



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

Processo nº 13770 000682/97-23
Recurso nº 129 074 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.922 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2010
Matéria IPI - RESSARCIMENTO - CRÉDITO BÁSICO - COMBUSTÍVEIS
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A
Recorrida DRJ JUIZ DE FORA - MG

IPI – CREDITO PRESUMIDO - LEI Nº 9.363/96 - PRODUTO QUÍMICO CONSUMIDO NO PROCESSO INDUSTRIAL DE PRODUTO DESTINADO À EXPORTAÇÃO – INDÚSTRIA METALÚRGICA - ENERGIA ELÉTRICA

Embora não se integrando nos produtos industrializados, os produtos químicos diretamente empregados no processo industrial de celulose, são transformados e integralmente consumidos, em decorrência de “uma ação diretamente exercida sobre os produtos em fabricação, ou por estes diretamente sofrida”, o que os caracteriza como produtos intermediários nos expressos termos da legislação do IPI vigente à época (art. 66, inc I do RIPI/79 - Decreto nº 83.263/79; art. 147 do RIPI/1998; Parecer Normativo CST nº 65/79, item 10.1.), cujas aquisições fazem jus ao crédito presumido do IPI, nos termos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363 de 13/12/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, deu-se provimentos parcial ao recurso para reconhecer o direito ao creditamento na aquisição de produtos que se enquadram no conceito de produto intermediário, matéria prima e material de embalagens, nos termos do voto do Relator.


NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Marcelo Baeta Ippolito (suplente), Sílvia de Brito Oliveira e Leonardo Siade Manzan presentes à sessão.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 395/416) contra o Acórdão DRJ/JFA nº 07.933 de 19/08/04 constante de fls. 380/388 exarado pela 3ª Turma da DRJ de Juiz de Fora - MG que, por unanimidade de votos, houve por bem “indeferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 313/335, mantendo o Despacho Decisório de fls. 310 da DRF de Vitória – ES respectivo Parecer (fls. 308/309), que indeferiu parcialmente (glosa de R\$ 118.785,03; reconhecimento de R\$ 483.074,27) o Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI (fls. 01/02) protocolado em 01/12/97 no valor de R\$ 601.859,30 e relativo ao período relativo ao 3º trimestre de 1997.

Nas informações fiscais que prestou às fls. 300/307 a d. Fiscalização esclarece os motivos da glosa nos seguintes termos:

“O presente processo versa sobre Crédito Presumido de IPI, nos termos da Lei 9 393/96, referente ao 3º trimestre do ano de 1997. No desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização comparecemos ao estabelecimento do contribuinte, onde analisamos os documentos apresentados relativos ao Incentivo Fiscal em questão, com vistas a atestar a legitimidade dos créditos pleiteados, sobre o que tecemos os seguintes comentários”

()

RECEITA DE EXPORTAÇÃO

Foi apresentada a relação das exportações efetuadas pela empresa (doc. Fls 06 a 14), a qual foi conferida com os dados constantes no SISCOMEX, tendo sido comprovada a efetiva exportação de todas as Declarações de Despachos de Exportação (DDE) arroladas

Constatamos que algumas notas fiscais informadas na relação, segundo os dados contidos no SISCOMEX, não estavam vinculadas às DDE's apresentadas pelo contribuinte. Estas notas fiscais referem-se à diferença apurada posteriormente na cotação da moeda utilizada, e por este motivo não foram informadas no SISCOMEX na época do registro da exportação.

Após a análise das informações apresentadas apurou-se como valor das exportações efetuadas no 3º trimestre de 1997 o montante de R\$ 123.166.517,16 (cento e vinte e três milhões, cento e sessenta e seis mil, quinhentos e dezessete reais e dezesseis centavos), perfazendo um acumulado no ano de R\$ 323.947.362,06 (trezentos e vinte e três milhões, novecentos e quarenta e sete mil, trezentos e sessenta e dois reais e seis centavos)

Observa-se que o valor apurado como receita de exportação difere do somatório das notas fiscais de exportação. Tal fato é consequência da exclusão dos valores referentes ao frete e ao seguro, pois estes valores quando pagos a empresas sediadas no exterior não podem ser computados na receita de exportação.

RECEITA OPERACIONAL BRUTA

No que diz respeito à receita operacional bruta, apuramos para o 3º trimestre de 1997, segundo os lançamentos feitos no Livro Registro de Apuração do IPI, o valor de R\$ 136.561.246,37 (cento e trinta e seis milhões, quinhentos e sessenta e um mil, duzentos e quarenta e seis reais e trinta e sete centavos), conforme Demonstrativo da Receita Bruta Operacional (doc. Fls. 298), sendo que o acumulando no ano monta a R\$ 357.005.398,76 (trezentos e cinquenta e sete milhões, cinco mil, trezentos e noventa e oito reais e setenta e seis centavos).

MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM UTILIZADOS NA PRODUÇÃO

No que diz respeito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, deparamos com diferenças oriundas não apenas de método de cálculo ou ajuste utilizados, mas também de ordem conceptual e interpretativa envolvendo estes itens, o que por certo envolverá uma análise aprofundada desta questão

(..)

Em face de todo o exposto fica evidente o alcance do dispositivo em tela, mediante o qual, para que possa ser considerado matéria-prima ou material intermediário, em sentido amplo, os insumos devem satisfazer 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.

(..)

Assim sendo, providenciamos a glosa dos valores relativos aos seguintes produtos, que têm as funções especificadas na relação das MP, ME, PI Aplicados na Produção de Celulose (doc. Fls. 241 a 248): óleo combustível, areia, calcário, óleo diesel marítimo, suporte para faca, suporte fixação contra-faca, parafuso fixação faca, parafuso fixação placa, porca sextavada 1º faca picador, parafusos, palheta volante picador, arruelas, corrente estampada, molas, chapa de fixação das facas, travessa da peneira, segmento dentado, fita aço inox 1/2x0,76mm, selo

mec. P/bmc 2b, fita aço inox 5/8"x0,76mm, borracha amortecedora, amortecedor borracha, trilhos guia, placas guias, rolo torcedor, braço corte móvel, braço corte fixo, bucha guia arame, amortecedor, expulsor arame, motores hidráulico, guias de arame, colete guia de arame, alavancas, prendedor fixo do arame, prendedor móvel do arame, pega arame, bucha excêntrica, air bag, motor pneumático, rolo de pressão, barra de fixação, anel tetra-partido, herbicidas, fungicidas, nitrato de potássio, fertilizantes, vermiculitas, ácido sulfâmico, suporte e guia serra, sulfato de manganês, reparo do cilindro braço, isca form micro-grau, adjuvante aterbane

Todos os produtos acima relacionados não se enquadram nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois tratam-se de produtos utilizados no processo de combustão das caldeiras (tais como areia, óleo combustível, óleo diesel marítimo e o calcário britado), ou são partes e peças de máquinas que têm desgaste natural pelo uso e não pelo contato com o produto industrializado (tais como parafuso, guias, suportes, trilhas, etc), ou ainda são produtos utilizados no cultivo do eucalipto que não faz parte do processo de industrialização da celulose (tais como herbicidas, fertilizantes vermiculitas, etc)

Após os ajustes necessários, apuramos como valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção do 3º trimestre de 1997 o montante de R\$ 9.984.268,30 (), conforme Demonstrativo dos Insumos Utilizados (doc. Fls 299), acumulando para o ano o valor de R\$ 28.788.133,07 (vinte e oito milhões, setecentos e oitenta e oito mil, cento e trinta e três reais e sete centavos).

CONCLUSÃO

Após fazermos todos os ajustes necessários ao perfeito cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS do contribuinte para o 3º trimestre do ano de 1997 em valores acumulados, apurou-se o seguinte valor a ser ressarcido ao contribuinte:

	Valores	
	Apurados Contribuinte	Fiscalização
Receita Operacional Bruta-ROB	R\$ 353.631.676,36	357.005.398,76
Receita de exportação-RE	323.947.362,06	323.947.362,76
Relação Percentual=(RE/ROB)	91,61%	90,74%
Insumos Aplicados na Produção-IAP	33.244.923,90	28.788.138,07
Base de Cálculo=(IAPx5,37%)	30.454.300,67	26.122.356,48
Crédito Presumido=(BCx5,37%)	1.636.305,95	1.402.770,54
Valor Ressarcido até 2º Trimestres	1.301.446,65	919.696,27
Valor a ser ressarcido	604.859,30	483.074,27
Diferença apurada	118.785,03	

Os Auditores Fiscais signatários desta informação fiscal, à vista da documentação fiscal apresentada e fiscalizada, fixa o Crédito Presumido do IPI como Ressarcimento da Contribuições do PIS/PASEP/COFINS para o 3º trimestre do ano de 1997 no valor de R\$ 483.074,27 (),"

O r. Despacho Decisório de fls. 310 e respectivo Parecer da DRF de Vitória – ES indeferiu parcialmente (glosa de R\$ 118.785,03; reconhecimento de R\$ 483.074,27) o

Redy

Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI explicitando os motivos da glosa do crédito, sintetizados na seguinte ementa:

“Considerando que a Lei 9.363/96, de 13 de dezembro de 1996, instituiu o crédito presumido de IPI para ressarcimento dos valores do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo;

Considerando que a Portaria do Ministério da Fazenda nº 038, de 27 de fevereiro de 1997, estabelece que o pedido de ressarcimento será apresentado por trimestre-calendário, em formulário próprio, estabelecido pela SRF,

Considerando que o Serviço de Fiscalização, a través de diligência fiscal junto ao contribuinte, constatou que o saldo credor do 3º trimestre de 1997 era de R\$ 483.074,27 (quatrocentos e oitenta e três mil, setenta e quatro reais e vinte e sete centavos) a ser ressarcido como Crédito presumido de IPI;

Considerando tudo que do processo consta.

Reconheço o direito creditório de ARACRUZ CELULOSE S/A., no valor de R\$ 483.074,27 (quatrocentos e oitenta e três mil, setenta e quatro reais e vinte e sete centavos) a ser ressarcido como crédito presumido de IPI, referente ao saldo credor de IPI do 3º trimestre de 1997, observado o art. 18 da IN SRF 210/2002 e a planilha anexada pelo interessado.”

Por seu turno, a r. decisão de fls. 380/388 da 3ª Turma da DRJ de Juiz de Fora - MG, houve por bem “indeferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 313/335, mantendo o Despacho Decisório de fls. 310 da DRF de Vitória – ES, aos seguintes fundamentos:

“A empresa em epígrafe pleiteou o ressarcimento em espécie do crédito presumido do IPI Pis/Cofins (artigo 4º da Lei nº 9.363/1996), no valor de R\$601.853,30, referente ao terceiro trimestre de 1997. O titular da Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES reconheceu o direito creditório apenas sobre a importância de R\$483.074,27 por identificar incorreções nos elementos de cálculo apresentados pela empresa. Essas incorreções dizem respeito à alteração do percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, à utilização indevida, como insumos, de produtos em estoque em 31/12/1996 e daqueles empregados em produtos não acabados ou acabados e não vendidos até 31/12/1997, bem como a utilização de produtos não alcançados pelo conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. A contribuinte contestou apenas parte da glosa, especificamente com relação aos produtos que a fiscalização entendeu como fora do conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (“bens que sofrem desgaste direto em face do contato com o produto”, “combustível utilizado no processo produtivo da elaboração da celulose” e “insumos utilizados no cultivo de



florestas de eucaliptos"). Dessa forma, o que cabe aqui é analisar se os elementos em questão, listados às fls 323/324, podem ser definidos como matéria-prima e/ou produto intermediário para fins de apuração de crédito presumido mencionado na Lei nº 9.363/1996

Preliminarmente, deve ser esclarecido que para o processo nº 13770.000061/98-67, referente ao pleito de ressarcimento do crédito presumido para o quarto trimestre de 1997, já foi exarado, em 30 de outubro de 2003, o Acórdão nº 05.154/2003

No tocante ao mérito, em primeiro lugar deve ser observado que o § única do artigo 3º da Lei nº 9.363/96, instituidora do benefício fiscal, esclarece que utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do IPI para estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Por sua vez, o artigo 82 do RPIU82 assim dispõe:

"Art 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se.

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente (Lei nº 4.502/64, art 25) (grifei),

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

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

(...)

"Art 66 Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art 2º, alí

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

RAM

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, bens dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificativamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

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

()

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando 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 em fabricação, ou por este diretamente sofrida

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

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem na que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

()

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

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

Complementarmente, o PN CST nº 181, de 08 de outubro de 1974 assim ditou:

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 novo texto, com a inclusão dos termos grifados, veio tornar mais explícito o que já constituía o citado entendimento da administração fiscal, no sentido de que 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

Handwritten signature

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 1, 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

12 Entre outros, admitem o crédito do imposto, desde que utilizados na fabricação de produtos tributados. varetas de latão, ferro e estanho, eletrodos e oxigênio, utilizados em solda; abrillantadores, ácidos, bissulfito de sódio, carbonatos, cianetos, sais, cloretos, sulfatos e outras substâncias empregadas na formação de banhos para. cromagem e niquelagem de peças; terra diatomácea, sulfato ferroso, carvão ativo e ativado e placas filtrantes, empregados na filtragem de bebidas e que se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial; soda cáustica, detergentes e sabões, utilizados na lavagem de garrafas, lixas para polimento de artefatos de madeira e metal, que se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial, bentonita, carvão cardiff, "espaguete de cera de carnaúba", mogud, corfix, óleo de oiticica, "terra tipo Lisboa", óxido de ferro, silicato de sódio alcalino e outros produtos que se consomem nas areias de moldagem, bem como placas refratárias para canais de lingoteiras, materiais esses empregados em processos de fundição de peças de metal, quando se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial.

13. Por outro lado, ressalvados 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.

Como se vê, a posição da Secretaria da Receita é bem clara, no sentido de que, para que possam ser considerados como matéria-

prima ou material intermediário, em sentido amplo, os insumos precisam satisfazer os 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, como deixa bem claro o item 11.1 do PN 65/79,

b) não podem ser partes nem peças de máquinas;

c) não podem estar compreendidos no ativo permanente.

Os produtos constantes da relação intitulada "Bens que Sofrem Desgaste Direto em Face do Contato com o Produto", na fl. 323 (arruelas, chapa de fixação das facas, corrente estampada, fita aço inox 518"x0,76mm, fita aço inox 1/2"x0,76mm, palheta volante picador, parafusos, porca sextavada, reparo do cilindro braço, rolo de pressão, rolo torcedor, suporte para faca, suporte fixação contra-faca, travessa da peneira), não se enquadram na situação descrita na legislação, posto que são partes e peças de máquinas que tem desgaste natural pelo uso e não pelo contato com o produto industrializado

*Também não é possível a utilização do benefício para os combustíveis consumidos na produção de celulose visto que o item 13 do PN CST nº 181/74 esclarece que esse não abrange os "produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento" E isso é explicado pelo fato de que os combustíveis não têm contato direto com o produto em fabricação, não se enquadrando, por conseguinte, no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem dado pela legislação do IP' citada e sim em gastos gerais de fabricação, ou custos indiretos, incorridos na produção. Esse entendimento se tornou explícito com a manifestação da Secretaria da Receita Federal encontrada no Boletim Central nº 171, de 09/09/1998, que, em resposta à questão nº 17 enunciou que não é admitido crédito presumido de energia elétrica, e de combustíveis, quando utilizados como fonte de energia motriz, eletromagnética ou térmica, por não se enquadrarem no conceito de MP, PI ou ME, e depois pela publicação da Lei nº 10.276/2001, a qual, alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 1996, autorizou a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias a determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (Cofins), utilizando-se de base de cálculo do crédito presumido formada pela soma não só dos custos com **aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a matérias de embalagem, mas também dos gastos com energia elétrica e combustíveis**, desde que adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo.*

Também o Conselho de Contribuintes já se manifestou sobre a matéria, conforme Acórdão 202-11 198, de 19/05/99, cuja ementa é a seguinte:

IPI – CRÉDITOS PRESUMIDOS – I) INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS E/OU MICT – Não integram a base de cálculo do crédito presumido devido à inexistência de gravame das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS nesta operação. II) ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO – Para que sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, oriunda de ação direta exercida diretamente pelo produto em industrialização. A energia elétrica, os combustíveis e outros produtos, que no caso desatendem essa circunstância, não se incluem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Finalmente, para os herbicidas, os fertilizantes e as vermiculitas, a contribuinte defende que esses bens constituir-se-iam insumos da celulose por terem sido utilizados no cultivo do eucalipto. Sobre isso cabe observar que estamos falando aqui da produção de celulose, cuja matéria-prima (consumida em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação) é a madeira. E seu cultivo, mesmo que exercido pela própria contribuinte, não é operação industrial, e sim uma atividade extrativa (primária), não se podendo pretender que adubos e assemelhados, empregados nessa etapa, sejam considerados como insumos no processo industrial da celulose.

Nas **razões de Recurso Voluntário** (fls. 395/416) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da r. decisão recorrida tendo em vista que: a) a redução no valor de seu crédito presumido seria consequência de interpretação restritiva da legislação, razão pela qual seriam “legítimos” os **créditos de IPI** e o ressarcimento pleiteado nos termos da legislação de regência e da Jurisprudência que cita; b) para os “bens que sofrem desgaste direto em face do contato com o produto” (fl. 323), é correto afirmar que as matérias-primas utilizadas para “produzir” madeira, madeira picada e seu extrato são matérias-primas utilizadas na produção da celulose; a árvore, quando da fase do plantio e a madeira, quando do corte e picagem, são insumos da celulose e, como tal, geram direito ao creditamento em questão; c) os produtos relacionados são utilizados no corte, na picagem e no transporte da madeira e sofrem desgaste decorrente do contato direto com a própria madeira, cabe afirmar que o processo produtivo da celulose envolve o cozimento da madeira picada pelo uso de caldeiras; d) a própria natureza dos combustíveis já determina que esses serão consumidos no processo de industrialização sendo que o Conselho de Contribuintes já reconheceu que os combustíveis são produtos intermediários consumidos durante a produção e indispensáveis à sua consecução; e) com referência aos “insumos para o cultivo de vegetais”, deve ser mencionado que o processo produtivo da celulose tem início com o plantio de sementes em estufas, sua germinação, o cultivo de mudas, seu plantio, seu crescimento e o corte; f) dessa forma, adubos, fertilizantes, herbicidas, iscas para formigas e vermiculitas são consumidos durante o cultivo das árvores e fazem parte do processo produtivo da celulose. Por

Adh

todo o exposto, requer seja reformado o despacho decisório para que não sejam excluídos do creditamento do IPI os valores ora discutidos.

Submetido o recurso a julgamento, em sessão de 20/07/06, através da Resolução nº 204-00.288 (fls. 630/634) a C. 4ª Câmara do antigo 2º CC, acolhendo proposta do ínclito Cons Rodrigo Bernardes de Carvalho, converteu o julgamento em diligência com o objetivo de esclarecer os seguintes pontos: 1. qual a função dos combustíveis utilizados na produção da celulose; a) os combustíveis são utilizados no processo de cultivo do eucalipto? b) são de uso exclusivo na unidade industrial da interessada? c) se utilizados na unidade industrial da empresa, tem como objetivo derreter a madeira picada para produção da celulose? d) os outros produtos químicos objetivam o branqueamento da celulose? Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2006.

No atendimento à diligência solicitada, a d. Fiscalização prestou as seguintes informações às fls. 759/762 :

“INFORMAÇÃO FISCAL

Introdução

Em atendimento ao Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, que em face do julgamento de recurso apresentado pela interessada, determinou que se realizasse uma diligência, comparecemos ao estabelecimento da interessada no município de ARACRUZ/ES, no sentido de conhecer In loco a utilização de alguns insumos, especialmente os elencados pelo Conselheiro-Relator na Resolução 204,00,288.

O Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, solicita através da resolução descrita acima para que a Fiscalização se manifeste conclusivamente sobre os seguintes assuntos abaixo.

- Qual a função dos combustíveis utilizados na produção da celulose?*
- Os combustíveis são utilizados no processo de cultivo de eucalipto?*
- Os combustíveis são de uso exclusivo na unidade industrial da interessada?*
- Se os combustíveis são utilizados na unidade industrial da empresa, tem como objetivo derreter a madeira picada para a produção da celulose?*
- Os outros produtos químicos objetivam o branqueamento da celulose?*

Da Diligência

Durante a visita, passamos à empresa, a nossa preocupação de restringir a visita, no que for possível aos pontos levantados pelo nobre relator do Egrégio Segundo Conselho, de maneira que a primeira parte da visita foi dedicada a conhecer a função dos combustíveis na produção da celulose. Conforme a visita realizada na planta química da fábrica, que está compreendida dentro da unidade fabril da interessada respondendo a primeira pergunta, verificamos que a função dos combustíveis na



fabricação da celulose é, por um lado, fornecer energia ao sistema a partir das caldeiras de recuperação e, de outro, a fabricação de óxido de cálcio (CaO) no forno de cal.

No primeiro caso, o da utilização nas caldeiras de recuperação, os combustíveis são utilizados para obtenção da energia para aquecimento da água na caldeira que vira vapor e então é encaminhado ao digestor para o cozimento da madeira. Ressaltamos que neste processo os combustíveis atuam de forma auxiliar, já que o principal combustível é a lignina, um composto inflamável extraído da madeira quando do cozimento da mesma com produtos químicos. Estes são os insumos utilizados neste caso, o Combustível BPF (código Arcel 37821 e laudo fl. 737) e o Óleo Diesel Marítimo (código Arcel 73573 e laudo fl. 748)

O outro caso de uso dos combustíveis seria a queima do Gás Natural Combustível (código Arcel 37826 e laudo fl. 740) que produz energia para a fabricação do óxido de cálcio (cal), que por seu turno será utilizado na caustificação do licor verde, que é transformado em licor branco e que por sua vez juntamente com o vapor d água no digestor, dissolve a lignina existente entre as fibras da madeira (cozimento dos cavacos de madeira)

Quanto à pergunta. Os combustíveis são utilizados no processo de cultivo de eucalipto? Verificamos que os combustíveis citados acima de códigos 37821, 73573 e 37826, não são utilizados no processo de cultivo de eucalipto.

Pergunta o Conselho. Os combustíveis são de uso exclusivo na unidade industrial da interessada? Verificamos que os combustíveis relacionados ao processo 13770.000682/97-23 são de uso exclusivo na unidade industrial da interessada.

Indaga ainda a nobre Casa, se os combustíveis que são utilizados na unidade industrial da empresa, têm como objetivo derreter a madeira picada para a produção da celulose? Verificamos que os insumos Combustível BPF código Arcel 37821 e o combustível Óleo Diesel Marítimo código Arcel 73573 são utilizados auxiliarmente na obtenção de energia para a produção de vapor que cozinha os cavacos de madeira no digestor, separando a lignina das fibras da madeira, em outras palavras, esses combustíveis juntamente com a própria lignina tem como objetivo produzir vapor, que por seu lado é utilizado para cozinhar a madeira picada para a produção de celulose.

Outra pergunta da distinta Câmara é se os outros produtos químicos objetivam o branqueamento da celulose? Podemos afirmar que somente partes desses produtos químicos são utilizados no branqueamento da celulose, a saber, o peróxido de hidrogênio, o dióxido de cloro, o oxigênio e a soda caustica.

Informamos que juntamos às folhas 708 a 711, alguns esclarecimentos adicionais feito pela empresa após a visita realizada no seu parque fabril, acompanhado dos laudos dos



*insumos a que faz referência, juntados entre as folhas 712 e 758
Era o que tínhamos a informar sobre a Diligência efetuada*

Conclusão

No tocante ao despacho SEORT de fls. 667, que trata do Pedido do contribuinte da suspensão dos efeitos do Comunicado CADIN N° 001409489 e referente ao processo em epígrafe, incluso às folhas 635 a 666 e de 673 a 707, informamos para os devidos fins, que não há qualquer inscrição ou débito do contribuinte no CADIN, conforme Comunicado SECAT de fls. 669

Uma vez atendida ao despacho SEORT de fls. 667 e à solicitação contida na resolução N° 204-00.288 do Segundo Conselho de Contribuintes, solicitamos inicialmente o envio deste à ARF-SERRA-ES para ciência do contribuinte desta Informação Fiscal e após aguardar o prazo de trinta dias para o contribuinte se manifestar ou não, o retorno do presente processo para a Quarta Câmara do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes "

Manifestando-se às 765/771 a ora Recorrente reitera suas razões de recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade e, no mérito merece parcial provimento.

Inicialmente, anoto que relativamente às aquisições de combustíveis e energia elétrica, verifica-se que, não obstante a ressalva de minha convicção pessoal, a r. decisão mostra-se conforme com a Jurisprudência deste E. Conselho cristalizada na **Súmula CARF n° 19** e recentemente aprovada, segundo a qual **“não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n° 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”**

Entretanto, no que toca à glosa dos produtos químicos que objetivam o branqueamento da celulose a r. decisão comporta parcial reforma vez que na diligência a própria d. Fiscalização certifica:

“Outra pergunta da distinta Câmara é se os outros produtos químicos objetivam o branqueamento da celulose? Podemos afirmar que somente partes desses produtos químicos são utilizados no branqueamento da celulose, a saber; o peróxido de hidrogênio, o dióxido de cloro, o oxigênio e a soda caustica”



De fato, expressamente dispõem os arts. 1º, 2º e 3º da Lei n° 9.363 de 13/12/96 (DOU 17/12/1996) que:

“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 ns 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. (o percentual referido neste parágrafo foi alterado para 4,04%, por força da Lei nº 10.637, de 30/12/2002 - DOU de 31/12/2002 - em vigor desde a publicação, produzindo efeitos a partir de 01/12/2002).

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal

()”

“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 ”



Dos dispositivos retro transcritos verifica-se, como aliás já assentou o E. STJ, que “o motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no R.Esp. 813280-SC, Reg. nº 2006/0017398-9, em sessão de 06/04/06, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, publ. in DJU de 02/05/06 pág. 271), sendo certo que “o benefício outorgado (...) pela Lei 9.363/96, atinge diretamente as empresas produtoras e exportadoras, consideradas dentro desse contexto também as suas filiais, sob pena de inviabilizar os efeitos pretendidos pelo aludido benefício, na medida em que apenas uma empresa pode ser diretamente responsável pela operação de exportação, sem a necessidade de que cada uma de suas filiais seja igualmente responsável na referida operação” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no R.Esp. nº 499935-RS, Reg. nº 2003/0014621-1, em sessão de 03/03/05, rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, publ. in DJU de 28/03/05 pág. 188).

Dos mesmos preceitos resulta claro que a base de cálculo do crédito presumido do IPI, - através do qual se efetua o ressarcimento do PIS e da COFINS incidente sobre as operações do ciclo de comercialização dos insumos integrantes dos produtos industrializados destinados à exportação -, é o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, integrados no processo de produção do produto final destinado à exportação, donde decorre a necessidade de se utilizar subsidiariamente, a legislação do IPI para o enquadramento das referidas aquisições nos conceitos de material de embalagem, matéria-prima e produtos intermediários, estes últimos definidos pela referida legislação vigente à época, como sendo “aqueles que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente” (art. 66, inc. I do RIPI/79 - Decreto nº 83.263/79; artigo 147 do RIPI/1998).

Por seu turno, ao explicitar o conceito de produtos intermediários utilizado na legislação para concessão do crédito presumido, o Parecer Normativo CST nº 65/79, esclarece que:

“()

10 Resume-se, (), 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 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 expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediatamente 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 sub item 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) (negritos acrescidos)

(...)"

Em suma, a própria Administração Tributária expressamente reconhece que **fazem jus ao crédito presumido** do IPI, as aquisições de quaisquer bens que, não sendo bens de ativo permanente, nem partes ou peças destes, **"embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização"**, seja em decorrência **"de um contato físico, ou (...), de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida"**.

No caso concreto, consoante resulta claro da diligência efetuada está satisfatoriamente comprovado que os produtos químicos (peróxido de hidrogênio, dióxido de cloro, oxigênio e a soda caustica)" cujos créditos foram glosados, são utilizados no processo industrial da Recorrente no branqueamento da celulose como um **produto intermediário indispensável ao referido processo industrial**, eis que é consumida em decorrência de **"uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida"** que, através de reações efetivamente produz a transformação das propriedades dos referidos produtos industrializados.

Assim, face ao reconhecimento da diligência, é irretorquível que **embora não se integrando nos produtos por ela industrializados, os referidos produtos químicos diretamente empregados nos respectivos processos de industrialização, são transformados e integralmente consumidos**, em decorrência de **"uma ação diretamente exercida sobre os produtos em fabricação, ou por estes diretamente sofrida"**, o que os caracterizam como **produtos intermediários** nos expressos termos da legislação do IPI vigente à época (art. 66, inc. I do RIPI/79 - Decreto nº 83.263/79; art. 147 do RIPI/1998; Parecer Normativo CST nº 65/79, item 10.1.), cujas aquisições fazem jus ao crédito presumido do IPI, nos termos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.363 de 13/12/96.

Anoto ainda que, além do precedente da Suprema Corte citado no Parecer da ANEEL (cf. Ofício nº 820 de 09/11/99 - fls. 767/768), na interpretação do princípio da não cumulatividade aplicável ao ICM e IPI, a Suprema Corte em várias oportunidades tem reiteradamente proclamado a legitimidade do crédito relativo a aquisições de **"produtos intermediários"** que se consomem na indústria siderúrgica, sempre definindo-os como aqueles que se consomem, se inutilizam ou se transformam no processo de industrialização e, embora não se integrem no produto final, nem sejam integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, concorrem para sua fabricação (cf. Ac. do STF no RE nº 96.643-9-MG, em sessão de 09/08/83, publ. in "JSTF" - Lex Ed. S.A. - vol. 59/110; Ac. da 2ª Turma do STF no RE nº 107.110-9-SP, em sessão de 25/02/86, rel. Min. Carlos Madeira, publ. in DJU de 04/04/86, in "JSTF" - Lex, vol. 92/251; Ac. da 2ª Turma do STF no

Rel

RE nº 107.110-9-SP, em sessão de 25/02/86, rel. Min. Carlos Madeira, publ. in DJU de 04/04/86, in "JSTF" - Lex, vol. 92/251; Ac. da 1ª Turma do STF no RE 90 205/RS, em sessão de 20/02/79, Rel. Min. SOARES MUNOZ Publ. in DJU de 23/03/79, pág. 2103 EMENT VOL-01125-02 PP-00589 e in RTJ vol. 92-02, pág. 856; cf. tb. Ac. da 2ª turma do STJ REsp 18361/SP, reg. nº 1992/0002803-9, em sessão de 05/06/1995, Rel. Min. HÉLIO MOSIMANN, publ. in DJU de 07/08/95, p. 23026 e in JSTJ vol. 2 p. 232).

Isto posto, voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao do presente Recurso Voluntário (fls. 791/818 - Vol. III) para **reformatar parcialmente a decisão de fls. 778/788** (VOL. II) exarada pela 2ª Turma da DRJ de Juiz de Fora - MG, para proclamar a legitimidade dos créditos presumidos de IPI relativos às aquisições de “peróxido de hidrogênio”, “dióxido de cloro”, o “oxigênio” e a “soda caustica” nos termos do o Parecer Normativo CST nº 65/79 e da Jurisprudência citada, mantendo no mais a r. decisão, por seus próprios e jurídicos fundamentos

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 2010.



FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA