contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, não há que se falar em aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Assim sendo, neste caso, a aquisição de transporte para este material é mera aquisição de serviço. Às fls. 471, anexamos nota fiscal para ilustração.

f) **Produtos importados:** 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, às fls.240/321.

g) **Aquisições de pessoa física e de não-contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS:** Aquisição de insumos de pessoa física, ‘Madeira Adquirida de Produtores Rurais – PF’, conforme já visto acima, não gera direito ao crédito presumido. Uma vez que estas aquisições não foram aceitas no cálculo, também não foram aceitas as aquisições de transporte deste material, ‘Transporte de madeira de fomento’, por estar intrinsecamente ligada a ela. Neste contexto também excluimos as aquisições efetuadas da Associação Indígena Tupiniquim e Guarani, CNPJ 02.551.517/0001-02, ‘Madeira Adquirida de Produtores Rurais – PJ’, por se tratar de uma associação que está isenta das referidas contribuições.”(grifos originais)

Relativamente às receitas, de exportação e operacional bruta, não foram apontadas discrepâncias, após a análise fiscal.

Do novo cálculo, após as glosas dos insumos, resultou a ressarcir o valor de R\$1.452.230,99 (fls. 338) de um total pleiteado de R\$2.891.022,31.

O Despacho Decisório de fls. 339 acatou o parecer deferindo parcialmente o pleito formulado, reconheceu o direito creditório no valor legitimado pela auditoria (R\$ 1.452.230,99) e homologou a compensação até o limite do crédito reconhecido.

Foram efetuados os procedimentos inerentes às compensações pleiteadas, restando extintos parcialmente os débitos constantes das Declarações de Compensação, conforme salientado na Comunicação SECAT/DRF/VIT nº 486/2007 (fls. 387), sendo que o crédito reconhecido não foi suficiente para compensar todos os débitos declarados, restando os débitos de fls. 383.

Insurgiu-se, a contribuinte, contra o deferimento parcial do seu pleito, através de sua manifestação de inconformidade (fls. 394/418), que em resumo argumenta:

“II – DOS FATOS

... a Impugnante 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, a picagem da madeira, o cozimento, o branqueamento, a secagem, a embalagem até terminar com o transporte dos produtos finais.

III- DA NATUREZA DE INSUMOS DOS BENS EXCLUÍDOS PELA FISCALIZAÇÃO DO CREDITAMENTO DE IPI

...pode-se observar que a legislação dispõe que mesmo aqueles produtos que não integram o novo produto, **mas sejam consumidos no processo de produção, podem ser creditados**. Dessa forma, resta claro que todos os recursos utilizados na produção do produto final, isto é, os insumos em geral, são passíveis de creditamento de IPI.

(...)

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

IV – DOS BENS QUE SOFREM DESGASTE DIRETO EM FACE DO CONTATO COM O PRODUTO

... a Impugnante é produtora da celulose, que por sua vez, consiste na base para elaboração de papel... 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 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.

... 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 à produção da celulose, são matérias primas utilizadas na produção da mesma.

... os produtos que são consumidos em face do desgaste direto, os denominados sub-produtos, como por exemplo, a travessa da peneira de cascas que tem contato com árvore, 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**.

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

a) **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) **Travessa da Peneira para picador de cascas:** As travessas dão suporte às peneiras que são essenciais para padronizar o tamanho das cascas consumidas;

c) **Corrente:** tem por função arrastar resíduos na mesa de cargas e acaba por se desgastar em face do contato com o peso da madeira.

V – DOS PRODUTOS UTILIZADOS NO COZIMENTO DA CELULOSE

...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 e de combustíveis.

... é impossível que o processo produtivo da celulose se dê sem a presença dos combustíveis...

VI – DOS INSUMOS UTILIZADOS NO CULTIVO DE FLORESTAS DE EUCALIPTOS

... verifica-se que os produtos classificados sob o tópico de insumos vegetais são todos produtos químicos utilizados no cultivo de eucaliptos.

... a função dos adubos e fertilizantes em geral é enriquecer o solo. Assim, é indubitável que estes são matérias primas necessárias para o cultivo de 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.

VII – DAS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E NÃO CONTRIBUINTES DO PIS/PASEP E DA COFINS

... resta completamente assentado que não se pode impedir o creditamento presumido do IPI em razão do fato de estar ou não o fornecedor direto do exportador sujeito ao pagamento destas contribuições.”

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

Ao final, a requerente solicita o reconhecimento da totalidade do crédito pleiteado e a determinação de diligência para confirmar a utilização de todos os insumos excluídos do creditamento.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

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

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS.

A ausência de contestação expressa de fatos apontados no processo, pressupõe-se a concordância da interessada em relação à parte não impugnada, que se torna indiscutível no âmbito do processo administrativo.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. PRESCINDIBILIDADE.

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

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Considera que a teor do disposto no inciso I do artigo 147 do RIPI/98, “*bem como do acórdão ora atacado, pode-se observar que a legislação dispõe que mesmo aqueles produtos que não integrem o novo produto, mas sejam consumidos no processo de produção, podem ser creditados. Dessa forma, resta claro que todos os recursos utilizados na produção do produto final, isto é, os insumos em geral, são passíveis de creditamento de IPF*”.

Acrescenta,

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

A seguir, passa à análise da especificidade de cada um dos elementos integrantes do processo produtivo e de suas finalidades.

Inicia pelos bens que sofrem desgaste direto em face do contato com o produto. Esclarece que os itens incluídos neste grupo são utilizados no processo de corte e picagem de madeira, ou seu transporte.

Segundo expõe, para a obtenção do produto final acontecem sub-processos produtivos dentro da própria empresa, que vão desde o plantio das árvores, passando pelo procedimento de corte, de picagem de madeira e de cozimento desta, dentre outras, e que todos os produtos e elementos utilizados nestas fases tem por escopo viabilização da produção final de celulose, razão pela qual todos fazem parte do processo produtivo.

A seguir refere-se aos produtos utilizados no cozimento da celulose.

Esclarece que o cozimento consiste “*em submeter os cavacos (madeira picada) a uma ação química do licor branco forte (soda caustica 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*”.

No digestor, são realizadas as operações de cozimento e lavagem, sendo, na segunda, extraído o licor preto fraco, que será utilizado como combustível na caldeira de recuperação.

Após, a celulose é retirada do digestor e submetida a outra operação de lavagem nos difusores, para ser depurada, processo que consiste em submeter a celulose industrial à ação de peneiramento, com a remoção de impurezas solidas, para depois ser submetida a um processo de branqueamento.

Assim, conclui,

Como supracitado, e demonstrado no explicativo do processo de produção da celulose (doc. 02), esse processo 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 de elementos químicos para o tratamento da água das caldeiras, bem como o uso de combustíveis.

E,

Ademais, tais bens também não são integrantes do ativo fixo, que em caso de danos, são evidentemente reparados, ao passo que os bens em análise, excluídos erroneamente do creditamento do IPI, perdem suas funções em decorrência do contato físico com o produto, ainda mais o desgaste dos mesmos.

Dos insumos utilizados no cultivo de florestas e eucaliptos.

Argumenta que a produção de celulose não se dá sem a madeira que, por sua vez advém das árvores. Por conseguinte, seu cultivo é parte da cadeia produtiva da celulose. Os adubos e fertilizantes, que servem para enriquecer o solo, tanto quanto herbicidas, iscas para formigas, vermiculitas e outros, tem por função proteger o crescimento das árvores, devendo ser considerados como insumos utilizados no processo produtivo.

Passando à glosa decorrente da aquisição de pessoas físicas e outras não contribuinte das Contribuições, argumenta estar pacificada a jurisprudência em seu favor no âmbito do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Cita e transcreve jurisprudência.

Refere-se uma vez mais à necessidade de realização de diligência para confirmação de utilização de todos os insumos excluídos do creditamento ao longo do processo produtivo da empresa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

Ainda que a Recorrente traga aos autos, inclusive em sede de Recurso Voluntário, esclarecimentos relativamente detalhados sobre seu processo produtivo, não me parece que haja, pelo menos da leitura do teor da peça de defesa, qualquer controvérsia sobre as etapas descritas no Termo de Verificação lavrado pela Fiscalização Federal, no qual restou demonstrado o esquema básico de produção da empresa. Por essa razão, entendo que devamos

considera-lo apto à descrição do mesmo e à compreensão da finalidade na qual cada um dos elementos objeto do presente litígio é utilizado.

Com relação a isso, mister esclarecer que, exatamente por conta do que acima se diz, não há nenhuma razão, como também se verificará ao longo do vertente Voto, para realização de diligência. As questões de natureza técnica estão suficientemente esclarecidas e, ainda mais, os requisitos previstos na legislação aplicável à matéria não foram atendidos. Veja-se abaixo – Decreto 70.235/72 e alterações.

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Para maior clareza, reproduzo a seguir excerto do Termo de Verificação onde são demonstradas as etapas do processo produtivo da Recorrente.

Na empresa, os principais equipamentos que compõem o processo de produção da celulose são:

- 3 linhas de picagem com 8 picadores
- 3 caldeiras de recuperação
- 3 digestores
- 4 linhas de deslignificação com oxigênio
- 5 linhas de branqueamento
- 5 secadores
- 8 linhas de enfardamento
- 3 plantas químicas para geração de dióxido de cloro e dióxido de enxofre.

Em suma, o processo produtivo do estabelecimento fabril consiste das seguintes etapas:

- Recebimento e envio das toras de eucalipto para a área do picador, sendo transformadas em cavacos e armazenados em pilhas. As cascas provenientes do processo são enviadas para um picador de cascas e aproveitadas como combustível na caldeira para geração de vapor;

- Por meio de transportadores de correias, os cavacos são conduzidos para o processo de cozimento no digestor, juntamente com o licor branco de cozimento (mistura de soda cáustica e sulfeto de sódio), produzido na área da caustificação, e submetidos a alta temperatura e pressão, com o auxílio de vapor d'água fornecido por uma caldeira. Nesse processo ocorre a separação das fibras de madeira, chamadas celulose, da lignina, que é uma espécie de cola que une as fibras;

- Após o cozimento no digestor, a madeira já transformada em celulose, é descarregada para ser lavada e depurada. A operação de depuração consiste em submeter a celulose industrial à ação de peneiramento (durante a lavagem, as impurezas solúveis são removidas, mas para se obter uma celulose de alta qualidade devem ser removidas também as impurezas sólidas, tais como cavacos de madeira não totalmente cozidos;

- Em seguida, 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 e soda cáustica em cinco estágios diferentes, com seus respectivos filtros lavadores. Pode-se definir o branqueamento como um tratamento que visa melhorar as propriedades da celulose industrial, tais como alvura, limpeza e pureza química, dentre outras;

- Do branqueamento, a celulose sofre outro processo de depuração e enviada para a área de secagem, onde é retirada a água da celulose, por meio de calor, com o objetivo de manter a umidade em 10%. Neste setor são obtidas folhas contínuas de celulose;

- A partir daí esta folha é enviada para a área de enfardamento, onde é cortada em folhas de tamanho padrão, enfardadas com a utilização de arames e identificadas com impressão a jato de tinta e preparada para transporte;

- Ao final, podemos, ainda, citar setores importantes para a indústria de celulose e não mencionados no presente termo, mas que agregam insumos, tais como: planta eletroquímica e estação de tratamento de água utilizada na fábrica;

- Encontram-se, em anexo, impressos fornecidos contendo fluxograma de produção de diversas áreas da empresa.

Diferentemente do que acontece nas lides que versam sobre o conceito de insumo no processo de apuração do valor de créditos básicos para o cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins no sistema não cumulativo, quando a jurisprudência administrativa tem seguido firme orientação no sentido de rejeitar a delimitação conceitual determinada pela Secretaria da Receita Federal por meio da Instrução Normativa nº 247/02, com alteração introduzida pela IN 358/03 e 404/04, neste, tal como já amplamente divulgado no processo, o conceito de insumo, por força das disposições legais pertinentes, e não de ato normativo editada pela Secretaria, deve obedecer aos critérios definidos na legislação do Impostos sobre Produtos Industrializados. Trata-se de uma particularidade do crédito presumido criado pela Lei 9.363/96.

A seguir, para melhor exposição didática, mais uma vez, a Norma Legal.

Lei 9.363/96

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. (grifos meus)

Assim, no vertente processo não se faz necessário adentrar as questões normalmente debatidas na definição de insumos no processo de apuração pelo sistema não cumulativo básico, já que, aqui, o conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem deve ser obtido, sem qualquer ressalva, da legislação própria do Imposto sobre Produtos Industrializados.

A definição de insumo extraída da legislação do IPI é notadamente restritiva. Uma vez que o processo formador da base de cálculo do tributo devido é o preço do bem, admite-se a dedução apenas do crédito vinculado aos insumos adquiridos para emprego direto na industrialização do produto acabado, sejam eles a ele integrados ou consumidos no processo de industrialização.

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, 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.

Quanto a isso, me parece claro que admitir uma interpretação extensiva da expressão *consumidas no processo de industrialização* levaria, dependendo do quão permissa ela fosse, a uma conceituação mais abrangente do que a que é aplicada ao sistema de apuração não cumulativo propriamente dito, em detrimento de toda a lógica até aqui expendida. Necessariamente, a interpretação do termo deve estar alinhada com o modelo aplicado à fiscalização do Imposto sobre Produtos Industrializados, segundo o qual, como se disse, apenas aquilo que esteja direta e fisicamente vinculado ao processo formador da base de cálculo do Tributo, o preço final do produto, pode ser considerado como redutor do quantum devido.

Neste diapasão, não vejo como aceitar que partes e peças de reposição e manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo possam ser consideradas como *consumidas no processo de industrialização* para efeito de cálculo do crédito presumido. Notadamente, esses itens exacerbam o limite delineado no critério acima definido, justamente por não estarem compreendidas no conceito de matérias-primas ou produtos intermediários empregados na formação do produto final.

O mesmo raciocínio deve valer para o combustível utilizado no processo de produção.

Quanto a isso, como bem apontado na instância *a quo*, os Pareceres CST nº 65, de 1979 e CST nº 181, de 1974, convergem com o entendimento proposto.

Conforme explicam, a definição do alcance da expressão *consumidas no processo de industrialização* deve levar em conta que o texto normativo refere-se a produtos que incluem-se *entre as matérias-primas e produtos intermediários*. Somente podem ser admitidos os produtos pertencentes a este grupo.

Neste sentido, nenhuma máquina, equipamento ou instalação, bem como suas partes, peças e acessórios e ferramentas se confundem com matérias-primas e produtos intermediários.

A seguir alguns excertos do teor dos Pareceres, já reproduzidos na instância *quo*.

Parecer CST nº 65/79

. 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 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.

Parecer CST nº 181/74

"8. Com efeito, as máquinas, equipamentos e instalações, bem como suas partes, peças e acessórios e ferramentas não se confundem com as matérias-primas e produtos intermediários: estes são submetidos ao processo de industrialização, sendo sua participação intrínseca, ao mesmo; ao passo que aqueles agem sobre o processo, de modo extrínseco.

10. ... o direito ao crédito do imposto, no que tange aos produtos consumidos no decorrer do processo de industrialização, se restringe àqueles que foram empregados diretamente (imediatamente) no processo, não se prestando mais à finalidade que lhes é própria ao término de cada etapa do processo (integralmente consumidos).

11. Para determinar se um produto consumido no processo de industrialização gera direito ao crédito do imposto, verificar-se-á, portanto, se atende cumulativamente aos seguintes requisitos (art. 32, inc. I, citado):

- a) que seja empregado na industrialização de produto tributado;
- b) que participe direta e intrinsecamente do processo de industrialização;
- c) que seja integralmente consumido no processo de industrialização, de tal forma que, após o término de cada etapa do processo em que é empregado, não mais se preste à finalidade que lhe é própria.

13. ... ressaltados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâminas

de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.

A Recorrente advoga que os insumos utilizados no processo de corte, picagem e transporte da madeira sofrem desgaste direto em contado com o produto. Explica e demonstra como tais procedimentos, incluído o cozimento, são fases da produção final de celulose.

Compulsando os autos, não vejo como entender que a Fiscalização Federal tenha glosado algum dos créditos correspondentes a esses gastos pelo fato de tê-los interpretado de forma distinta da sugerida pela defesa.

Como disse à inicial, não me parece haver controvérsia em relação ao esquema de produção descrito no Termo de Verificação Fiscal. Segundo entendo, Fisco e contribuinte não divergem sobre nenhuma das etapas formadoras do processo produtivo e sobre seu grau de vinculação ao produto final, mas a outros aspectos, se não vejamos.

Razões para que tenham sido desconsiderados certos dispêndios.

a - insumos utilizados como partes e peças de máquinas e equipamentos: selos mecânicos, trilho guia, braço cortador, prendedor móvel, travessa de peneira, etc. Como visto, só se enquadram no conceito de produto intermediário, os insumos que não sejam partes de peças de máquinas e equipamentos e que se desgastem no contato direto com o produto a ser industrializado.

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

d - Insumos utilizados no picador de casca : Corrente Estampada, Faca do Picador de Casca, Contra faca, Pente, Peneiras, Correias, Lamina Desgaste Saída, Lâmina arrastadora, Placa de Cobertura da Faca, Segmento Dentado. As "cascas picadas" servirão como "combustível" para a caldeira, isto é, geração de energia, não se agregando, portanto ao produto final da empresa. Logo, os insumos utilizados na "linha do picador de cascas" também não podem ser utilizados no cálculo do crédito presumido

A glosa, como se vê, em todos os casos acima, foi efetuada não por que a Fiscalização tenha entendido que o corte da madeira, sua picagem e cozimento não se constituíssem em etapas fundamentais no processo de obtenção do produto final, ou por que os materiais nestas fases empregados não fossem utilizados, ainda que indiretamente, na industrialização da celulose, mas (i) por que alguns tratavam-se de partes e peças de máquinas e equipamentos, (ii) outros de combustíveis e (iii) outros estavam sendo utilizados em picadores de casca que servirão como combustível.

Quanto ao terceiro item acima, reproduzo mais uma vez o primeiro passo do processo produtivo da empresa, conforme Termo de Verificação Fiscal, onde constam dois momentos distintos nos quais são utilizados picadores – um para madeira outra para casca. O produto do último é que destina-se a utilização como combustível.

- Recebimento e envio das toras de eucalipto para a área do picador, sendo transformadas em cavacos e armazenados em pilhas. As cascas provenientes do

processo são enviadas para um picador de cascas e aproveitadas como combustível na caldeira para geração de vapor;

Diante de tais considerações, parece-me não haver como reconhecer o direito pleiteado pela Recorrente. De fato, entendo que a verdadeira fundamentação para a glosa dos créditos não foi enfrentada pela defesa com a devida veemência. Em lugar disso, ocupou-se, preponderantemente, em demonstrar a vinculação das atividades com o produto final.

O argumento de que uma parcela dos bens excluídos não deveriam sê-lo por que não integram o ativo fixo também não merece ser acolhida. Como se extrai do processo, inclusive dos excertos dos Pareceres e do Termo de Verificação acima transcritos, o que motivou a glosa foi o fato de serem partes e peças de máquinas e equipamentos, independentemente de estarem, do ponto de vista contábil, integrados ou não ao ativo fixo.

Outrossim, não se sustenta a tese de que as partes e peças percam suas funções em decorrência do contato físico com o produto, tal como acontece com as matérias-primas consumidas durante o processo produtivo. As partes e peças glosadas, de fato, haverão de um dia tornarem-se obsoletas, tal como as máquinas, ferramentas e tudo o mais que na indústria seja utilizado; contudo, é claro que não tornar-se-ão, como é requerido, imprestáveis à reutilização pelo consumo no processo produtivo, tal como acontece com os insumos que tenham essa característica.

Melhor sorte não assiste à Recorrente em relação aos insumos utilizados no cultivo de florestas e eucaliptos.

Com efeito, nem mesmo em processos relacionados ao reconhecimento de créditos básicos, quando, como já se disse, a jurisprudência predominante tem empregado uma interpretação mais elástica ao conceito de insumo, em comparação com a que é utilizada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, gastos desta natureza não tem sido aceitos para efeito de aproveitamento de créditos no processo de apuração das Contribuições.

Veja-se como consta no Acórdão nº. 3102-01.272, de 11 de novembro de 2011, em decisão tomada por este Colegiado, relatoria do i. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, em processo no qual discutia-se apropriação de créditos básicos do contribuinte para gastos realizados com a formação e manutenção de florestas.

2.3- Formação e Manutenção de Florestas

Com a devida licença, penso que não há como reconhecer os gastos em questão como custo ou despesa, para efeito de cálculo do crédito do PIS e da Cofins não cumulativos.

De fato, apesar de não concordar com a premissa de que os gastos na formação e manutenção de floresta estejam dissociados ao processo produtivo, não vejo como considerar esses gastos como despesa ou custo, na medida em que os mesmos se incorporam ao valor daquelas florestas, contabilmente classificadas no ativo imobilizado, nos termos do art. 183, V da Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

Por outro lado, o § 2º, “c”, do mesmo art. 183 deixa claro que os valores investidos em tal ativo devem ser alvo de exaustão, na medida em que o bem seja explorado (original não destacado):

§ 2º - A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

(...)

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Ora, se representam um bem do ativo imobilizado, o valor da sua aquisição ou produção jamais será computado como despesa ou custo. Relembro o comando do no §1º, III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Ou seja, tratando-se de floresta, o custo a ser considerado é o valor da exaustão, calculada sobre o valor contábil do bem.

Destaco, ainda, que eventual resistência do Fisco em admitir que se apurem créditos de PIS e Cofins a partir de tais custos, matéria estranha ao presente litígio, esclareça-se, a meu ver, não desvirtua a natureza desses gastos.

Assim, dispêndios que agreguem valor a determinado bem do ativo imobilizado, salvo expressa disposição legal em contrário, não representam um custo, mais um investimento, independentemente do tratamento tributário que posteriormente vier a ser conferido ao desgaste do bem.

Finalmente, no que se refere ao aproveitamento de créditos presumidos nas aquisições realizadas de pessoas físicas e não contribuintes das Contribuições, tal como já me manifestei em decisões anteriores, necessário observar que a decisão sobre o tema está próxima de encontrar solução definitiva no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em Regime de Recurso Repetitivo.

Com efeito, relevante observar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem decidindo favoravelmente ao contribuinte nas lides em torno do assunto.

Ante tais circunstâncias, até mesmo em respeito ao princípio da economia processual e, principalmente, por não haver disposição legal expressa em sentido contrário, filio-me ao entendimento predominante, que, por muito bem apresentado e sintetizado no Voto do i. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Acórdão nº 3102-001.100, de 07 de julho de 2011, adoto como fundamentação no presente Voto. A seguir transcrevo.

1- Aquisições de Pessoas Físicas

A admissibilidade dos créditos presumidos apurados a partir das aquisições de insumos a pessoas físicas longe está de representar uma novidade para este Colegiado.

Com efeito, muito se discute acerca da exegese do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, assim redigido:

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.

Essencialmente, havia quem defendesse que a expressão “incidente sobre as respectivas aquisições” fixaria o comando no sentido de só se admitiria o crédito se a operação de venda das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem estivesse sujeita ao pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins. Em sentido diverso, há quem defenda que a tributação “em cascata”, própria dessas contribuições, estaria presente independentemente das mesmas incidirem neste último elo da cadeia.

Ou seja, para os defensores da segunda corrente, na medida em que o produtor arcaria com as contribuições “embutidas” nos insumos necessários à produção das mercadorias comercializadas, restaria cumprida a condição legal, independentemente do fato deste último estar ou não sujeito ao pagamento das mesmas contribuições, quando da venda dos produtos.

Confesso que até recentemente me filiava à primeira corrente, focado na literalidade inerente à interpretação das normas que disciplinam a concessão de benefício fiscal, mas sem perder de vista a razoabilidade da tese contrária.

A meu ver, dúvida não há de que, efetivamente, as mercadorias eram oneradas pelas contribuições, mas entedia que o termo “incidência”, tomado em sua literalidade, não poderia ser equiparado ao “oneração”, mesmo tendo conhecimento que esta seria a exegese adotada no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

Aliás, como é cediço, esta última corte, mais precisamente quando do julgamento do REsp nº 993.164 - MG¹, ratificou esse entendimento em sede de Recurso Repetitivo, disciplinado pelo art. 543-C do Código de Processo Civil.

Notar que, diferentemente da discussão acerca da correção monetária, que será enfrentada adiante, dito acórdão, pelo menos segundo consulta ao sítio do STJ, ainda não transitou em julgado, de modo que a interpretação nele fixada ainda não está contemplada pelo comando do art. 62-A do Regimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais².

Ocorre que, diante da força dos precedentes e, principalmente em razão da inexistência de dispositivo legal ou regulamentar em sentido contrário, passo a me filiar à segunda corrente e, conseqüentemente, a admitir o cômputo das aquisições de pessoas físicas, para efeito de cálculo do crédito presumido.

Ainda no que concerne à aplicação da decisão contida no Resp nº 993.164, importante observar que, conforme excerto da Ementa correspondente a seguir transcrita, a matéria não se exauriu nas aquisições realizadas a pessoas físicas, alcançando todas as aquisições de fornecedores não sujeitos à tributação pelo PIS e pela COFINS, razão pela qual atinge a totalidade dos créditos discutidos neste processo.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E

¹ MINISTRO LUIZ FUX, julgado em 13/12/2010.

² Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

VOTO POR DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados glosado pelo Fisco exclusivamente em razão de os gastos terem sido decorrentes de aquisições realizadas de pessoas físicas e/ou não contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Sala de Sessões, 23 de abril de 2013.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Relator.