



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13770.000636/00-83
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.402 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de novembro de 2022
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CONCEITO DE INSUMO. PARECER
NORMATIVO CST Nº 65/79.

Para a apuração do Crédito Presumido de IPI da Lei nº 9.363/96, utiliza-se do conceito de insumo da legislação do IPI, explicitado no Parecer Normativo CST nº 65/79, que diz que 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, não sendo partes nem peças de máquinas, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira, Vanessa Marini Cecconello, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (RICARF), em face do **Acórdão nº 3402-002.828**, de 25 de janeiro de 2016, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa. A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543C do CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o seu Regimento Interno.

RESSARCIMENTO DE IPI. CULTIVO DE ÁRVORES. MADEIRA INSUMO. PRODUÇÃO DE CELULOSE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de insumo na industrialização para fins de creditamento do IPI não abrange os insumos utilizados no cultivo de árvores para produção de madeira, a qual será posteriormente utilizada para a obtenção da celulose.

Embora a madeira seja matéria-prima na produção da celulose, o cultivo das árvores, mesmo que exercido pela própria contribuinte, não é operação de

industrialização, mas de agricultura, cujo produto resultante é a madeira, não podendo os produtos empregados nessa etapa, serem considerados como insumos no processo industrial da celulose para fins de creditamento do IPI.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI 9.363/96. MATÉRIAPRIMA. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E NÃO CONTRIBUENTES. RECURSO REPETITIVO DO STJ. SÚMULA 494/STJ. RICARF. POSSIBILIDADE.

No âmbito da Lei nº 9.363/96 é possível apurar crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS/Cofins nas aquisições de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes dessa contribuições. Inteligência do recurso repetitivo do STJ (Recurso Especial nº 993.164/MG) aplicado ao caso, nos termos do Regimento Interno do CARF.

Recurso Voluntário provido em parte

Intimada a Contribuinte apresentou Recurso Especial suscitando divergência quanto a seguinte matéria: “Dos bens que sofrem desgaste direito em face do contato com o produto (creditamento em relação aos produtos químicos utilizados para tratamento de água das caldeiras para produção de vapor)”

O Recurso Especial não foi admitido conforme despacho de fls. 1809 e seguintes.

O Contribuinte apresentou agravo que foi acolhido dar seguimento ao Recurso Especial, conforme despacho de fls. 1836 e seguintes.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional pede o não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran – Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.. 1836 e seguinte, senão vejamos:

O escopo do agravo, nestes termos, é avaliar a adequação do despacho questionado ao recurso especial originalmente formulado pelo interessado, sendo inadmissível inovação destinada a suprir deficiência na demonstração inicial da divergência.

*O Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente à **apuração de créditos de IPI** sobre dispêndios que o colegiado recorrido considerara não enquadráveis nos conceitos de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME).*

Para tanto, concluiu que o acórdão apontado como paradigma (nº 3401-00.792) tratara da interpretação de legislação diversa da que foi enfrentada nestes autos: enquanto aqui ter-se-ia tratado da apuração e ressarcimento de créditos básicos, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999; no paradigma, debatera-se o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996.

Inconformado, o recorrente, ora agravante, insiste na caracterização da divergência aduzindo, para tanto, que o cerne da discussão, em ambos os litígios, seria a conceituação de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), que permearia o debate acerca da apuração de créditos básicos ou presumidos de IPI.

Acrescenta, nesse trilhar, que a situação fática tratada nos acórdãos paragonados seria idêntica, pois tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma teriam analisado o seu processo produtivo, mas chegariam a conclusões conflitantes acerca dos mesmos itens, conforme excertos que reproduz.

Prosseguindo, pontua que o próprio acórdão recorrido concluiria que caberia examinar enquadramento do dispêndio à luz do conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem fixado na legislação do IPI,

conforme condições previstas na legislação do IPI, que se reportaria à Lei nº 9.363, de 1996.

Pois bem.

Antes de enfrentar os argumentos da agravante é importante lembrar que o recurso especial de divergência não se presta a rediscutir as premissas fático-jurídicas que orientaram o acórdão recorrido, mas a uniformizar a jurisprudência administrativa.

Assim é essencial que se demonstre que algum Colegiado, dentre os regimentalmente eleitos pelo art. 67, caput e § 2º do RICARF em vigor¹, debruçando-se sobre discussão similar, chegou a decisão diversa, por conta de interpretar a lei de forma diversa.

Consequentemente, se houver disparidade acerca de aspecto fático-jurídico considerado como razão de decidir pelos acórdãos recorrido ou paradigma, não se pode creditar a diferença de resultados à alegada divergência interpretativa, nem, consequentemente, dar seguimento à matéria.

Não custa destacar, neste aspecto, que se demonstra inviável, neste momento processual, atribuir maior ou menor relevância aos fundamentos expressamente citados como razão de decidir, pois, do contrário, estar-se-ia rediscutindo a interpretação da legislação levada a efeito no aresto recorrido ou paradigma, e, evidentemente, desbordando os limites do recurso especial de divergência.

Ou seja, a divergência exsurge da ratio decidendi e esta, da aplicação concreta da legislação aos fatos debatidos.

Nesse contexto, se o acórdão recorrido decidiu que o enquadramento do dispêndio seria realizado levando-se em consideração a Lei nº 9.363, de 1996, não é possível, para efeito de análise da admissibilidade do recurso especial, considerar que o disciplinamento seria realizado à luz de diploma diverso.

Para que não haja dúvidas, verifique-se o seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido (destaques acrescidos):

Conforme relatado, a discussão nesses autos se resume na consideração ou não dos insumos relacionados às fls. 767 a 771 n.e –, os quais foram glosados em virtude de entender a autoridade fazendária que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, não gerando,

desta maneira, crédito de IPI, de modo que não pode o contribuinte ressarcir-se com base nesses insumos.

(...)

Cumpra salientar que os produtos acima relacionados referem-se exclusivamente à partes e peças de máquinas que, devido ao choque mecânico excessivo com outras peças da mesma máquina ou com parte das embalagens da celulose ou, ainda com as próprias toras/toretas de eucalipto, devem ser constantemente substituídos.

Desta forma, importante lembrar que a admissão destes créditos deverá ser considerada para o cálculo do valor dos créditos decorrentes da aquisição de insumos utilizados no processo de produção da celulose.

*No que tange aos insumos aplicados na estação de tratamento de água, que é necessária para a produção de vapor nas caldeiras, tenho que, devido ao vapor agir indiretamente sobre o principal insumo da celulose, que são os cavacos de madeira, não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, justamente por não ter contato direto com o produto em fabricação, **conforme condições previstas na legislação do IPI, a qual reporta-se a Lei nº 9.363, de 1996, para concessão do crédito.***

Ademais, como é possível extrair do excerto, o acórdão recorrido efetivamente não faz distinção acerca do regime de apuração de créditos (presumidos ou básicos), para efeito de considerar o dispêndio enquadrável no conceito de insumo, de modo que, reafirme-se, não é viável rediscutir essa premissa, nem, evidentemente, negar seguimento ao recurso baseado na alegada distinção.

*Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à “**apuração de créditos de IPI**”.*

Diante do exposto, conheço o Recurso Especial do Contribuinte.

Do Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia, exclusivamente em relação a seguinte matéria: “Dos bens que sofrem desgaste direito em face do contato com o produto (creditamento em relação aos produtos químicos utilizados para tratamento de água das caldeiras para produção de vapor)”

Sem delongas, importante trazer que essa turma já apreciou a mesma matéria e do mesmo contribuinte – o que recorro o Acórdão n.º 9303-011.593, cuja ementa refletiu:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CONCEITO DE INSUMO. PARECER NORMATIVO CST Nº 65/79.

Para a apuração do Crédito Presumido de IPI da Lei nº 9.363/96, utiliza-se do conceito de insumo da legislação do IPI, explicitado no Parecer Normativo CST nº 65/79, que diz que 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, não sendo partes nem peças de máquinas, 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.

Acordam os membros o colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, em negar-lhe provimento.

CREDITAMENTO DO IPI. FASE AGRÍCOLA. INADMISSIBILIDADE. Não geram direito ao crédito de IPI as despesas (ainda que depreciação) havidas na fase agrícola da produção, ou seja, do “insumo de insumo”, mas tão somente no processo industrial, que em uma indústria de celulose, inicia-se quando as toras de madeira são descarregadas no pátio para corte.

Peço licença para transcrever abaixo o voto do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas,

No **mérito**, a Lei nº 9.363/96 prevê o seguinte;

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.

(..)

Art. 3º ...

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.

Agora, o 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;

O conceito de insumo da legislação do IPI está explicitado no Parecer Normativo CST nº 65/79:

4. Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos

intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

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

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

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

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

.....

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

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens 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 de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

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

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

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

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

A empresa é uma mais que conhecida fabricante de celulose a partir de eucaliptos, com florestas próprias, sendo que pleiteia o crédito sobre os bens utilizados na fase agrícola, ou seja, o “insumo do insumo”, que, diferentemente do que ocorre para PIS/Cofins, não dão direito a crédito (nem sobre encargos de depreciação, como acatou o Acórdão recorrido), pois só há que se falar em creditamento de IPI na fase industrial, que se inicia quando as toras de madeira começam a ser processadas.

(....)

Estamos aí então diante de itens que se desgastam em contato com o produto, mas são partes de peças e de máquinas, bem como de produtos não adicionados diretamente no cozimento da celulose, mas sim para o tratamento da caldeira e da água a ser utilizada para cozimento.

No Acórdão da DRJ/Juiz de Fora (fls. 1.499 e 1.500) objeto de Processo nº 13370.000959/2002-46, da mesma ARACRUZ, em julgamento nesta mesma Sessão (Item 027 da Pauta), está um resumo do que e por qual motivo houve as glosas feitas pela Fiscalização, do que me utilizo como razões de decidir, por efetivamente não se enquadrarem no conceito de insumo da legislação do IPI:

(...)

d) Produtos utilizados para tratamento (desmineralização) da água da caldeira tais como Triact 1800 Nalco, Resina anionica forte, Resina anionica fraca, etc. A água utilizada na caldeira deve ser tratada quimicamente para retirada de alguns minerais (desmineralização) ou controle do seu PH, caso contrário pode haver incrustação ou corrosão dos canos da caldeira. Como se observa, o objetivo deste procedimento é meramente de manutenção e aumento de eficiência de um equipamento, não guardando qualquer relação com processo produtivo da celulose em si;

Por fim o Acórdão Recorrido assim decidiu:

A autoridade preparadora, em virtude da diligência determinada, manifestou-se através da Informação Fiscal IF de fls. 983 –n.e(acompanhada do laudo técnico apresentado pela Recorrente), a qual foi elaborada por Auditores Fiscais do

Serviço de Fiscalização da SRF em Vitória, ES, tendo a Recorrente concordado expressamente com as informações contidas na IF.

Compre resumir as conclusões da diligência:

(....)

3) Quanto aos insumos aplicados na estação de tratamento de água, apesar de serem efetivamente consumidos no processo produtivo da fabricação de celulose, esses insumos são utilizados apenas para tratamento adicional das águas para as caldeiras de produção de vapor, agindo de forma indireta sobre os cavacos de madeira, principal insumo da celulose. São eles:

- 1. Triact 1820 Nalco (desmineralizador N item 37742 N fls. 693).*
- 2. Resina Catiônica (desmineralizador N item 37744 Nils. 694).*
- 3. Resina Aniônica Forte (desmineralizador N item 37746 Nils. 695).*

(....)

No que tange aos insumos aplicados na estação de tratamento de água, que é necessária para a produção de vapor nas caldeiras, tenho que, devido ao vapor agir indiretamente sobre o principal insumo da celulose, que são os cavacos de madeira, não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, justamente por não ter contato direto com o produto em fabricação, conforme condições previstas na legislação do IPI, a qual reporta-se a Lei nº 9.363, de 1996, para concessão do crédito.

Sendo assim, considerando se tratar de IPI, que possui regra mais restrita daquela adotada para PIS e Cofins, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

