



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

Processo n° 13770.000709/98-69
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-01.476 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/09/1998

Ementa: PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96.

A aquisição de insumos consumidos no processo de fabricação da pasta de celulose, incluindo a despesa de depreciação de floresta de eucalipto, deve ser considerada para apuração do crédito presumido de IPI. Custos com a aquisição de combustíveis, ainda que essenciais ao processo produtivo, por força de Súmula do CARF, não são admitidos na apuração do crédito presumido.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito presumido das despesas com produtos químicos utilizados no tratamento de água e das despesas de depreciação da madeira utilizada na produção da celulose. Vencidos, quanto às despesas de depreciação, os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas (relatora), José Antonio Francisco e Alexandre Gomes. Designado o conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas (relatora); José Antonio Francisco; Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz; Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI (fls.02), cumulado com Pedido de Compensação (fls. 344). O crédito foi apurado nos termos da Lei nº 9.363/06, no período de julho a setembro de 1998, no valor total de R\$ 477.393,43 (quatrocentos e setenta e sete mil, trezentos e noventa e três reais e quarenta e três centavos). Foi juntada aos autos documentação demonstrativa e comprobatória do crédito (dentre outros documentos, planilhas demonstrativas e notas fiscais de entrada dos insumos consumidos pela empresa).

No termo de Informação Fiscal (fls. 373/380) a autoridade administrativa opinou pela glosa parcial do crédito, em especial porque teriam sido incluídos insumos que não gerariam direito ao crédito apurado pela Recorrente, em especial:

- insumos da parte agrícola da produção (fertilizantes, formicidas, etc.);
- insumos geradores de energia (óleo, combustível, casca de eucalipto, etc.);
- insumos químicos para tratamento de água;
- MP, PI e ME desgastados e/ou consumidos em partes do processo de produção “fora da linha de contato com a produção da celulose”, ou seja, insumos utilizados no processo de descascamento de toras, processo de picar a madeira, bem como seu cozimento, depuração, lavagem, deslignificação, branqueamento, secagem, corte e enfardamento.

Diante das glosas sugeridas, segundo entendimento da autoridade fiscal, o crédito ressarcível a que a Recorrente teria direito seria no montante de R\$ 343.353,85 (trezentos e quarenta e três mil trezentos e cinquenta e três reais e oitenta e cinco centavos).

O Despacho Decisório proferido (Fls. 381) adotou as conclusões do termo de Informação Fiscal e deferiu apenas parcialmente o ressarcimento pleiteado pela Recorrente, no exato montante apontado pela autoridade fiscal no referido termo de Informação Fiscal.

Na sequência a Recorrente apresentou sua Impugnação (fls. 436/454) alegando em síntese que a glosa não pode prosperar pois todos os créditos glosados foram apurados sobre insumos que integram o processo produtivo da celulose. De acordo com os argumentos apresentados:

- toda a fase de produção da madeira faz parte da produção da celulose, pois sem aquela esta não seria produzida;

- a Recorrente não pode receber tratamento diferenciado, por produzir sua própria madeira (incluindo os custos desta produção), em especial porque aqueles que compram a madeira (e não realizam o próprio plantio) têm direito ao crédito sobre tais insumos, cujo custo já contém o valor de todos os insumos que foram utilizados no processo de plantio, cultivo e produção da madeira;
- a legislação do IPI entende por insumo tudo que for consumido no processo produtivo e que o Fisco equivoca-se ao considerar como “produção da celulose” somente o momento final do processo produtivo, pois o plantio, corte, picagem, cozimento, e outros processos realizados com a madeira são essenciais e, portanto, fazem parte do processo produtivo da celulose;
- os produtos glosados são utilizados ou desgastados, portanto, no processo produtivo da celulose e não podem deixar de ser considerados insumos;
- os combustíveis que sofreram glosa são integralmente consumidos no processo produtivo (caldeiras, em especial), logo, dão direito ao crédito sob análise;
- os custos com o plantio e cuidado da madeira é parte essencial do processo de produção da celulose, dado que a Recorrente não compra este insumo (madeira) de terceiros, mas mantém sua própria plantação, de eucaliptos produzidos exclusivamente para este fim.

Ao analisar a Impugnação da Recorrente a DRJ manteve a glosa (fls. 508/516), promovida pela autoridade fiscal.

A Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 521/536), reiterando as alegações apresentadas em sua Impugnação.

Vieram-me, então, os autos para decidir.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A questão que se coloca são os limites do conceito de insumo, na apuração do crédito presumido de IPI, regulado pela Lei nº 9.363/96. No caso concreto estamos diante de empresa cujo produto final é a celulose, que defende ser parte integrante do seu processo industrial todas as etapas realizadas para a produção da celulose, desde o plantio da madeira, até os tratamentos e processos que sobre ela recaem, possibilitando obter a celulose como resultado final da industrialização.

No entender da autoridade fiscal os custos com plantio e manutenção dos eucaliptos – madeira que sofre a ação do processo industrial, até transformar-se em celulose – não podem ser considerados na apuração do crédito presumido sob discussão. Também não poderiam ser considerados, para fins de apuração do crédito presumido:

- (i) os combustíveis utilizados, essencialmente, nas caldeiras e máquinas utilizadas na produção da Recorrente;
- (ii) os produtos químicos utilizados para tratamento da água utilizados no processo de produção da celulose, tampouco
- (iii) nenhum dos materiais desgastados ou consumidos no processo de produção, considerado pela autoridade fiscal como “fora da linha de contato com a produção da celulose”, ou seja, os insumos utilizados no processo de descascamento de toras, processo de picar a madeira, bem como seu cozimento, depuração, lavagem, deslignificação, branqueamento, secagem, corte e enfardamento da madeira (e da madeira já transformada), até obtenção do produto final celulose.

Claramente a distinção apresentada pela autoridade fiscal visa separar, do processo industrial do contribuinte, a parte da linha de produção em que se trata o produto final (no caso, a celulose). Afinal, só considera como passíveis de apuração do crédito presumido os insumos utilizados no que chamou de “linha de contato com a produção da celulose”. O vocábulo contato indica que a autoridade fiscal entendeu que somente gerariam direito ao crédito presumido os itens que teriam “contato” com a celulose em si, afastando, portanto, quaisquer insumos utilizados em etapas do processo industrial anteriores ao surgimento da celulose.

Ocorre que, ao contrário da distinção que a autoridade fiscal apresentou como justificativa para promover a glosa (no termo de Informação Fiscal, cujas conclusões foram adotadas no Despacho Decisório), a Recorrente defende que na apuração do crédito presumido em análise devem ser incluídos todos os custos de insumos que, em um ou outro momento/etapa, fazem parte de seu processo industrial, ou seja, da produção da celulose (como produto final).

Portanto, faz-se necessário definir os limites de apuração do crédito presumido do IPI - se sobre insumos aplicados em todo o processo produtivo do contribuinte, realizado para obter seu produto final (como defende a Recorrente), ou se apenas sobre a parcela que entra em “contato” com o produto final (como defende a autoridade fiscal).

Analisemos a redação do artigo 1º da Lei nº 9.363/96, que autoriza a apuração do crédito presumido em análise, *verbis*:

“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.”

Parece-me bastante claro que o crédito presumido é concedido sobre matéria prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos para serem utilizados no processo produtivo (sem distinção de etapas, em especial restringindo àquela em que há “contato”, destes insumos, com o produto final).

É evidente que o processo produtivo do contribuinte que faz jus ao crédito visa a obtenção de um produto final. Assim entendo que a legislação trata de qualquer processo produtivo desenvolvido. Por mais detalhado e complexo que seja, as diversas etapas de um processo de produção visam à geração de um produto final. Nem por isso pode-se concluir que as etapas iniciais de um processo produtivo não podem assim ser consideradas, porque se está “fora da linha de contato” da produção do produto final, como afirmou a autoridade fiscal.

A industrialização comporta um processo produtivo, e um processo é definido como um conjunto de ações que formam um todo. Logo, um processo produtivo é composto, em regra, por diversas etapas que quando realizadas sequencialmente geram um produto (final), que é justamente o objetivo de todo este processo de produção.

Como bem esclarece o Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/10), em seu artigo 46, uma das formas de se realizar a industrialização é através da transformação de matérias primas ou produtos intermediários em uma espécie nova, sem importar o processo utilizado para a obtenção deste resultado final.

Vale dizer, para que o industrial obtenha a transformação de uma matéria prima (ou produto intermediário) em produto final, é possível que tenha de desenvolver uma série de procedimentos e rotinas que, ao final, compõem seu processo industrial. Nem por isso, e tampouco porque nos estágios iniciais da produção não há manuseio ou transformação direta no que será o produto final, tais etapas podem deixar de ser consideradas como processo produtivo.

Logo, se todas as etapas que compõem o processo de produção têm de ser consideradas como parte integrante deste, conseqüentemente todos os insumos utilizados na realização destas etapas do processo produtivo devem ser considerados como insumo de produção, independentemente do contato (ou não) com o produto final.

Assim, não se sustenta a pretensão fiscal de limitar a apuração do crédito presumido de IPI sobre insumos utilizados somente nas etapas finais da produção industrial. Não há disposição legal que autorize a limitação em tela. Esta limitação, em especial considerando que o processo produtivo é uma sequência de atos e etapas, além de não possuir fundamento jurídico, também não possui qualquer sustentação lógica.

Corroborando este entendimento as disposições contidas no próprio Parecer Normativo CST nº 181/74, citado pela DRJ em sua decisão (visando fundamentar a manutenção da glosa). Afinal, referido parecer evidencia que os créditos presumidos são calculados levando-se em conta o processo de industrialização e não apenas a fase final deste processo – limitando o crédito aos insumos que entram em contato com o produto final. Vejamos:

“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 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 formação de banhos para cromagem e níquelagem 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 lingote iras, materiais esses empregados em processos de fundição de peças de Metal, quando se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial.”

Na sequência, conclui a DRJ:

“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 desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas) em decorrência de urna 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.”
(destaquei)*

Fica evidente, da análise do trecho do citado Parecer Normativo e da conclusão da própria DRJ que não apenas os insumos usado na etapa final da produção – em que já se vislumbra e se trata o produto final – mas todos os insumos do processo de fabricação, devem ser considerados para fins de apuração do crédito presumido em análise.

Assim, considerando que o processo de fabricação de um produto comporta diversas fases, porque não gerariam crédito as matérias primas e produtos intermediários utilizados diretamente no processo de transformação de tais materiais em produto final, ainda que sejam utilizados em estágios iniciais (e essenciais) da produção?

Neste sentido, discute-se a possibilidade de aproveitamento dos valores despendidos na aquisição insumos para o cultivo de florestas e eucaliptos — fertilizante, isca, herbicida, vermicultura. Neste particular importa esclarecer que tanto os Auditores da Secretaria da Receita Federal, quanto a Recorrente, concordam com o fato de que a empresa ARACRUZ pretende a produção da celulose desde o início de seu processo produtivo, ou seja, o procedimento de plantio das árvores. É de se garantir, assim, a possibilidade de utilização dos valores referentes aos insumos necessários à realização deste procedimento, inclusive em prol ao princípio da isonomia, uma vez que as empresas que produzem celulose, mas compram a madeira de terceiros (sem possuir produção própria) teriam direito à utilização deste crédito, pois o valor dos insumos de produção da madeira seriam incluídos em seu preço – que, por sua vez, seria a base de apuração do crédito presumido em questão.

Ressalva deve ser feita, contudo, aos produtos utilizados pelo fabricante que, em verdade, compõem o ativo imobilizado da empresa sendo, portanto, partes ou peças de máquinas.

Estes materiais, apesar de terem se desgastado em virtude do contato direto com a madeira, não geram direito ao crédito. A despeito do alegado pela Recorrente, não entendo que foram realizadas provas suficientes do que intenta demonstrar. Nos dizeres do artigo 82 do RPI182, *"I- ...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."*

Ocorre que em meu entender, os produtos mencionados pela Recorrente (Faca do picador, placa de cobertura da faca, peneira para picador de cascas, contra faca, faca do picador de cascas, segmento dentado, parafuso sext. parcial, parafuso sext. rosca parcial, amortecedor) fazem parte do seu ativo imobilizado por constituírem o próprio maquinário da empresa.

Por outro giro, concluo pela possibilidade de dedução dos custos com a aquisição dos produtos químicos para tratamento da água - *eliminox nalco, triact 1820 nalco, resina catiônica para trocadores catiônicos, resina aniônica forte para trocadores anônicos, resina aniônica fraca, polietrolito para tratamento de água, sulfato de alumínio, areia, floculan, floculan 1, polietrolito superfloc* - por entender que a atividade da empresa prescinde da utilização deste material e que este é consumido inteiramente na produção da celulose.

Finalmente, ressalvada a posição pessoal desta Conselheira, e porque devo curvar-me às Súmulas editadas pelo CARF, concluo que deve ser mantida a glosa dos créditos

sobre combustíveis, vez que a Súmula CARF nº 19 veda a apuração de créditos presumidos de IPI sobre os custos de combustíveis.

Em face do exposto, conheço do recurso, uma vez presentes os requisitos de admissibilidade para o fim de DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para que seja reformada a r. decisão proferida pela DRJ, a fim de que seja permitida, a inclusão, no cálculo do valor do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 os custos de aquisição de insumos (i) utilizados no processo produtivo (ainda que não na etapa final da fabricação da celulose); (ii) produtos químicos para o tratamento da água e (iii) necessários ao processo produtivo dos eucaliptos (fertilizantes, formicidas, etc.). Mantida, contudo, a glosa dos valores relativos (i) aos combustíveis e (ii) às mercadorias adquiridas para reposição de peças de maquinário pertencente ao ativo imobilizado, supostamente desgastadas pelo contato direto da madeira. Em consequência homologo, até o limite dos créditos a que a Recorrente tem direito, nos termos do exposto, a compensação realizada.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2012.

(assinado digitalmente)

Relatora Fabiola Cassiano Keramidas

Voto Vencedor

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, redator designado.

Adoto e ratifico o voto da Ilustre Conselheira Relatora, exceto quanto aos dispêndios realizados para a formação de floresta (fertilizantes, formicidas, etc.), pelas razões de fato e de direito que passo a expor.

Preliminarmente há que se demarcar alguns limites que envolvem a questão, embora possa parecer repetitivo.

O crédito presumido é calculado pelo valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na atividade industrial e estes conceitos são o da legislação do IPI. Portanto, nem todo o custo de produção (art. 290 do RIR/99) enquadram-se neste conceito.

A recorrente exerce duas atividades: uma agrícola/florestal e outra industrial. O crédito presumido do IPI não pode ser concedido para a produção agrícola/florestal, por estar fora do campo de incidência do IPI. O fato de a recorrente destinar parte ou toda a produção de

madeira para a fabricação de celulose em nada muda esta realidade. A contabilização dos gastos com a formação de floresta é feita separadamente dos gastos realizados com a fabricação de pasta de celulose.

Os gastos realizados com a formação de floresta (adubos, defensivos, fertilizantes, etc.) não são custos da atividade industrial e são contabilizados como investimento no ativo imobilizado. Se são imobilizados não são custos ou despesas e, portanto, não podem gerar direito ao crédito presumido do IPI, mesmo para quem entende que a atividade florestal é uma parte da fabricação da celulose. Tal afirmativa (a atividade florestal é uma parte da fabricação de celulose) é falaciosa porque quem fabrica celulose não é obrigado cultivar floresta, do mesmo jeito de quem fabrica automóvel não é obrigado a fabricar pneus. Não se fabrica celulose sem madeira do mesmo jeito que não se fabrica automóvel sem pneu. Isto não muda nada.

Não resta nenhuma dúvida de que a madeira é matéria-prima utilizada na fabricação da pasta de celulose e o valor do seu custo de aquisição deve ser considerado no cálculo do crédito presumido. Entendo que o fato do fabricante de celulose produzir a madeira não lhe tira o direito de considerar o custo da madeira produzida no cálculo do crédito presumido. A despesa foi realizada. No entanto, o custo de produção da madeira não pode ser computado na data do seu dispêndio porque o mesmo é contabilizado como investimento. No entanto, quanto da colheita e utilização da madeira para a fabricação da celulose, deve o custo de formação da floresta contabilizado como investimento, agora apropriado como custo de produção por meio de sua contabilização como despesa de depreciação, ser incluído no cálculo do crédito presumido, por uma questão equidade. A despesa para obtenção da madeira foi realizada no passado e apropriada como custo quando da utilização da mesma.

Todos os dispêndios realizados para a formação da floresta, incluindo mão-de-obra, combustível, manutenção de equipamentos utilizados na atividade, etc., são dispêndios formadores do custo de produção da madeira (floresta) e, conseqüentemente, determinam o seu valor econômico ou preço. Na hipótese de a recorrente adquirir no mercado madeira para a fabricação da celulose o preço (custo de aquisição) pago entra no cálculo do crédito presumido. Na hipótese de a recorrente produzir madeira para a fabricação da celulose, o valor despendido para a formação da floresta (custo de formação), calculado e apropriado quando da colheita da madeira (via depreciação), também deve entrar no cálculo do crédito presumido.

Portanto, a minha discordância com o voto da Ilustre Conselheira Relatora, neste ponto, é que os dispêndios com fertilizantes, adubos e defensivos agrícolas não são custo de produção da celulose e sim custo para a formação de floresta, contabilizados no ativo imobilizado da recorrente. Como ela própria Conselheira reconhece, os valores contabilizados no ativo imobilizado (investimentos) não podem entrar no cálculo do crédito presumido do IPI.

O fato de a recorrente produzir a madeira utilizada na fabricação da pasta de celulose não significa que a madeira não tem custo (na atividade industrial) ou que o seu custo é tão somente o valor dos defensivos e fertilizantes utilizados na formação das árvores. Como acima se disse, todos os dispêndios realizados para a formação da floresta, e contabilizados no ativo imobilizado da recorrente, compõe o valor da madeira utilizada na produção da celulose, que é mensurado pela despesa de depreciação apropriada no período de apuração do crédito presumido.

Quanto as despesas com aquisição de produtos químicos utilizados na água, somente dão direito ao crédito os produtos químicos utilizados diretamente na água onde a madeira é cozida, posto que entra em contato com ela. Aí não se inclui os produtos químicos utilizados junto com combustível ou na limpeza das caldeiras, por exemplo.

Como bem disse a Conselheira Relatora, partes e peças de máquinas não são MP, PI e ME a que se refere a legislação do IPI e, portanto, não há que se falar em crédito presumido destas despesas.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito presumido do IPI nas aquisições de produtos químicos utilizados na água onde a madeira é cozida e nas apropriações de despesas de depreciação da floresta (madeira).

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA