



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

**Processo n°** 10783.903012/2009-28  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.831 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2016  
**Matéria** Ressarcimento - IPI  
**Recorrente** ARACRUZ CELULOSE S/A (INCORPORADA PELA FIBRIA CELULOSE S/A, CNPJ: 60.643.228/0001-21)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

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

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o seu Regimento Interno.

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

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

Embora a madeira seja matéria-prima na produção da celulose, o cultivo das árvores, mesmo que exercido pela própria contribuinte, não é operação de industrialização, mas de agricultura, cujo produto resultante é a madeira, não podendo os produtos empregados nessa etapa, serem considerados como insumos no processo industrial da celulose para fins de creditamento do IPI.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI 9.363/96. MATÉRIA-PRIMA. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E**

NÃO CONTRIBUINTES. RECURSO REPETITIVO DO STJ. SÚMULA 494/STJ. RICARF. POSSIBILIDADE.

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

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer os créditos decorrentes das aquisições de insumos de pessoas físicas e associações não sujeitas às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, com a consequente homologação das compensações nessa medida. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro.

*(assinado digitalmente)*

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente

*(assinado digitalmente)*

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora que julgou **improcedente** a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Trata o processo da DCOMP nº 18695.41543.200308.1.7.01-7037 (retificadora da DCOMP nº 22582.70044.290104.1.3.01-4693), transmitida pela contribuinte em 20/03/2008, tendo por lastro crédito originário de Saldo Credor do IPI apurado no 4º trimestre/2003, no valor de R\$ 10.125.336,63. Posteriormente, vinculadas a essa DCOMP, foram transmitidas outras DCOMP's para utilização do saldo credor originário da DCOMP inicial.

Conforme consta no Relatório Fiscal, no desenvolvimento dos trabalhos iniciados em 12/03/2008, constatou-se inadequação no entendimento do contribuinte quanto à conceituação de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME) em confronto com a legislação em vigor. Além disso, o contribuinte utilizou no cálculo do crédito presumido valores não admitidos, tais como aquisições de pessoas físicas,

cooperativas, serviço de transporte e de produtos importados diretamente. Assim, a fiscalização procedeu à glosa de valores escriturados a título de créditos básicos e de crédito presumido.

As glosas foram assim resumidas no Relatório Fiscal:

a) *Produtos utilizados na Área florestal, tais como herbicidas, fertilizantes, fungicida, monofosfato de amônia, ácido indolil butirico, 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;*

b) *Produtos utilizados como partes e peças de máquinas e equipamentos, tais como parafusos, porcas, selos mecânicos, arruelas, molas, prendedores, cabo de selagem, etc. Como visto acima, os produtos que se enquadram como parte e peças de máquinas e equipamentos não podem ser caracterizados como MP, PI e ME. Alguns, como molas e amortecedores, além de serem partes e peças de máquinas e equipamentos, não entram em contato direto com o produto, contrariando duas premissas do parecer normativo. Já os parafusos, porcas e arruelas, mesmo quando entram em contato com o produto e possam sofrer desgaste devido a este contato, a função deles não é se desgastar a partir deste contato, mas 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 uma lixa, por exemplo, cuja a função é se desgastar 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, Lamina Desgaste Saída, Lâmina arrastadora, Placa de Cobertura da Faca, Segmento Dentado, etc. As cascas da madeira são utilizadas como combustível complementar na fábrica de celulose. Estes itens são utilizados em linha industrial específica que destina estas 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, Resina anionica forte, Resina anionica fraca, etc. A água utilizada na caldeira deve ser tratada quimicamente para retirada de alguns minerais (desmineralização) ou controle do seu PH, caso contrário, pode haver incrustação ou corrosão dos canos da caldeira. Como se observa, o objetivo deste procedimento é meramente de manutenção e aumento de eficiência de um equipamento, não guardando qualquer relação com o processo produtivo da celulose em si;*

e) *Produtos utilizados como combustíveis para caldeira e fornos, tais como Cavacos APM, Calcário Calcítico, Óleo*

*Combustível Tipo 2 A, Gás Natural, Hidrogênio. Utilização vedada, por se tratar de fonte de energia térmica para o sistema;*

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

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

*h) Produtos com vida útil maior que um ano, tais como Conector Flangeado, Grelha Cilíndrica, etc. 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 como Óleo de Corrente de Moto Serra, Calcário Calcítico, etc. Estes produtos têm como função simplesmente a manutenção de máquinas e equipamentos. como lubrificação, limpeza, etc, não se enquadrando no conceito de MP, PI e ME;*

*j) Produtos Importados, tais como Antraquinosa, Pino de Cisalhamento, etc. O art. 10 da Lei nº 9.363/196 determina que somente serão utilizados no cálculo do crédito presumido os valores correspondentes as aquisições no mercado interno de MP, PI e ME;*

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

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

O contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, conforme consta no Relatório da decisão recorrida:

*- inicialmente argumenta que apesar da dificuldade em identificar exatamente quais insumos tiveram seu crédito presumido glosados, parte por defender os principais insumos consumidos ao longo do seu processo produtivo;*

*- acrescenta que 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, a picagem da madeira, o cozimento, o branqueamento, a secagem, a embalagem até terminar com o transporte dos produtos finais;*

*- discorre sobre a "natureza de insumos dos bens excluídos pela fiscalização do creditamento de IPI", 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 do produto final, isto é, os insumos em geral..., são passíveis de creditamento de IPI.

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

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

*- ressalta que a leitura de Soluções de Consulta da RFB tratando do conceito de insumos na apuração do PIS e Cofins não cumulativos nos remete à conclusão 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 se integram ao produto";*

*- encerrada a sua argumentação sobre o que entende deva ser considerado insumo, passa a discorrer nos tópicos seguintes, sobre os "bens que sofrem desgaste direto em face do contato com o produto", "dos produtos utilizados no cozimento da celulose" e "dos insumos utilizados no cultivo das florestas de eucalipto";*

*- sobre os bens que sofrem desgaste direto em face do contato com o produto alega, 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.

... para a obtenção do produto final, o processo passa 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, 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 travessa da peneira, que **apoia** a peneira de cascas que tem 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**.

*- prossegue discorrendo sobre as funções de alguns dos insumos que, no seu entendimento, foram 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)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 junção arrastar resíduos na mesa de cargas e acaba por se desgastar em face do contato com peso da madeira.

*- argumenta que dos exemplos pode-se delinear o seu desgaste em decorrência do contato direto com o produto e ressalta que os referidos bens excluídos sofrem desgaste periódico, perdem suas funções em decorrência do contato físico com o produto e, não são integrantes do ativo fixo;*

*- acrescenta que nem mesmo os Conectores Flangeados e as Grelhas Cilíndricas podem ser consideradas como ativos fixos - embora sua vida útil seja minimamente superior a 01 ano - pois, por entrar em contato direto com o produto o desgaste a que se submetem é demasiadamente elevado;*

*- quanto aos produtos utilizados no cozimento da celulose esclarece 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;

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, é submetida a um processo 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.

... 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...

*- no mesmo tópico prossegue discorrendo sobre a glosa dos produtos utilizados no laboratório, produtos esses indispensáveis à finalização do processo produtivo da celulose, sendo incontestável a participação de produtos como o Tissulfato de Sódio e Nitrogênio Ultra Pura no processo produtivo da celulose;*

*- passando para a análise dos insumos utilizados no cultivo de florestas de eucalipto, argumenta:*

... 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;

... os 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... todos estes 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.*

Mediante o Acórdão nº 09-32.653, de 30 de novembro de 2010, a 3ª Turma da DRJ/Juiz de Fora julgou **improcedente** a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo:

***Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI***

*Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003*

***RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI nº 9.363, de 1996. BASE DE CÁLCULO***

***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, uma 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; 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 Cofins.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

**I - DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

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

**II - MATÉRIA NÃO CONTESTADA**

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a matéria não contestada.

O contribuinte foi regularmente cientificado, por via postal, da decisão de primeira instância em 10/02/2011, tendo apresentado Recurso Voluntário, em 14/03/2011, mediante o qual alega, em síntese:

a) *Da natureza de insumos dos bens excluídos pela fiscalização do creditamento de IPI:*

- A legislação dispõe que mesmo aqueles produtos que não integram o novo produto, mas sejam consumidos no processo de produção, podem ser creditados, de forma que resta claro que todos os recursos utilizados na produção do produto final, isto é, os insumos em geral, e desde que consumidos no processo produtivo, são cabalmente passíveis de creditamento de IPI.

- Entende-se por insumo toda e qualquer matéria-prima, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final. As Soluções de Consulta nºs 176/2007 e 7/2008 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 se integram ao produto.

- Embora essas Soluções de Consulta digam respeito ao PIS e à COFINS não cumulativos, é preciso lembrar o conceito de insumo não é mutável, do contrário, haveria

desrespeito ao disposto no art. 110 do CTN. Para que sejam enquadrados como *insumos*, basta que as MP, PI e ME, bem como os demais bens e serviços, sejam consumidos no processo produtivo/industrialização, sendo a exigência de integração ao produto final uma modificação de conceito de direito privado.

*b) Dos bens que sofrem desgaste direto em face do contato com o produto:*

- Antes da obtenção da celulose existe uma série de processos que são indispensáveis para a consecução do produto final almejado. Sendo assim, 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. (...).

- Para a execução destes subprocessos, faz-se necessária 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.

- Todos os produtos e elementos utilizados nestas fases têm por escopo unicamente a viabilização da produção (final) de celulose, constatando-se que todos eles fazem parte do processo produtivo. Assim, 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 recorrente e indispensável à produção da celulose, são matérias primas utilizadas na produção da mesma.

- Igualmente, 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 tem contato com a árvore, 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. Nesse sentido, não há que se falar em exclusão dos referidos produtos trazidos neste grupo do creditamento de IPI, pois, estes sofrem desgaste direto em face do contato com a madeira e devem ser substituídos periodicamente.

- 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.

- Foram erroneamente excluídos do creditamento *Parafuso Pallman*, *Travessa de Peneira para picador de cascas e corrente*, eis que sofrem desgaste em decorrência do contato direto com o produto. Nesse sentido decidiu o Conselho de Contribuintes no Recurso nº 01196 da 1ª Câmara, concedendo o creditamento do material refratário utilizado em fornos para elaboração de aço.

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

- 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. Os *Conectores Flangeados* e as *Grelhas Cilíndricas* podem ser consideradas como ativos fixos. Isso porque, muito embora sua vida útil esteja minimamente superior a 01 (um) ano, por entrar em contato direto com o produto em produção, o desgaste a que estão sujeitas é demasiadamente elevado, sendo impossível proceder-se a sua reparação, mas tão somente a sua troca.

*c) Dos produtos utilizados no cozimento da celulose:*

- 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 o tratamento da água das caldeiras, bem como o uso de combustíveis.

- O Egrégio CC/MF considera como desgaste não só o desgaste físico, que ocorre no presente caso, mas também o desgaste químico, que tem verificação muito mais complexa que o físico. Ora, é mesmo óbvio que o processo produtivo da celulose não se dá sem o funcionamento das caldeiras, sendo que, para realizar o cozimento, fase essencial da produção da celulose, é essencial a utilização da água tratada quimicamente e de combustíveis.

- 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 já que não existe outro substituto economicamente viável.

- Do art. 147 do Decreto nº 2.637/98, que regulamentava o IPI à época dos fatos, extrai-se que são considerados insumos, para fins de creditamento de IPI, todos os elementos classificados como matéria-prima ou como produto intermediário (desconsidera-se a hipótese de material de embalagem em face da natureza dos produtos aqui analisados). Quanto a essa questão, o próprio E. CCMF, no *REC 116437 - 1ª CAM - REL. SERAFIM FERNANDES CORRÊA*, já se manifestou que mesmo os elementos (*energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e gases*) que não integram produto são passíveis de crédito presumido do IPI.

- Além disso, cumpre esclarecer que também não merece guarida a glosa efetuada pela Fiscalização no tocante aos produtos utilizados no laboratório. 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.

- 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 Pura** no processo produtivo da celulose.

- 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.

*d) Dos insumos utilizados no cultivo de florestas de eucaliptos:*

- A recorrente não utiliza, em sua produção, madeiras que não sejam advindas de cultivo específico para tal propósito, razão pela qual cultiva em suas terras árvores próprias para o corte e utilização na produção de celulose.

- Desta forma, o processo produtivo da celulose, realizado por um todo pela recorrente, tem em sua fase inicial o cultivo e corte de árvores que serão utilizadas para produção da celulose. Mais especificamente, 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.

- 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, é indubitável que estes são matérias-primas necessárias para o cultivo de árvores. Também 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. Assim, é forçoso concluir que estes produtos são produtos intermediários consumidos no processo produtivo.

- 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. Logo, também a exclusão dos produtos tratados neste tópico deve ser julgada insubsistente.

- Ao final, requereu a recorrente: i) a reforma da decisão recorrida para a homologação das PER/DCOMP's, cancelando-se qualquer débito cobrado em decorrência dessas; e ii) Alternativamente, a conversão em diligência para que todos os equívocos cometidos ao longo do procedimento de fiscalização sejam sanados.

É o relatório.

## Voto

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

O recurso é tempestivo e foi apresentado por legítimo representante da contribuinte, pelo que dele tomo conhecimento.

Passa-se à análise do recurso voluntário, segundo os tópicos que nele constam.

a) Da natureza de insumos dos bens excluídos pela fiscalização do creditamento de IPI:

Alega a recorrente que, em conformidade com as Soluções de Consulta nºs 176/2007 e 7/2008, insumo corresponderia a tudo aquilo que contribui para o processo produtivo de determinado produto e não somente aquelas MP, PI e ME que se integram ao produto. No entanto, as Soluções de Consulta citadas, não tratam de IPI, mas das contribuições não cumulativas do PIS e da Cofins, para as quais o conceito de insumo é bastante diverso, baseado em outra legislação.

O conceito de insumo para fins de creditamento do IPI sobre os produtos adquiridos está definido em leis, regulamento e normas complementares, não havendo qualquer lesão ao art. 110 do CTN, vez que a Constituição Federal não utilizou o conceito de insumo para definir ou limitar competências, mas apenas determinou, no art. 153, §3º, ao legislador ordinário que observasse a técnica da não cumulatividade do IPI.

Nesse contexto é que dispõe o art. 164, I do RIPI/2002, vigente à época dos fatos geradores (4º trimestre/2003), que os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados podem creditar-se do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Também os Pareceres Normativos CST nº 65/79 e nº 181/74, parcialmente transcritos abaixo, que são atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos do art. 100, I do CTN, auxiliam na determinação do sentido e alcance das normas legais e do regulamento acerca de quais insumos ensejam aproveitamento de créditos do IPI:

**[Parecer Normativo CST nº 65/79]**

*1 - Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).*

*2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida “ipsis verbis” pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:*

*‘Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer’.*

*- Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.*

*3 - Diante disto, ressalte-se serem ‘ex nunc’ os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:*

*‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):*

*I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para*

*emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.’ 4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.*

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

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

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

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

*6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.*

*6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que,*

*consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.*

(...)

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

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

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

*11 - Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), 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 dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente. (grifos desta Relatora)*

**[Parecer Normativo nº 181/1974]**

(...)

*13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, **não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as 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, lâmina de serra,***

*mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.” [grifos da Relatora]*

Assim, em consonância aos dispositivos e atos normativos acima mencionados, o aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa. De forma que não há como acolher a pretensão da recorrente de ter reconhecido o direito ao crédito do IPI sobre tudo aquilo que contribui para o processo produtivo.

Neste mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra contida no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

O RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 SC (2008/01532905), representativo de controvérsias, nos termos do artigo 543-C do CPC, traz a seguinte ementa:

*EMENTA 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Nesta esteira, em julgamento anterior deste Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3302-002.475, da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária desta Terceira Seção de Julgamento, cuja ementa segue abaixo, foi adotado o entendimento do referido Recurso Especial:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003*

*CRÉDITOS DE IPI. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR E DERIVADOS.*

*O conceito de insumo para industrialização, não é largo o bastante para abranger os insumos utilizados no cultivo de cana-de-açúcar.*

*O cultivo da cana-de-açúcar é processo de produção típico da agricultura, e não da atividade industrial.*

*PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE IPI. RECURSO REPETITIVO STJ.*

*Os produtos intermediários que geram direito de crédito de IPI, nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles que são consumidos ou sofrem desgaste de forma imediata e integral no processo produtivo, sendo incabível quanto aos valores do IPI pagos quando da aquisição de máquinas, equipamentos, suas partes e peças, combustível empregado em máquinas e equipamentos, bem como quando da aquisição de produtos cujo desgaste se dê apenas de forma indireta.*

*Recurso Voluntário Negado.*

**b) Dos bens que sofrem desgaste direto em face do contato com o produto:**

Insurge-se a recorrente neste tópico em face das glosas relativas a produtos que sofreriam desgaste em contato direto com a madeira nos processos anteriores à obtenção da celulose, nos subprocessos de plantio, corte e picagem e no cozimento para adquirir o extrato.

Conforme consta na planilha dos itens glosados, os motivos determinantes para todas as glosas foram os seguintes: 1 - Florestal, 2 - Partes e peças de máquinas e equipamentos, 3 - Picador de cascas, 4 - Tratamento de água para caldeira (desmineralização), 5 - Combustível, 6 - Laboratório, 7 - Não entra em contato direto com o produto, 8 - Vida útil maior que um ano, 9 - Material de consumo/manutenção, 10 - Importados, 11 - Aquisição de Serviço, e 12 - Aquisição Pessoa Física/Cooperativa/Permuta.

Assim, não foi somente a ausência de contato direto com o produto em fabricação o fato determinante para as glosas, havendo itens que, embora tenham esse contato direto, não dariam o direito ao creditamento em face de outro motivo.

Desta forma, a alegação genérica da recorrente de que haveria contato direto com a madeira em fabricação não é elemento suficiente para reforma das glosas relativas aos subprocessos anteriores à obtenção da celulose, havendo que se verificar a situação ensejadora para cada glosa especificamente contestada.

Vejamos os itens contestados em caráter específico:

i) *Prendedor*: não consta no Demonstrativo de Produtos Glosados a glosa de qualquer tipo de prendedor. Apenas no Demonstrativo de Produtos Aceitos constam alguns prendedores (itens 2629, 2630 e 30280).

ii) *Parafuso Pallmann*: todo os parafusos que constam no Demonstrativo foram glosados por se tratar de *partes e peças de máquinas e equipamentos*, não havendo nenhuma referência específica a "Parafuso Pallmann".

De todo modo, a fiscalização assim motivou as glosas de parafusos, porcas e congêneres: "mesmo quando entram em contato com o produto e possam sofrer desgaste devido a este contato, a função deles não é se desgastar a partir deste contato, mas 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 uma lixa, por exemplo, cuja a função é se desgastar pelo contato direto com o produto".

Na hipótese do referido "Parafuso Pallmann" ter sido glosado como um dos "Produtos utilizados no picador de casca", a glosa fundamentou-se no fato de que, se o combustível não deve ser considerado no crédito presumido, não podem, tampouco, serem considerados os bens utilizados na sua linha de produção.

Assim, considerando que os referidos entendimentos estão de acordo com o posicionamento do presente Voto, exposto no item "a)" acima, inclusive sob respaldo de recurso repetitivo, de que o desgaste apenas indireto, da ação utilização normal do bem, não gera direito ao creditamento; a glosa deve ser mantida.

iii) *Porca Sextavada*: Consta no Demonstrativo que as porcas sextavadas foram também glosadas por se tratar de *partes e peças de máquinas e equipamentos*, valendo as mesmas considerações efetuadas acima para os parafusos.

iv) *Travessa da peneira*: este item foi glosado por fazer parte do "Picador de Cascas", tendo em vista que se tratam de produtos utilizados na linha de produção das cascas de madeira, que serão depois utilizadas como combustíveis na fábrica de celulose, sendo que esse não é considerado no cálculo do crédito presumido:

*c) Produtos utilizados no picador de casca, tais como, Corrente Estampada, Faca do Picador de Casca, Contra faca, Pente, Peneiras, Correias, Lamina Desgaste Saida, Lâmina arrastadora, Placa de Cobertura da Faca, Segmento Dentado, etc. As cascas da madeira são utilizadas como combustível complementar na fábrica de celulose. Estes itens são utilizados em linha industrial específica que destina estas 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;*

Quanto aos combustíveis e à energia elétrica não pairam dúvidas de que não integram a base de cálculo do crédito presumido, vez que não são consumidos em contato direto com o produto, nos termos da matéria sumulada pelo Carf (Súmula CARF nº 19), assim, com maior razão ainda, não cabe o creditamento dos bens utilizados na linha de produção das cascas de madeira que serão, posteriormente, utilizadas como combustível na produção da celulose.

v) *Corrente*: No Demonstrativo de Glosas, consta apenas a "corrente estampada", que foi glosada por ter vida útil superior a um ano, sendo ativável, não havendo o direito ao creditamento. No caso, a recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento modificativo quanto a esse aspecto, razão pela qual deve a glosa ser mantida.

vi) *Conectores Flangeados e Grelhas Cilíndricas*: também esses itens foram glosados por serem ativáveis, do que a recorrente nem discorda, mas insiste que perdem suas funções em decorrência do contato físico com o produto, razão pela qual requer o creditamento. No entanto, conforme disposto no art. 164, I do Regulamento do IPI/2002, não há possibilidade de creditamento de itens compreendidos no ativo permanente, o que foi, inclusive, referendado em sede de recurso repetitivo.

Assim, não merecem reforma os itens contestados neste tópico, tendo em vista que não são considerados como matéria-prima ou material intermediário, os quais deveriam atender aos seguintes requisitos:

- devem ser consumidos ou sofrerem desgaste, o dano e ou perda de propriedades físicas ou químicas em decorrência de contato físico com o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida, nos termos do item 11.1 do PN 65, de 1979;
- não se trate de partes nem peças de máquinas, conforme explicitamente observado no item 13 do PN CST nº 181/1974, e
- não estejam compreendidos no ativo permanente.

Pelos argumentos expostos, as partes e peças de máquinas e equipamentos em geral, e também as partes e peças pertencentes a linha do picador de casca, não se enquadram na situação descrita na legislação, posto que, são partes e peças de máquinas e ainda que algumas não sejam classificáveis no ativo permanente, possuem desgaste natural pelo próprio uso e não pelo contato com o produto industrializado.

#### c) Dos produtos utilizados no cozimento da celulose:

Informa a recorrente que o processo produtivo da celulose não se dá sem o funcionamento das caldeiras, sendo que, para realizar o cozimento da madeira picada - fase essencial da produção da celulose - é necessária a utilização da **água tratada quimicamente e**

**de combustíveis.** Alega também que o desgaste químico do bem daria o direito ao crédito, sendo incontestável a participação de produtos como o **Tissulfato de Sódio e o Nitrogênio Ultra Pura** no processo produtivo da celulose.

Com relação aos combustíveis valem as mesmas considerações expostas acima, não sendo cabível o creditamento respectivo, pois não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário nos termos da legislação do IPI.

Com relação aos produtos químicos utilizados em laboratório, tais como o **Tissulfato de Sódio e Nitrogênio Ultra Pura**, eles foram objeto de glosa porque são utilizados nas análises químicas e físicas feitas depois do produto acabado, de forma que não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, no que nada há a reparar.

O direito ao crédito de IPI se dá em relação a matérias-primas e produtos intermediários que passam a compor o produto final, garantindo-se, também, ao industrial, o direito de se creditar do imposto relativo a insumos que, sem compor a mercadoria final, sejam consumidos em decorrência de contato físico com o produto em fabricação durante o processo produtivo e não se classifiquem contabilmente no ativo permanente.

Com relação aos produtos químicos utilizados para tratamento da água da caldeira, a fiscalização assim motivou as glosas:

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

Os referidos produtos químicos não poderiam ser objeto de creditamento em face do consumo, como quer a recorrente, vez que não há contato direto desses com a celulose em fabricação, mas apenas com a água da caldeira.

Nesse sentido já foi decidido em outro processo da própria recorrente, conforme trecho abaixo do Voto Vencedor do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, no Acórdão nº 3302-002.643– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, acerca de produtos utilizados para tratamento da água da caldeira:

(...)

*Conclui-se que a decisão no Resp 1.075.508/SC prestigiou o contato direto em contraposição ao desgaste indireto, acolhendo a tese do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979. Aliado a isto, menciona-se a Súmula CARF nº 19, que embora refira-se a crédito presumido, incluiu em seu enunciado o contato direto como fundamento, prestigiando o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.*

Súmula CARF n° 19:

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n° 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

*Assim, resta verificar se houve o contato direto. Pela descrição contida no Informação Fiscal, fls. 163 a 164, constata-se que estes produtos não acompanham a água que vai para a produção do licor, assim não entrando em contato direto com a celulose:*

(...)

*Conclui-se, portanto, que os produtos utilizados são para tratar a água das caldeiras, e não a água que vai para a produção de licor, portanto não entrando em contato direto com a celulose e, conseqüentemente, não gerando direito ao creditamento do IPI.*

(...)

De forma que devem ser mantidas as glosas contestadas no presente tópico.

d) Dos insumos utilizados no cultivo de florestas de eucaliptos:

Alega a recorrente que o cultivo de árvores é parte do processo produtivo da celulose, logo as matérias-primas e os produtos intermediários utilizados neste processo também gerariam créditos de IPI, razão pela qual entende indevidas as exclusões dos herbicidas, dos fertilizantes/adubos, do monofosfato de amônia, da isca formicida e etc.

No entanto, embora a madeira seja efetivamente matéria-prima na produção da celulose, o cultivo das árvores, mesmo que exercido pela própria contribuinte, não é operação de industrialização e sim uma atividade de agricultura e extrativista (primária), cujo produto resultante é a madeira, não podendo os produtos empregados nessa etapa, serem considerados como insumos no processo industrial da celulose. O processo que envolve o cultivo de árvores não se enquadra no conceito de industrialização estabelecido pelo art. 4° do RIPI/2002.

Nesse sentido, não ensejam direito a crédito os insumos da parte agrícola, conforme já decidido no Acórdão n° 3102-000.887, da 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária, assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2002*

*RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE IPI.  
PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR E DERIVADOS.*

*O conceito de insumo para industrialização, não é largo o bastante para abranger os insumos utilizados no cultivo de cana-de-açúcar.*

*Ocorre que o cultivo da cana-de-açúcar é processo de produção típico da agricultura, e não da atividade industrial.*

*Recurso voluntário conhecido, mas desprovido.*

*Crédito tributário negado.*

Por fim requereu a recorrente a conversão do julgamento em diligência para que todos os equívocos cometidos ao longo do procedimento de fiscalização fossem sanados, mas não logrou êxito em demonstrá-los, conforme acima exposto, e também não restou nenhuma controvérsia que necessitasse de ser resolvida pela diligência, razão pela qual é de ser indeferido o seu pedido.

A autoridade julgadora administrativa, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, pode determinar, de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligências ou perícias, mas somente quando entendê-las necessárias ao seu convencimento, devendo indeferir as prescindíveis ao julgamento, como no caso presente.

### Do posicionamento do STJ

Quanto à possibilidade de incluir na apuração de crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96, as aquisições de insumos de pessoas físicas, o tema foi objeto de recurso repetitivo do STJ, que consolidou jurisprudência em prol do pleito dos contribuintes, como se verifica da ementa abaixo:

*A Primeira Seção do STJ, ao julgar o Recurso Especial n.º 993.164/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 17.12.10, submetido à sistemática do art. 543C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008, decidiu que o crédito presumido de IPI, criado pela Lei 9.363/96, abrange as aquisições de insumos realizadas a pessoas físicas, não contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS.*

*(REsp 1241856/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2013, DJe 09/04/2013)*

Esta orientação foi consolidada na Súmula 494/STJ, de seguinte teor:

*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.*

Consta no Relatório Fiscal deste processo que foram procedidas glosas pela fiscalização nesses casos, conforme abaixo:

*Desse modo, efetuamos a glosa dos valores de consumo relacionados ao item "**Madeira Adquirida de Produtores Rurais - PF**", por se tratar de aquisição de insumos de pessoa física, além das aquisições efetuadas da **Associação Indígena Tupiniquim e Guarani**, CNPJ 02.551.517/0001-02. por se tratar de urna associação que está isenta das contribuições do PIS/Pasep e Cofins, no item "**Madeira Adquirida de Produtores Rurais - PJ**.*

Assim, não obstante essa questão não tenha sido alegada na manifestação de inconformidade dos presentes autos nem no recurso voluntário, tratando-se de decisão judicial superveniente de aplicação obrigatória pelo CARF e de processo administrativo ainda em andamento, relevo a definitividade processual do tema e, com base no art. 62, §2º do RICARF, entendo que cabe reconhecer os créditos decorrentes das aquisições de pessoas físicas e associações não sujeitas às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **indeferir o pedido de diligência e dar provimento parcial ao recurso voluntário** para reconhecer os créditos decorrentes das aquisições de pessoas físicas e associações não sujeitas às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

É como voto.

*(assinatura digital)*

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora