



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

Processo nº 13770.000965/2001-12
Recurso nº 161.654 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.298 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2009
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A.
Recorrida DRJ-JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRODUTOS UTILIZADOS/CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO

Os produtos que não se enquadram no conceito de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, nos termos da legislação do IPI, não geram créditos presumidos desse imposto, a título de PIS e Cofins.

CRÉDITOS PRESUMIDOS. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS

Súmula 12. Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

CRÉDITOS PRESUMIDOS. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

O ressarcimento de contribuições para o PIS e Cofins, a título de créditos presumidos de IPI, está condicionado à efetiva incidência dessas contribuições no custo das matérias primas e insumos adquiridos e utilizados pelo produtor exportador.

DILIGÊNCIA

Reconhecida pelo julgador ser prescindível a realização de diligência para a solução da lide e/ ou que aquela foi solicitada, sem obediência aos requisitos estabelecidos em lei, rejeita-se o pedido de conversão do julgamento naquela.

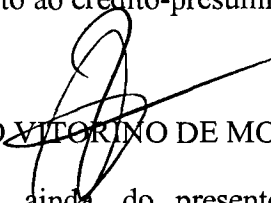
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). HOMOLOGAÇÃO

A homologação de compensação de débito fiscal, efetuada pelo próprio sujeito passivo, mediante a entrega de Dcomp, depende da certeza e liquidez dos créditos financeiros utilizados por ele.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, I) por unanimidade de votos, não reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos-presumido de IPI sobre a) peças de máquinas e de equipamentos; b) insumos utilizados no cultivo de florestas; c) combustíveis para caldeiras e fornos; d) insumos utilizados no picador de cascas; e) custos e despesas com serviços de transportes próprios e/ ou com terceiros pessoas físicas; e, f) produtos importados; e, II) pelo voto de qualidade, não reconhecer o crédito-presumido sobre aquisições de pessoas físicas. Vencidos os Conselheiro Gustavo Kelly Alencar, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López que reconheciam o direito ao crédito-presumido sobre aquisições de pessoas física.


JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS – Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maurício Taveira e Silva, Gustavo Kelly Alencar, Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López.

Relatório

A recorrente acima protocolou, em 20/11/2001 e 29/12/2005, os pedidos de fls. 01 e 360/361, visando ao ressarcimento de créditos presumidos de IPI, nos termos da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, regulamentada pela Portaria MF nº 38, de 27/02/1997, apurados para o período de competência de 01/07/2001 a 30/09/2001, nos valores de R\$ 1.692.893,27 e de R\$ 1.097.465,10, respectivamente, totalizando R\$ 2.790.358,37 (dois milhões setecentos e noventa mil trezentos e cinquenta e oito reais e trinta e sete centavos), cumulados com diversos pedidos/declarações de compensações (Dcomps), protocoladas entre as datas de 09/09/2002 e 29/10/2002, às fls. 119; 125; 129; 133; 135 a 170; 175; 180; 185 e 189.

Com base no Parecer Sefis nº 97/2006, às fls. 569/585, a DRF em Vitória, ES, proferiu o Despacho Decisório à fl. 586, datado de 26/12/2006, de cuja ciência a recorrente foi intimada em 11/06/2007, reconhecendo-lhe o direito ao ressarcimento/compensação de parte do montante solicitado, ou seja, do valor de R\$ 1.288.217,00 (um milhão duzentos e oitenta e oito mil duzentos e dezessete reais), homologando, conseqüentemente, a compensação dos débitos declarados até este limite.

Inconformada com aquela decisão, a recorrente interpôs a manifestação de inconformidade às fls. 717/737, requerendo a sua reforma a fim de que fosse reconhecido o direito ao ressarcimento/compensação integral do montante reclamado, alegando razões que foram assim sintetizadas pela DRJ em Juiz de Fora, MG:

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

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



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

E mais :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A r. decisão ... decidiu por não autorizar a compensação dos insumos utilizados como combustíveis para caldeiras e fornos, quais sejam : óleo combustível Tipo 2 A e Gás Natural Combustível e Hidrogênio.

... o processo produtivo da celulose não se dá sem a presença dos combustíveis...

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

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

Verifica-se, portanto, que os demais produtos, como herbicidas, iscas para formigas, vermiculitas e outros, tem por função proteger o crescimento das árvores... Convém ressaltar que todos estes produtos são consumidos durante o cultivo das árvores." (grifo original)

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

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

Analizada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ indeferiu a diligência solicitada e, no mérito, julgou-a improcedente, conforme Acórdão nº 09-19.485, datado de 29/05/2008, às fls. 759/775, sob as seguintes ementas:

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

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

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

LEGALIDADE. JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA.

1.Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como da legalidade, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado.2.A jurisprudência administrativa e judicial colacionadas não possuem legalmente eficácia normativa, não se constituindo em normas gerais de direito tributário.3.A doutrina

trazida ao processo, não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

DECRETO nº 70.235, de 1972.

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

Discordando dessa decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 780/809, requerendo a sua reforma a fim de que lhe reconheça o direito ao ressarcimento dos valores totais pleiteados, restabelecendo a glosa efetuada e, conseqüentemente, homologadas as compensações de todos os débitos declarados, alegando, em síntese, que tem direito aos créditos presumidos de IPI sobre as aquisições: a) dos bens e materiais que sofreram contatos diretos com o produto industrializado; b) de combustíveis e demais produtos utilizados no cozimento do produto industrializado; c) dos insumos utilizados no cultivo de florestas de eucaliptos; e, d) de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas e não contribuintes do PIS e da Cofins.

Para fundamentar seu recurso voluntário expendeu extenso arrazoadado sobre: a) a natureza dos insumos e bens excluídos pela Fiscalização; b) os bens que sofrem desgastes em face do contato com o produto industrializado; c) os combustíveis e demais produtos utilizados no cozimento da celulose; d) os insumos utilizados no cultivo de florestas de eucaliptos; e, e) as aquisições de pessoas físicas e de não contribuintes do PIS e da Cofins, concluindo, ao final, que, nos termos da legislação do IPI e da Lei nº 9.363, de 1996, tem direito ao crédito presumido de IPI sobre tais aquisições; assim, não há que se falar em glosa de quaisquer valores.

Requeru, ainda que, caso persista alguma dúvida, quanto à existência do crédito e a natureza dos insumos glosados, seja determinada a conversão do feito em diligência, na forma do art. 38 da Lei nº 9.784, 29/01/1999, e do art. 16, IV do Decreto nº 70.235, de 1972.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Preliminarmente, quanto à solicitação de conversão do presente julgamento em diligência, a própria recorrente fundamentou tal pedido de forma condicional, *in verbis*, "caso persista alguma dúvida quanto à existência do crédito e a natureza de insumos dos produtos glosados, na forma do art. 38 da Lei nº 9.784, de 1999, e no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972".

Do exame dos autos, verifica-se que estes foram instruídos com documentos e pareceres suficientes para se verificar a existência ou não dos créditos presumidos de IPI, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, c/c com a legislação do IPI, assim como permitem a identificação dos materiais e insumos glosados pela autoridade administrativa.

Dessa forma, não se vislumbra a necessidade de diligência para verificar ou não o direito de a recorrente ao crédito presumido de IPI sobre os custos glosados nem para identificar a natureza de tais custos.

O Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, IV, assim dispõe, quanto às diligências e perícias, *in verbis*:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...);

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

(...).”

No presente caso, nenhum quesito foi indicado, assim como não houve a indicação do perito, endereço e qualificação profissional.

No mérito, a controvérsia se restringe à glosa de R\$ 1.502.141,37 (um milhão quinhentos e dois mil cento e quarenta e um reais e trinta e sete centavos) do total do ressarcimento pleiteado.

Conforme demonstrado no Parecer Sefis nº 97/2006, às fls. 569/570, as glosas dos créditos presumidos de IPI se referem: a) peças de máquinas e equipamentos, dentre eles, selos mecânicos, trilho guia, braço cortador, prendedor móvel, travessa de peneira e outros; b) insumos utilizados no cultivo de florestas; c) combustíveis para caldeiras e fornos; d) insumos utilizados no picador de cascas; e) serviços de transporte, gastos próprios e/ ou com terceiros, pessoas físicas; f) produtos importados; e, g) matérias primas adquiridas de pessoas físicas.

Em seu recurso voluntário, a recorrente requereu o restabelecimento das glosas para que seja reconhecido o seu direito aos créditos presumidos de IPI sobre: 1) bens que sofrem desgaste em face do contato direto com o produto industrializado e exportado (celulose), discriminados às fls. 792/793; 2) produtos utilizados no cozimento da celulose, discriminados à fl. 793. 3) insumos para o cultivo de florestas de eucaliptos, discriminados à fl. 793; 4) combustíveis e demais produtos utilizados no cozimento da celulose e energia elétrica; e, 5) matérias primas e serviços adquiridos de pessoas física e de não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins.

A Lei nº 9.363, de 1996, que instituiu o crédito presumido do IPI, para o ressarcimento do valor do PIS/Pasep e Cofins, como incentivo fiscal às empresas produtoras e exportadoras de produtos industrializados, assim dispõe, *in 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 n.ºs. 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

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

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

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

(...).

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

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

Art. 5º. A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente."

Já o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, que analisou o artigo 66 do RIPI, de 1979, atual art. 164 do RIPI, de 2002, assim dispõe:

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

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

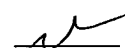
10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. A expressão "consumidos" ... 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 ... as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

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



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 RIPI/79.”

Complementarmente, o PN CST nº 181, de 1974 assim definiu:

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

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

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

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

13. ... 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.

De acordo com estes dispositivos, em relação ao item “a”, ou seja, os custos com bens que sofrem desgaste **em face do contato direto** com o produto industrializado e exportado (celulose), de fato, geram créditos presumidos do IPI.



Contudo, ao contrário do alegado pela recorrente, em relação ao item 1 - bens que sofrem desgaste direto em face do contato com o produto - a planilha elaborada por ela própria, às fls. 792/793, contendo a discriminação dos bens, o local onde são utilizados e suas utilizações, comprova que tais bens **não sofrem contato direto** com o produto industrializado por ela. Segundo aquela planilha, facas do picador, peneiras de cascas, contra-facas, correntes, segmentos dentados, emendas, porcas sextavadas, palhetas de volante, parafusos, parafusos sextavados, travessas de peneiras, parafusos pallmann, prendedores móveis, trilhos/guias, amortecedores, guias, expulsos/prendedores, buchas, braços de corte de arame; gaxetas, polias/batentes, calcários calcíticos e britados são utilizados no pátio de madeira, nos picadores de toras e de cascas, nas amarradeiras, nas empilhadeiras, nos transportadores de fardos, nas cortadeiras, na estação de tratamento de água (ETA) e nas caldeiras. Nenhum deles integram o processo de produção da celulose e/ ou mantém contato direto com ela durante seu processo produtivo.

Quanto ao item 2 - produtos utilizados no cozimento da celulose - discriminados na planilha à fl. 793, também elaborada por ela, se integram à celulose nem mantém contato direto com ela durante seu processo produtivo. Aliás, conforme ela própria informou, são utilizados nas caldeiras para geração de vapor e/ ou energia.

Já em relação ao item 3 - os insumos utilizados no cultivo de florestas de eucaliptos - conforme ela própria reconheceu, fazem parte de sua atividade agrícola e não de sua atividade industrial.

No item 4 - custos com óleo combustível e energia elétrica - as questões de mérito suscitadas ficaram prejudicadas por se tratar de matéria já sumulada pelo Segundo Conselho de Contribuintes, devendo aplicar ao presente caso, a Súmula nº 12 que assim dispõe, *in verbis*:

“Súmula 12. Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Por ultimo, o item 5 - aquisições de pessoas físicas e de não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, transcrito anteriormente restringe o benefício fiscal ao “ressarcimento de contribuições [...] incidentes nas respectivas aquisições”. O legislador referiu-se ao PIS e à Cofins incidentes sobre as operações de vendas faturadas pelos fornecedores para as empresas produtoras/exportadoras, ou seja, nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelos fornecedores não sofreram a incidência daquelas contribuições, não há como enquadrá-las naquele dispositivo legal.

Há entendimentos, defendendo que o incentivo alcançaria todas as aquisições, inclusive as que não sofreram incidência das referidas contribuições. Contudo, o fato de o crédito presumido visar à desoneração de mais de uma etapa da cadeia produtiva não autoriza que se interprete extensivamente a norma, concedendo o incentivo a todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte, independentemente, de tais contribuições terem sido pagas ou não na etapa anterior.

Alfredo Augusto Becker, ao se referir à interpretação extensiva, assim se manifestou:

“... na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, o intérprete constata que o fato por



ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha.”

Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN, quando se trata de incentivo fiscal. Assim, não há como ampliar o disposto no art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, que limita expressamente o incentivo fiscal ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições do produtor exportador, não o estendendo a todas as aquisições da cadeia comercial do produto.

Portanto, se na etapa anterior da cadeia produtiva dos insumos não houve o pagamento de PIS e de Cofins, o ressarcimento tal como foi concebido não alcança tais insumos. Se assim não fosse, não haveria necessidade de a norma especificar que se trata de ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, ou, o que dá no mesmo, incidentes sobre as aquisições da empresa produtora/exportadora.

Esse entendimento é reforçado pelo fato de o art. 5º daquela lei prever o imediato estorno das parcelas do incentivo a que faz jus o produtor/exportador quando houver restituição ou compensação da contribuição para o PIS e Cofins pagas pelo fornecedor de matérias-primas na etapa anterior, ou seja, o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedores que obtiveram a restituição ou a compensação dos referidos tributos.

Havendo imposição legal para estornar as correspondentes parcelas de incentivos na hipótese em que as contribuições pagas pelo fornecedor lhes foram, posteriormente restituídas, não se pode utilizar, no cálculo do incentivo, as aquisições em que estes mesmos fornecedores não arcaram com os tributos incidentes nas vendas dos respectivos insumos.

Ressalte-se, ainda, que a norma incentivadora também prevê, em seu art. 3º, que a apuração da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem serão efetuadas, nos termos das normas que regem a incidência das contribuições para o PIS e Cofins, tendo em vista os valores constantes das respectivas notas fiscais de venda emitidas pelo fornecedor dos insumos ao produtor/exportador.

A vinculação legal da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que devem ser consideradas, no cálculo do incentivo, somente as aquisições de insumos que sofreram a incidência direta das contribuições. A negação dessa premissa tornaria supérflua a disposição do art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996, contrariando o princípio elementar do direito que prega que a lei não contém palavras vãs.

Quanto à homologação da compensação de débitos fiscais vencidos com créditos financeiros contra a Fazenda Nacional, a Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, assim dispõe, *in verbis*:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”.(Redação dada pela MP nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

“§ 1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados”.(Redação dada pela MP nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

§ 2º. A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Redação dada pela MP nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

(...).”

Conforme se verifica deste dispositivo legal, a compensação, mediante a entrega de Dcomp pelo contribuinte, assim como a sua homologação, depende da certeza e liquidez dos créditos financeiros nela declarados.

No presente caso, conforme demonstrado, a recorrente não dispunha dos créditos financeiros reclamados e utilizados por ela nas Dcomps, objeto deste processo administrativo.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao presente recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida.


JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS