



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10783.902105/2006-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-007.132 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2019  
**Recorrente** ARACRUZ CELULOSE SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Ano-calendário: 2000

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI DA LEI N 9.363/96. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PARA O CULTIVO DE MADEIRA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicáveis na apuração do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 são os mesmos daqueles definidos na legislação do IPI. Portanto, o conceito de insumo não é largo o bastante para abranger os insumos utilizados no cultivo de madeira, visto que o cultivo de madeira é processo de produção típico da atividade extrativista primária, e não da atividade industrial.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI DA LEI N 9.363/96. AQUISIÇÃO DE MADEIRA DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E DA COFINS E OS GASTOS COM O TRANSPORTE. SÚMULA STJ Nº 494

Devem ser admitidos créditos presumidos de IPI sobre aquisição de madeira de pessoas físicas e de pessoas jurídicas não contribuintes de PIS e COFINS e os correspondentes gastos com seu transporte, nos termos da Súmula STJ nº 494.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento para afastar as glosas referentes as aquisições de madeira de pessoas físicas e jurídicas e os correspondentes gastos com seu transporte. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D Oliveira (Relator), Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen que também deram provimento para afastar as glosas referentes aos bens em cuja coluna "motivo da glosa" consta "1-Florestal". Designado para o voto vencedor o Conselheiro Marco Antônio Marinho Nunes.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira – Relator

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

## Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de pedido de ressarcimento, onde a empresa requer o ressarcimento do saldo credor de IPI acumulado ao final o 4º trimestre de 2002.

Em 30/07/2003 a contribuinte envia o PER/DCOMP 31752.95077.300703.1.3.01-1205, onde informa ter um saldo credor acumulado ao final do 4º trimestre de 2002 no valor de R\$ 5.754.449,53. Este saldo credor era composto de créditos básicos e crédito presumido da lei 9.363/96.

Nesta ocasião o contribuinte pretendia compensar o alegado crédito com um débito de CSLL, período de apuração 2º trim/2003, no valor de R\$ 5.000.000,00.

Apresentou em 08/05/06 o PER/DCOMP 07748.16603.080506.1.7.01- 1603, pretendendo compensar débito de CSRF, período de apuração 2º quin/mar/2006, no valor de R\$ 383.694,99 e débito de IPI, período de apuração mar/2006, no valor de R\$ 292.372,55.

Ocorre que a mesma contribuinte já havia solicitado o ressarcimento do mesmo crédito através dos processos 13770.000143/2003-01 e 13770.000144/2003-48.

No processo 13770/000143/2003-01. protocolizado em 17/03/2003, era solicitado o ressarcimento do crédito presumido de trata a portaria MF nº 38/97 ( reguladora da lei 9.363/96) referente ao mesmo período solicitado no PERD/DCOMP 31752.95077.300703.1.3.01-1205. O valor solicitado, originalmente, neste processo era de R\$ 5.366.026,16.

Tal ressarcimento foi objeto de pedido complementar, o que elevou o valor solicitado para R\$ 6.636.721,17 (fl. 187 do processo 13770.000143/2003-01).

No processo 13770.000144/2003-48, também protocolizado em 17/03/2003, era solicitado o ressarcimento do saldo credor de IPI composto de crédito básico.

Tal crédito, no valor de R\$ 249.018,16, também se referia ao mesmo período solicitado no PER/DCOMP mencionado acima.

Como os dois processos mais antigos tratavam de créditos referentes ao mesmo período de apuração e este processo versava sobre o crédito solicitado nos dois anteriores, foi feita ajuntada dos processos.

A seguir foi proferida decisão em cada um dos três processos. Nos processos 13770.000143/2003-01 e 13770.000144/2003-48 foram emitidos despachos decisórios que versavam respectivamente sobre o direito ao ressarcimento do saldo credor relativo ao crédito básico e do crédito presumido. A decisão proferida no processo 10783.902105/2006-92 tratou apenas da homologação parcial da compensação pretendida, fazendo menção aos valores deferidos nos processos anteriores.

Com a emissão de despacho decisório nos três processos a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em cada um deles separadamente. Nos dois primeiros, que serão relatados abaixo, fez sua defesa de mérito. Neste, onde a

decisão apenas versou sobre compensação, se limitou a solicitar a suspensão do processo pois a manifestação de inconformidade havia sido apresentada naqueles.

Durante os trabalhos de auditoria, foi efetuada uma visita técnica ao • parque industrial da empresa com o objetivo de conhecer o processo produtivo da pasta química de madeira não conífera, à soda ou ao sulfato, branqueada — Celulose, classificada na posição 47.03.29.00 e tributada à alíquota zero.

A fundamentação da fiscalização para as glosas efetuadas em ambos os processos (13770.000143/2003-01 e 13770.000144/2003-48) é, basicamente, a mesma: inclusão, seja como crédito básico seja no cálculo do crédito presumido, de valores referentes a aquisições de insumos que, pela sua natureza ou destinação, não poderiam ser conceituados como matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME).

Os Pareceres Sefis n.º 001/2008 (fls. 364/369 do processo 13770.000144/2003-48) e 12/2008 (fls. 188/199 do processo 13770.000143/2003-01), exarado pela Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES concluíram que :

*... para que determinado inswno possa ser considerado como matéria-prima ou material intermediário, em sentido amplo, deve satisfazer cumulativamente aos seguintes requisitos*

*a. Devem ser consumidos (assim entendido, além do consumo normal, também o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas) em decorrência de unia 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. "*

A DRF/Vitória/ES enumerou resumidamente, nos pareceres, as exclusões efetuadas durante os trabalhos de verificação e a motivação de cada uma delas. Todas os produtos abaixo relacionados referem-se à exclusões que deveriam ser feitas no cálculo do crédito presumido. No que refere ao crédito básico, a fiscalização menciona apenas os produtos da letras "b", "c", "d" e "g". Segue a relação dos tipos de produtos que foram excluídos, seguidos da motivação de sua exclusão:

*"a)Produtos utilizados na área florestal: tais como herbicidas. fertilizantes, fungicida, nuonofosfato de amônia, ácido indolil butirico, nitrato de potássio vernniculila, isca formicida, ele. Tais i nsumos não podem ser consider dos no cálculo do crédito presumido, tendo em vista tratar-se de atividade extralivisla primária e não de operação industrial de produção de celulose a que se dedica a empresa;*

*b)Produlos utilizados como partes e peças de maquinas e eguupanuelllos : tais como parafusos, porcas, selos lnecañicos, arruelas, nnolas, prendedores. cabo de selagem, ele.. Cano visto acima, os produtos que se enquadram como parles de peças de máquinas e equipamentos não podem ser caraelerizados como MP, PI e ME. Alguns como molas e amortecedores, além de serem parles e peças de maquinas e equipamentos, não entram em contato direto com o produlo, contrariando ditas premissas do parecer norinalivo. Já os paraísos, porcas e arruelas, mesmo quando entrain em contato com o produlo e possam sofrer desgaste devido a este contato, a função deles não e se desgastar a partir deste contato, unas simplesmente a montagem do equipamento, e assim, este desgaste deve ser considerado como originário de sua utilização normal e não por ação • direta sobre o produto, que seria o caso de unia lixa, por exemplo, cuja a função é se desgasta?- pelo contato direto com o produto;*

c) *Produtos utilizados no picador de casca : tais como Corrente Estampada, Faca do Picador de Casca, Contra faca, Pente, Peneiras, Correias, Lâmina Desgaste Saída, Lâmina arrastadora, Placa de Cobertura da Faca, Segnenlo Dentado. As cacas da madeira são utilizadas como combustível complementar ria fábrica de celulose. Estes itens são utilizados em linha industrial específica que destina eslas cascas de madeira para a produção de energia. Como combustível não é considerado no cálculo do crédito presumido, não podem, tampouco, serem considerados os insumos utilizados na sua linha de produção,*

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

e) *Produtos utilizados como combustíveis para caldeira e fornos : tais como Cavacos\_APM, Calcário Calcílico, Óleo Combustível Tipo 2A, Gás Natural, Hidrogênio. Utilização vedada, por se tratar de fonte de energia térmica para o sistema;*

f) *Produtos utilizadas no laboratório, tais como Tisulfato de Sódio, Nitrogênio Ultra Puro 99, 99%, ele. Os produtos utilizados nas análises químicas e físicas feitas depois do produto acabado, coro intuito de analise de suas propriedades, não fazem parte do processo produtivo da empresa, não se enquadrando assino cano MP, PI e ME;*

g) *Produtos que não entram em contato direto cone a produção, tais como Rolos, Roletes, Braço Peneira Cavaco, ele. Como visto no parecer normativo, somente podem ser considerados intermediários os produtos que se desgastarann devido ú ação direta na produção, o que não ocorre no presente caso;*

h) *Produtos com vida útil maior que um ano, tais como Coneclor flangeado, Grelha cilíndrica, ele. Os produtos que possuem vida útil maior que um ano devem ser imobilizados, não podendo ser considerados produtos intermediários na produção.*

i) *Material de consumo e manutenção, tais cano Óleos de Corrente de Moto Serra, Calcário, etc. Estes produtos tem como função simplesmente a manutenção de maquinas e equipamentos, como lubrificação, limpeza, etc., não se enquadrando no conceito de MP, PI e ME;*

j) *Produtos importado, tais como Antraquinosa, Pino de cisalhamento, etc. O art. 1º da Lei 9363+96 determina que somente serão utilizados no cálculo do crédito presumido os valores correspondentes as aquisições no mercado interno de MP, PIeME;*

k) *Aquisição de serviço, tais como frete de madeira própria e de fomento. No presente caso, a única coisa que se está adquirindo e o serviço de frete, pois o produto já pertence ao contribuinte, e serviço não pode ser considerado IIP, PI e ME*

l) *Aquisição de Pessoa Física e Cooperativas, tais como no caso da Madeira. A utilização de aquisições de não contribuinte de PIS e COFINS é vedada. "*

Sobre o item "l", acima, informa a DRF que, no que se refere às exclusões das aquisições de pessoas físicas e outras não sujeitas ao Pis/Pasep e Cofins, o art. 2º §2º da IN SRF n.º 23, de 1997 seria suficiente para embasar a glosa, mas entendeu ser

conveniente reproduzir quase integralmente o Parecer PGFN/Cat n.º 3.092, de 2002, pois, segundo seu entendimento, o mesmo "*versa com peculiar qualidade acerca do tema ...*".

No que tange ao crédito presumido, a fiscalização informa não ter apurado divergências entre o valor informado e o apurado referentes à receita de exportação e à receita operacional bruta. Ao final foi apurado no trimestre um valor de crédito presumido de R\$4.521.831,43.

Relativamente aos créditos básicos, o valor das glosas monta R\$ 14.529,69 e encontra-se especificado no demonstrativo "PRODUTOS DE CRÉDITOS NÃO ACEITOS", fls. 360/362 do processo 13770.000144/2003-48.

Ainda no que se refere aos créditos básicos, informa a fiscalização que foi glosado o valor de R\$ 2 31304,46, alusiva ao valor escriturado no 1º decêndio de outubro de 2002 que, segundo texto da nota fiscal, se trata de "ajuste de Regime de Drawback Verde- Amarelo" (fls. 02 e 14 do processo 13770.000144/2008-48), não tendo tal valor a natureza de MP, PI ou ME.

Computadas as exclusões, resultou um valor de crédito básico a ressarcir de R\$ 211.184,01.

A soma dos valores deferidos nos dois processos, referentes ao crédito básico e ao crédito presumido, resultou em um total a ressarcir de R\$ 4.733.015,44.

Os Despachos Decisórios proferidos nos processos 13770.000143/2003-01 (fls. 200) e 13770.000144/2003-48 (fls. 370) acataram os respectivos pareceres deferindo parcialmente os pleitos formulados, reconhecendo o direito creditório no valor legitimado pela auditoria (R\$ 4.733.015,44 = R\$4.521.831,43 + R\$ 211.184,01).

O Despacho Decisório proferido neste processo (10783.902105-2006-92), fls. 185, acatou o parecer emitido pelo SEFIS e homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido nos dois processos acima mencionados.

Foram efetuados os procedimentos inerentes às compensações ple2ada: , restando saldo devedor, sendo formalizado o processo 10783.903300/2006-30, apensado a este, para administração no sistema SIEF destes débitos não compensados.

Intimado das decisões em 21/07/2008, o contribuinte apresentou, em 20/08/2008, manifestação de inconformidade nos processos 13770.000143/2003-01 e 13770.000144/2003-48 (fls. 238/267 e 205/425, respectivamente), nas quais, em resumo, argumenta que:

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

A seguir a interessada passa a discorrer, em ambas as manifestações, sobre r~ a "*natureza de insumos dos bens excluídos pela fiscalização do creditamento de IPL*", argumentando que:

*... mesmo aqueles produtos que não integram o novo produto, mas sejam consumidos no processo de produção, podem ser creditados. Dessa forma, resta claro que todos os recursos utilizados na produção cio produto final, isto é, os insimo.s em geral, são passíveis de creditamento de IPI*



*Neste contexto, faz-se absolutamente necessária afixação do correto conceito de insumo, pasto que dele é que surgem as conclusões sobre a necessidade de reforma do despacho decisório.*

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

Para concluir sobre o conceito de insumo, a reclamante traz uma definição do termo de autoria de Maria Helena Diniz e outra retirada do Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea - Academia de Ciências de Lisboa que, segundo seu entendimento vem a • corroborar suas assertivas.

Prosseguindo no mesmo tópico, a empresa apresenta, no processo referente ao crédito básico, duas listagens onde enumerou os produtos que *"sofrem desgaste direto em face do contato com o produto "*, os produtos *"utilizados no cozimento "*. No processo referente ao crédito presumido, além das listagens acima, também apresentou uma terceira, enumerando os produtos relacionados ao *"cultivo de florestas de eucaliptos "* apontando a utilização de cada um deles.

No tocante ao crédito básico seu único argumento pode ser resumido no seguinte trecho:

*"...a própria jurisprudência superior acima acostada não restringe o creditamento às hipóteses isoladas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, e sim o concebe de fornecer mais abrangente através do conceito de insumo °.*

O seu argumento, no que se refere ao crédito presumido, não difere em nada do exposto acima. A única diferença é que a sua argumentação passa a se apoiar em soluções de consulta que expressam entendimento sobre a conceituação de "insumo" relativamente à legislação que trata do PIS e da COFINS não-cumulativos.

O trecho abaixo deixa bem claro o entendimento que a manifestante quer ver aplicado ao caso:

*"... as Soluções de Consulta acima dispostas não nos remetem à outra conclusão senão a de que insumo corresponde a tudo aquilo que contribui para o processo produtivo de determinado produto e não somente aquelas MP, PI e ME que integram ao produto. "* Encerrada a sua argumentação sobre o que entende deva ser considerado insumo, passa a discorrer sobre os tipos de bens e produtos que utiliza em seu processo produtivo, apresentando argumentos na intenção de demonstrar que estes se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. Neste ponto tem a intenção de demonstrar que mesmo que não seja aceito que o conceito de insumo acima exposto, ainda assim teria direito à inclusão dos produtos no cálculo pois, como dito, os mesmos se enquadrariam no conceito de matéria-prima e material intermediário.

Tais bens, como já mencionado anteriormente, foram separados em três listagens que enumeram os produtos que *"sofrem desgaste direto em face do contato com o produto "*, os produtos *"utilizados no cozimento "* e os relacionados ao *"cultivo de florestas de eucaliptos"* apontando a utilização de cada um deles. Lembrando que no tocante ao crédito básico a argumentação, apesar de ser a mesma, se restringe aos dois primeiros tipos de produtos.

Passou então a discorrer sobre cada um dos títulos relacionados nas três listagens mencionadas, alegando em resumo que :

*... 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 — que vai desde o plantio das árvores, passando pelo procedimento de corte, de picagem de madeira, de cozimento desta, dentre outras.*

*... a cadeia produtiva se compõe do (sub) processo de plantio, eido produto alvo é a madeira advinda da árvore; do (sub) processo de corte e picagem, eido 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 fina de que essa cortasse as foras 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 subprodutos, como por exemplo, a travessa da peneira, que apoia a peneira de cascas que teia contato com a árvore, a porca sextavada ... e todos aqueles relacionados na tabela acima **são insumos da celulose, e como tal geram direito ao creditamento em questão.***

*Vejam-se as funções dos insumos erroneamente excluídos do creditamento:*

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

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

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

*Destes exemplar, pode-se delinear porque a Requerente deve ser ressarcida pela compra dos referidos materiais — face ao desgaste daqueles em decorrência do contato direto com o produto...*

*Convém ainda ressaltar que os referido., bens excluídos sofrem desgaste periódico...*

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

*... insta esclarecer que o cozimento consiste em submeter os cavacos (madeira picada) a uma ação química do licor branco forte (soda caustica mais sulfeto de sódio) e do vapor d'agua no digestor a função de dissociar a lignina existente entre a fibra e a madeira. As fibras liberadas são, na realidade, a celulose industrial.*

*O digestor é um vaso de pressão, com altura aproximada de 57 metros, onde os cavacos e licor branco forte são introduzidos continuamente pela parte superior.*

*Após a lavagem, a celulose é retirada do digestor, sendo em seguida submetida a outra operação de lavagem dos difusores, para então ser depurada. A depuração consiste em submeter a celulose industrial à ação de peneiramento...*

*Após essa operação, a celulose, , e submetida a um processo de branqueamento, que consiste em tratá-la coa peróxido de hidrogénio, dióxido de cloro, oxigénio e soda cáustica em cinco estágios diferentes, com seus respectivos filtros lavadores.*

*... justamente para o funcionamento das referidas caldeiras é que se faz necessário o uso de elementos químicos para o tratamento da água das caldeiras, bem como o uso de combustíveis.*

*... para realizar o cozimento, ..., é essencial a utilização da água tratada quimicamente e de combustíveis.*

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

*... o processo produtivo da celulose, ..., tem em sua fase inicial o cultivo e corte de árvores que serão utilizadas para produção da celulose.*

*... o processo começa com o plantio de sementes em estufas, passando pelo ..., o crescimento das árvores, culminando com o corte destas.*

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

*... os demais produtos,, como herbicidas, iscas para formigas, vermiculitas e outros, tem por função proteger o crescimento das árvores... Convém ressaltar que todos este produtos são consumidos durante o cultivo das árvores.*

*Demonstrado que o cultivo de árvores é parte do processo produtivo da celulose, as matérias primas e os produtos intermediários utilizados neste processo também geram créditos de IPI (negritos e sublinhados do original)*

Na manifestação em que rebate as exclusões efetuadas no cálculo do crédito presumido alega que relativamente às exclusões das aquisições de pessoas físicas e de não; contribuintes do Pis/Pasep e da Cofins não é este "o entendimento já pacificado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça", colacionando a jurisprudência que entendeu corroborar suas razões de defesa.

No processo que relacionado ao ressarcimento do saldo composto pelo crédito básico traz, como ponto de discordância, sua razões de inconformidade referentes à exclusão dos créditos decorrentes de ajuste de regime de "drawback", argumentando que o indeferimento de tais valores "se baseia na suposta impossibilidade das mercadorias que deram ensejo a esses valores constituírem MP, PI ou ME e na pretensa ilegitimidade do procedimento adotado pela ora Impugnante ao compensar os valores anteriormente pagos a título de IPI.

Argumenta a seguir que o IPI creditado foi efetivamente pago e que os produtos mencionados foram empregados no processo produtivo, não havendo qualquer irregularidade no procedimento adotado. Conclui que em razão do exposto teria direito de se creditar na escrita fiscal, como fez, dos valores correspondentes. • Ao longo das duas manifestações, a requerente reproduz fragmentos de jurisprudências administrativa e judicial, assim como alguma doutrina, que considera ampararem o seu entendimento.



A requerente solicita a reforma do despacho decisório, para que não sejam excluídos do creditamento do IPI no crédito presumido ou glosados no crédito básico os valores referentes a todos os produtos e serviços cuja compensação não foi homologada. vez que, como cabalmente demonstrado, também são insumos de sua produção.

Finalmente, a requerente *"pugna pela realização de diligência para confirmar a utilização de todos os insumos excluídas do creditamento em epígrafe ao longo do processo produtivo"*.

É o relatório."

Em 17/11/09, a DRJ em Juiz de Fora (MG) julgou parcialmente procedentes as manifestações de inconformidade apresentadas em sede do presente e dos processos administrativos n.º 13770.000143/2003-01 e 13770.000144/2003-48, tendo sido proferida uma única decisão, por meio do Acórdão n.º 09-27.146, o qual foi assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI n.º 9.363, de 1996.

1.A conceituação de insumos (MP, PI e ME) são as constantes da legislação do IPI e não a definição semântica do termo. 2. Não integram a base de cálculo do crédito presumido sob a forma de insumos utilizados no processo produtivo, unia vez que não revestem a condição de matériaprima ou produto intermediário, nos termos da legislação de regência: as partes e peças de máquinas e equipamentos, inclusive as partes e peças do picador de casca, pois, além de serem partes e peças de máquinas e equipamentos, não entram em contato direto com o produto; os produtos com vida útil maior que um ano, por pertencerem ao ativo permanente; os combustíveis para caldeiras e fornos. uma vez que não se revestem da condição de matéria-prima ou produto intermediário; os insumos utilizados no cultivo das florestas, atividade primária que antecedente ao processo de industrialização da celulose; os produtos utilizados para tratamento (desmineralização) da água da caldeira, os produtos utilizados no laboratório para controle de qualidade dos produtos acabados, bem como o material de consumo e manutenção; 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 Cotins.

INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

1. A conceituação de insumos (MP, PI e ME) são as constantes da legislação do IPI e não a definição semântica do termo. 2. Não dão direito ao crédito do imposto os insumos utilizados no processo produtivo, unia vez que não revestem a condição de matéria-prima ou produto intermediário, nos termos da legislação de regência: as partes e peças de máquinas e equipamentos, inclusive as partes e peças do picador de casca, pois, além de serem partes e peças de máquinas e equipamentos, ; não entram em contato direto com o produto; os produtos com vida útil maior que um ano, por pertencerem ao ativo permanente; os combustíveis para caldeiras e fornos, uma vez que não se revestem da condição de matéria-prima ou produto intermediário.

OPERAÇÕES COM SUSPENSÃO DO IPI. DESCUMPRIMENTO DA CONDIÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

O contribuinte poderá se creditar do imposto pago em decorrência do descumprimento de condição de suspensão, desde que a operação se refira a produtos que se enquadrem no conceito de MP, PI e ME.

PAGAMENTO EM DUPLICIDADE DO IPI. DIREITO AO CRÉDITO.

O pagamento em duplicidade do Imposto sobre Produtos Industrializados não gera direito a crédito na escrita fiscal, relativamente ao valor pago a maior. Eventual excesso

de pagamento poderá ser reavido pelo contribuinte via pedido de restituição em espécie ou via DCOMP.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002 LEGALIDADE. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA 1.Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como da legalidade, competindo, i ► o 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: 01/01/2003 a 31/03/2003 DECRETO n.º 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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que discorre sobre o conceito de insumos para fins de IPI, descreve o processo produtivo, traz quadro com o papel desempenhado por diversos insumos que informa terem contato direto com o produto final, dispõe sobre a etapa industrial do cozimento da celulose e o cultivo das florestas e os insumos aplicados, do direito ao crédito de compras de pessoas físicas e jurídicas não contribuintes e de pagamentos em duplicidade e, por fim, pleiteia a realização de diligência.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Despacho Decisório, instruído pelo Parecer SEFIS n.º 23/08, homologou parcialmente as compensações de créditos básicos e presumidos de IPI (art. 1º da Lei n.º 9.363/96).

Os respectivos Pedidos de Ressarcimento (PER), parcialmente deferidos, são tratados nos apensos n.º 13770.000143/2003-01 (Parecer SEFIS n.º 12/2008, créditos presumidos de IPI) e 13770.000144/2003-48 (Parecer SEFIS n.º 01/2008, créditos básicos). Também se encontra apensado o processo n.º 10783-903.300/2006-30, onde são controlados os débitos que restaram em aberto.

Foram glosados créditos básicos e presumidos, porque concluiu-se que não se enquadravam no conceito de matéria-prima (MP) e material intermediário (MI) ou, de forma mais genérica, de insumos, previsto no inciso I do art.147 do Decreto n.º 2.637/98 (RIPI/02) e PN CST n.º 65/79.

Passo ao exame dos argumentos de defesa.

## **Mérito**

### **O conceito de insumos da recorrente**

No tópico “*III - Da natureza de insumos dos bens excluídos pela fiscalização do creditamento de IPI*” do recurso voluntário, expõe seu conceito de insumos, a partir de sua leitura do inciso I do art. 147 do RIPI/98, explorando a parte final do dispositivo:

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

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

(. . .)” (g.n.)

Traz as Soluções de Consulta n.º 176/07, que trazem conceito de insumos, não obstante versarem sobre PIS/COFINS e doutrina.

Invoca as normas de interpretação do art. 110 do CTN para sustentar um conceito mais abrangente de insumos, destacando que também devem ser incluídos no rol de insumos o material de consumo, manutenção e serviços vinculados à produção.

E assim sintetiza o conceito de insumos:

“18. Com efeito, entende-se por insumo toda e qualquer matéria prima, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final.”

Fundado neste preceito, apresenta quadro exemplificativo, contendo bens que entende que estão compreendidos entre as PA e MI:

BENS QUE SOFREM DESGASTE DIRETO EM FACE DO CONTATO COM O PRODUTO		
INSUMO	ÁREA DE APLICAÇÃO	UTILIZAÇÃO
FACA DO PICADOR HH -700 KWK	PÁTIO DE MADEIRA	CORTE DE CASCAS
PLACA DE COBERTURA DE FACA	PÁTIO E MADEIRA	FIXA AS FACAS DO ROTOR DO PICADOR DE CASCAS
PENEIRA PARA PICADOR DE CASCAS	PICADOR DE CASCAS	SELECIONA O TAMANHO DAS CASCAS CONSUMIDAS
CONTRA-FACA DES. 3153/63-M3-59167 ARCEL	PICADOR DE CASCAS	CORTA CASCAS P/ CALDEIRA DE FORÇA
FACA DO PICADOR DE CASCA DES. 3153-M3-59166 ARCEL	PICADOR DE CASCAS	CORTA CASCAS P/ CALDEIRA DE FORÇA
SEGMENTO DENTADO	PICADOR DE CASCAS	ARRASTA O ALIMENTADOR DE CASCAS PARA PICAGEM DE CASCAS
CORRENTE	PICADOR DE CASCAS	UTILIZADO NA MESA DE CARGA P/ ARRASTAR RESÍDUO
EMENDA	PÁTIO E MADEIRA	TRANSPORTADORES DE CORRENTES
PORCA SEXTAVADA	PICADOR DE TORAS	FIXA A FACA DO PICADOR DE TORAS
PALHETA DO VOLANTE PICADOR	PICADOR DE TORAS	IMPULSIONA OS CAVACOS PARA O CICLONE
PARAFUSO	PICADOR DE TORAS	FIXA AS PALHETAS
PARAFUSO SEXTAVADO	PICADOR DE TORAS	FIXA A PLACA DE IMPULSÃO DO DISCO DO
		PICADOR
TRAVESSA DE PENEIRA	PICADOR DE TORAS	APOIA A PENEIRA DE CASCAS
PARAFUSO PALLMANN	PICADOR DE TORAS	FIXA A FACA DO PICADOR DE CASCAS
PRENDEDOR MÓVEL	AMARRADEIRAS	PRENDE O ARAME NA UNIDADE DE TORÇÃO
TRILHO/GUIA	AMARRADEIRAS	GUIA DO ARAME
AMORTECEDOR	EMPILHADOR	USADO NOS EMPILHADORES DE FARDOS
GUIA	UNITILIZADORES	GUIA DE ARAME
EXPULSOR/PRENDEDOR	TRANSPORTADORES DE FARDOS	AMARRADEIRAS E UNITILAZORAS

BUCHA	CORTADEIRA	USADAS NO VIBRADOR DE FOLHAS DAS CORTADEIRAS
BRAÇO DE CORTE DE ARAME	AMARRADEIRA	AUXILIA NO CORTE DO ARAME
GAXETA	ABP'S AAP'S	SELAGEM DOS ALIMENTADORES DE ALTA E BAIXA PRESSÃO
POLIA/BATENTE	CORTADEIRA	USADAS NO VIBRADOR DE FOLHAS DAS CORTADEIRAS
CALCAREO CALCITICO CACO 3>90%	E.T.A	QUEIMADO JUNTO COM A CASCA
CALCÁREO BRITADO 01X03 MM	CALDEIRA	QUEIMADO JUNTO COM A CASCA
<b>PRODUTOS UTILIZADOS NO COZIMENTO</b>		
LEWATIT MONOPLUS M 500	CALDEIRAS	TRATAMENTO DE ÁGUA DA CALDEIRA
LIQ. INIBIDOR DE CORROSÃO	CALDEIRAS	PROTEGE OS CUBOS DA CORROSÃO
<b>INSUMOS PARA O CULTIVO DE FLORESTAS DE EUCALIPTOS</b>		
FERTILIZANTE MIN. SULF. AMONIO-PO EMB. 50KG	SILVICULTURA	ADUBAÇÃO DE FLORESTAS
ISCA FORM. MICRO-GRAN. PAC. 500GR.	FLORESTAS	COMBATE A FORMIGA
ISCA FORMICIDA MICRO-GRAN.	FLORESTAS	COMBATE A FORMIGA
HERBICIDA A BASE DE GLIFOSATO - ROUND-UP	FLORESTAS	COMBATE A ERVAS DANINHAS
FERTILIZANTE MIN. SULF. AMONIO-PO EMB. 50KG	SILVICULTURA	ADUBAÇÃO DE FLORESTAS
FERTILIZANTE MIN. NPK063006 MIST. GRANULOS	FLORESTA	ADUBAÇÃO DE PLANTIO
VERMICULITA FINA PLANTMAX	VIVEIRO	PRODUÇÃO DE MUDAS

### Exame do conceito de insumos por este relator

O benefício fiscal em debate destina-se a produtores-exportadores e tem como objetivo desonerar as exportações de PIS e COFINS, ressarcindo o beneficiários dos correspondentes valores, por intermédio da concessão de crédito presumido do IPI, nos termos



da Lei n 9.363/96 – no ano de 2000, ainda não vigia a Lei n 10.276/01, que trouxe critério alternativo para cálculo do crédito presumido do IPI:

“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.**” (g.n.)

Diz o parágrafo único que deve ser adotado o conceito de MP, PI e ME da legislação do IPI, pelo que novamente transcrevo o inciso I do art. 147 do RIPI/98:

“Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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

(. . .)” (g.n.)

A parte final do inciso I é o núcleo da controvérsia e foi assim interpretada pela RFB (PN CST nº 65/79):

“( . . )

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.**

(. . .)

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.

(. . .)

10.1. 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 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 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.**

(. . .)" (g.n.)

É cediço que as doutrinas contábil e financeira incluem no conceito de insumos elementos que não podem ser considerados no rol das MP e MI, para fins de IPI.

Assim também o fazem, ainda que em menor grau, as legislações do IRPJ e de PIS e COFINS (vide decisão do STJ no Resp 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, e PN COSIT 05/18).

Para fins de IPI, primeiro, há que se classificar como MP ou MI; segundo, ter contato físico direto com o produto em fabricação; e terceiro, integrar ou ser consumido no processo fabril.

Especificamente acerca do consumo na fabricação, importante destacar, notadamente para o que está em comento, que o PN CST nº 65/79, no item 10.2, dispõe que não se exige que o bem seja "imediate e integralmente" consumido, porém que tenha contato direto com o produto.

Entretanto, em sentido contrário, decidiu o STJ, no REsp 1075508/SC, recurso especial representativo de controvérsia, cuja adoção é obrigatória por este colegiado, por força do § 2º do art. 62 do Anexo II da Portaria MF n 343/15 (RICARF).

Tratou da tomada de créditos de IPI, utilizando o vocábulo “insumos”, no limite do conceito de MP e MI exarado pelo PN CST n 65/79. Contudo, impôs restrição que não se encontrava no inciso I do art. 147 do RIPI/98 e no PN CST n 65/79: a MP e o MI devem ser consumidos no processo industrial de forma imediata e integral:

"PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de **insumos** que não se incorporam ao produto final ou cujo **desgaste não ocorra de forma imediata e integral** durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

**2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".**

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 1075508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009)" (g.n.)

Ainda sobre contato direto e indireto, cumpre citar a Súmula CARF n.º 19, que afasta qualquer possibilidade de registro de crédito de MP e MI que não tenham tido contato direto com o produto:

“Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 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. “

E, por fim, consigno que, nos termos do REsp 993.164/MG, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, também dão direito ao crédito presumido do IPI da Lei n.º 9.363/96 as compras de MP e MI de pessoas jurídicas não contribuintes de PIS e COFINS e de pessoas físicas. Tal decisão resultou na edição da Súmula STJ n.º 494, a saber:

“O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.”

Em suma, enquadram-se no conceito de MP e MI e, por conseguinte, geram direito a crédito presumido de IPI, os bens adquiridos de pessoas físicas ou jurídicas, inclusive das que não sejam contribuintes de PIS e COFINS, não integrantes do ativo imobilizado, que tenham tido contato físico direto com o produto e a ele se integrado ou sido imediata e integralmente consumido no processo produtivo.

### **O processo produtivo e os insumos glosados**

Nos tópicos “IV”, “V” e “VI”, a recorrente descreve o processo produtivo e defende, de uma forma geral, o registro de créditos básicos e presumidos de IPI derivados de todos os bens envolvidos no processo de produção e, em particular, de determinados elementos.

No “VII”, contesta as glosas motivadas pelo fato de terem sido efetuadas de pessoas físicas e não contribuintes do PIS e da COFINS, com decisões do STJ (REsp n 1.008.021/CE, 617.733/CE e 813.280/SC).

No “VIII – *Do crédito básico fundado em recolhimento em duplicidade*”, sustenta ser legítima a escrituração como créditos e o aproveitamento como tal de pagamentos indevidos.

E, no “IX – *Do pedido de diligência*”, pleiteia a conversão do julgamento em diligência, para que possa provar que todos os itens glosados são insumos e podem gerar créditos de IPI.

Reproduzo trechos dos tópicos IV, V e VI:

#### ***IV.A - Dos bens que sofrem desgaste direto em face do contato com o produto - da obediência ao PARECER NORMATIVO CST n.º 65/79***

“37. Como é sabido, a Recorrente é produtora da celulose, que por sua vez, consiste na base para a elaboração de papel. A celulose tem como principal elemento o "extrato vegetal" obtido da madeira. Nesse sentido 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.”

(. . .)

43. No entanto, para a execução destes subprocessos, faz-se necessário a utilização de uma série de elementos essenciais que, sem os quais, não seria atingido o objetivo final da cadeia produtiva. Assim, por exemplo, 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.

44. Percebe-se, pois, que todos os produtos e elementos utilizados nestas fases tem por escopo unicamente a viabilização da produção (final) de celulose, constatando-se que todos eles fazem parte do processo produtivo.

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

46. Igualmente, os produtos que são consumidos em face do desgaste direto, os denominados subprodutos, como por exemplo, a porca sextavada que fixa a faca do

picador que interage com a madeira, e todos aqueles relacionados na tabela acima são insumos da celulose, e como tal geram direito ao creditamento em questão.

47. Nesse sentido, não há falar-se em excluir do creditamento de IPI os referidos produtos trazidos neste grupo, pois esses sofrem desgaste direto em face do contato com a madeira.

48. Repita-se que os produtos em questão são todos utilizados no corte e picagem da madeira, e no transporte desta - como se comprova da listagem de material da Recorrente onde estão determinados os setores nos quais são aplicados cada material - e sofrem desgaste decorrente do contato direto com a própria madeira. Vejamos as funções de alguns dos insumos erroneamente excluídos do creditamento:

a) Parafuso Pallmann: A referida pega segura a faca que realiza o corte da madeira. Poder-se-ia imaginar que este seria uma mera alga fixadora, e que, portanto, não sofreria desgaste. No entanto, em decorrência do grande esforço que a faca realiza para 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, e, ressalte-se, denota-se que o único motivo plausível para a rotineira troca destes é o desgaste advindo do contato direto com a madeira;

b) Travessa de Peneira para picador de cascas: as travessas dão suporte às peneiras que são essenciais para padronizar o tamanho das cascas consumidas;

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

(. . .)

51. Convém ainda ressaltar que os referidos bens excluídos sofrem desgaste periódico. A bem da verdade, no período de um ano, muitos dos bens excluídos tiveram de ser repostos inúmeras vezes, pois estes possuem desgaste contínuo e diário.

56. Além disso, a cadeia produtiva da Recorrente é totalmente automatizada e a reposição dos bens deve ser programada com antecedência, sob pena de prejudicar todo o processo para a obtenção do produto final, bem como a sua qualidade. Assim, resta claro o caráter de insumo dos produtos consumidos na produção.

(. . .)

#### ***V - Dos produtos utilizados no cozimento da celulose***

“56. No tocante a este ponto, insta esclarecer que o cozimento consiste em submeter os cavacos (madeira picada) a uma ação química do licor branco forte (soda cáustica mais sulfeto de sódio) e do vapor d'água no digestor a fim de dissociar a lignina existente entre a fibra e a madeira. As fibras liberadas são, na realidade, a celulose industrial.

(. . .)

58. Após a lavagem, a celulose é retirada do digestor, sendo em seguida submetida a outra operação de lavagem nos difusores, para então ser depurada. A depuração consiste em submeter a celulose industrial à ação de peneiramento (durante a lavagem, as impurezas solúveis são removidas, mas para obter uma celulose de alta qualidade devem-se remover também as impurezas sólidas).

59. Após essa operação, a celulose, agora livre de impurezas, é submetida a um processo de branqueamento, que consiste em tratá-la com peróxido de hidrogênio, dióxido de cloro, oxigênio e soda cáustica em cinco estágios diferentes, com seus respectivos filtros lavadores.



60. Como supracitado, e demonstrado, o processo produtivo da celulose envolve o cozimento da madeira picada. Este cozimento se dá através de caldeiras e, justamente para o funcionamento das referidas caldeiras, é que se faz necessário o uso de elementos químicos para tratamento da água das caldeiras, quais sejam o Triat 1800 Nalco, Abejen e Resina Aniônica fraca, bem como o uso de combustíveis.

(. . .)

63. Ainda, é impossível que o processo produtivo da celulose se dê sem a presença dos combustíveis, vez que, para realizar o cozimento é necessário a queima de combustíveis, quais sejam os cavacos APM, óleo combustível Tipo 2, Gás Natural e Hidrogênio e as cascas picadas, já que não existe outro substituto economicamente viável.

(. . .)

68. Além disso, cumpre esclarecer que também não merece guarida a glosa efetuada pela d. Fiscalização no tocante aos produtos utilizados no laboratório, como o Tisulfato de Sódio e o Nitrogênio Ultra Puro 99,99.

69. Com efeito, tais produtos são indispensáveis à finalização do processo produtivo da celulose. Sem eles, fica praticamente inviável a certificação acerca da qualidade do produto.

70. Ora, como cediço, o mercado é voraz e não permite à Recorrente a venda de produtos de baixa qualidade. A ser assim, certamente não disporia a Recorrente do reconhecimento internacional que lhe é conferido em virtude "da excelência por si perquirida.

71. Ocorre que sem a aplicação dos produtos químicos indispensáveis à medição do resultado final do produto não é permitido à Recorrente disponibilizar seu produto-chave ao mercado, de modo que somente pode se considerar finalizada a etapa produtiva após tal análise, sendo incontestável a participação de produtos como o Tisulfato de Sódio e Nitrogênio Ultra Puro no processo produtivo da celulose.

72. Sendo assim, não há como excluir dos créditos presumidos de IPI aqueles referentes aos gastos no processo de produção da celulose, tendo em vista que os elementos constantes da água da caldeira se consomem no referido processo, bem como pelo fato de que sem os mesmos se tornaria impossível a produção do produto final.

(. . .)”

#### ***VI - Dos insumos utilizados no cultivo de florestas de eucaliptos”***

“( . . . )

76. Especificando um pouco mais: o processo começa com o plantio de sementes em estufas, passando pela germinação destas, seguido pelo cultivo de mudas, a plantação destas no solo, o crescimento das árvores, culminando com o corte destas.

77. Assim, conforme cediço percebe-se que o produto deste processo é a árvore cortada - madeira -, que futuramente será industrializada e transformada em celulose. Por outro lado, os produtos elencados como insumos vegetais são evidentemente utilizados no processo de cultivo das mudas e das árvores.

(. . .)

77. Neste contexto, quais seriam as matérias primas necessárias ao cultivo de árvores? Água, luz e o solo como nutrientes necessários ao crescimento do vegetal.

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

78. Por outro lado, os demais produtos, como herbicidas, iscas para formigas, vermiculitas e outros, tem por função proteger o crescimento das árvores, sem o qual muitas seriam atacadas e morreriam, ou não cresceriam satisfatoriamente para o corte. Convém ressaltar que todos estes produtos são consumidos durante o cultivo das árvores. Assim, é forçoso concluir que estes produtos são produtos intermediários consumidos no processo produtivo.

(. . .)”

### **Conclusão do relator sobre as glosas e demais tópicos da peça recursal**

Entendo que o processo produtivo da recorrente inicia-se com o cultivo da madeira e termina com a produção da celulose, dentro das dependências fabris, diferentemente do que concluiu a fiscalização (Parecer SEFIS 12/08, fls. 192 e 193, do PA nº 13770.000143/2003-01):

“a) Produtos utilizados na área florestal, tais como herbicidas, fertilizantes, fungicida, monofosfato de amônia, ácido indolil butírico, nitrato de potássio, vermiculita, isca formicida, etc. Tais insumos **não podem** ser considerados no cálculo do crédito presumido **tendo em vista tratar-se de atividade extrativista primária e não de operação industrial de produção de celulose** a que se dedica a empresa;”  
(g.n.)

Isto posto, da leitura das alegações contidas no recurso voluntário, das planilhas preparadas pela recorrente, contendo explicações acerca da utilização dos insumos e dos laudos técnicos, e à luz do conceito de MP e MI acima exposto, voto por reverter as glosas relativas às compras dos seguintes insumos incluídos nos “**Demonstrativos de Produtos Glosados**” (fls. 177 a 186, do PA nº 13770.000143/2003-01):

- bens em cuja coluna “motivo da glosa” consta “*1 - Florestal*”; e
- aquisição de madeira de pessoas físicas e jurídicas não contribuintes de PIS e COFINS, nos termos da Súmula STJ n 494.

Não identifiquei glosas a serem revertidas no “Demonstrativo de Créditos Não Aceitos”, contido nos autos do PA nº 13770.000144/2003-48, nas fls. 360 a 362.

Afasto os argumentos do tópico “*VIII – Do crédito básico fundado em recolhimento em duplicidade*”. Para recuperação de pagamentos indevidos, há que se requerer a restituição, nos termos do art. 74 da Lei n 9.430/96, não cabendo o registro de crédito da escrita fiscal.

E, por fim, também rejeito o disposto no “*IX – Do pedido de diligência*”, uma vez que os autos se mostram suficientemente instruídos para a formação do juízo a respeito dos créditos de IPI.

### **Conclusão geral**

Dou provimento parcial, para admitir créditos presumidos de IPI sobre os seguintes insumos incluídos no “**Demonstrativos de Produtos Glosados**” (fls. 177 a 186, do PA nº 13770.000143/2003-01):

- bens em cuja coluna “motivo da glosa” consta “*1 - Florestal*”; e

- aquisição de madeira de pessoas físicas e jurídicas não contribuintes de PIS e COFINS, nos termos da Súmula STJ n 494.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira

### Voto Vencedor

Com a devida vênia, sem embargos às brilhantes considerações tecidas pelo il. Conselheiro Relator, o Colegiado, por maioria de votos, decidiu manter as glosas referentes aos bens em cuja coluna "motivo da glosa" consta "1-Florestal", por entender que o processo produtivo da Recorrente não tem início com o cultivo da madeira.

E, assim sendo, os referidos produtos glosados não se enquadram no conceito de insumos, para fins de IPI, pelas razões acima expostas e também em razão da inexistência de contato físico direto ou integração ao produto final, como determina o art. 147, I, do RIPI/98, vigente à época dos fatos:

“Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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

Bastante didática quanto ao assunto é a conclusão do PN CST nº 65/79 exposta em seu item “11”, a seguir transcrita:

**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.**

Ainda quanto ao assunto, cumpre destacar que, em decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetida à sistemática de que trata o art 543-C do CPC, foi acolhida a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, entendimento que deve ser acolhido nos julgamentos do CARF, em conformidade com o seu Regimento Interno.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto às glosas referentes aos bens em cuja coluna "motivo da glosa" consta "1-Florestal”.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes