



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



**Processo nº** 10247.000064/2004-11  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-009.746 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 11 de novembro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JARI CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/03/2004

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS INCORRIDAS COM AQUISIÇÕES COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDÚSTRIAS, SERVIÇOS EMPREGADOS NA PRODUÇÃO DE MADEIRA UTILIZADA COMO MATÉRIA-PRIMA NA FABRICAÇÃO DE CELULOSE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS.

PIS E COFINS. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Cabe a constituição de crédito de PIS/PASEP e da COFINS sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impuseram dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Demes Brito - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência, tempestivo, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do acórdão nº 3102-01.145, ementado da seguinte forma:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 30/03/2004*

*PIS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITO.*

*São passíveis de ressarcimento os créditos de PIS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado.*

*JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO.*

*Incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, desde o protocolo do pedido. Precedentes do CSRF.*

*RESSARCIMENTO. CORREÇÃO. TAXA SELIC.*

*Por falta de previsão legal, é incabível a incidência da taxa Selic no ressarcimento de crédito de PIS vinculado a receita de exportação.*

***Recurso Voluntário Parcialmente Provido.***

*Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: pelo voto de qualidade, para declarar inaplicável a correção pela taxa Selic ao crédito reconhecido, vencidos os Conselheiros Alexandre Gomes, relator, Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjdo Barreto, que reconheciam o direito à correção; e, por unanimidade de votos, para reconhecer o direito ao créditos quantos aos insumos relacionados no voto do Conselheiros relator e para manter a decisão recorrida quanto as demais matérias de mérito. Designado o Conselheiro Luis Eduardo G. Barbieiri para redigir o voto vencedor quanto à correção monetária no ressarcimento.*

Ao Recurso Especial da PGFN, em Exame de Admissibilidade e Reexame (fls. 2386 a 2388), foi dado seguimento referente ao conceito de insumos.

Nada Obstante, a Contribuinte também apresentou Recurso Especial, o qual foi negado seguimento ( fls.2549 a 2552).

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato.

## Voto

Conselheiro Demes Brito, Relator.

O Recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como das formalidades regimentais e demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

### DECIDO.

*In caso*, trata-se de pedido de ressarcimento de PIS do valor de R\$ 371.574,49, resultado da diferença entre R\$ 706.520,28 (suposto crédito de Pis) e R\$ 334.945,79 (alegado débito de Pis), (fls. 05 a 08), referente ao 1ª trimestre de 2004.

Com efeito, a decisão Recorrida deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, utilizando como razões de decidir o Processo n.º 10.247.000088/2005, proferido nos Embargos de Declaração ao Recurso Voluntário n.º 142.583:

(...)

*Em síntese, tem a recorrente direito ao ressarcimento dos créditos de PIS dos seguintes custos, despesas e encargos vinculados a receita de exportação:*

*1- Serviços Silviculturais;*

*2- Serviços Florestais Produção;*

*3- Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:*

*3.1- Manutenção de Vias Permanentes;*

*3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estradas;*

*3.3- Serviço de Pesquisa /Desenvolvimento /Planejamento/Controle Florestal.*

*4- Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose;*

*5- Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças, e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;*

*6- Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;*

(...)

No mérito, como o Recurso atinge discussão sobre o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, consigno logo que, como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, que são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio

da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foi comprado, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial à produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça- STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Vejamos fragmentos do Voto:

(...)

*"São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.*

*A essencialidade das coisas, como se sabe, opõe-se à sua accidentalidade e a sua compreensão (da essencialidade) é algo filosófica e metafísica; a maquiagem das mulheres, por exemplo, não é essencial à maioria dos homens, mas algumas mulheres realmente não a podem dispensar – e não a dispensam – ou seja, lhes é realmente essencial e isso não poderia ser negado; em outros contextos, diz-se até que certa pessoa é essencial à existência de outra – não há você sem mim e eu não existo sem você, como disse o poeta VINÍCIUS DE MORAES (1913-1980) – mas isso, como todos sabemos, é claramente um exagero carioca e não serve para elucidar uma questão jurídica de PIS/COFINS e muito menos o problema que envolve a essencialidade das coisas e dos insumos: é apenas uma metáfora do amor demais.*

*A adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final".*

(...)

Nos termos do art. 62, parágrafo 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil deve ser reproduzido pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ademais, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica n.º 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente à ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Senão Vejamos:

*"Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014".*

Dessa forma, o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do PIS e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, para que se tenha equilíbrio legal, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Eis que, o inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

*"I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;*

*II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2 da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;*

*III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das*

*Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES*

*VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

*VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".*

Destarte, o conteúdo contido no artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos para fins de ressarcimento/compensação do PIS e COFINS.

Para delimitar o conceito de insumos para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, em prestígio ao critério da essencialidade e/ou relevância de determinado bem ou serviço, no contexto das especificidades da atividade empresarial, transcrevo processo produtivo da Contribuinte:

*“Seu processo produtivo, que tem como produto final a pasta química de madeira, conhecida como celulose, divide-se em três etapas, através das quais verticalizou a produção, por estratégia de mercado: a primeira etapa consiste na produção da madeira em suas áreas de reflorestamento; a segunda no corte das árvores e preparação das mesmas para a extração da celulose (onde são descascadas, picadas e transformadas em cavacos) e a terceira etapa consiste no cozimento dos cavacos em soluções alcalinas de onde se obtém a fibra celulósica. Esclarece que produz produtos químicos consumidos e reaproveita resíduos obtidos no processo”.*

No que tange o direito de crédito sobre aquisição de insumos, combustíveis, lubrificantes, serviços empregados na produção de madeira, manutenção de máquinas e equipamentos industriais agrícolas, desde que não incorporados ao ativo imobilizado, denota-se que são insumos essenciais atividade exercida pela Contribuinte, considerando que para fabricação de celulose a matéria prima básica é a madeira, especialmente a advinda de Eucaliptos, de modo que, visando à produção de qualidade, a Contribuinte programou sua própria floresta, com árvores geneticamente aprimoradas, que integram o processo produtivo, conforme laudo anexado aos autos.

Neste diapasão, não há como alegar que a legislação de maneira exaustiva dispõe a possibilidade de aproveitamento de crédito, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial à atividade empresária, á luz do critério da essencialidade e pertinência.

Referente ao frete de transporte de insumos utilizados na produção de madeira e frete da madeira produzida pela Contribuinte, esta E. Câmara Superior, no julgamento do acórdão nº **9303-008.260**, de 20 de março de 2019, o qual utilizo como razões de decidir, deu

provimento ao Recurso da Contribuinte, para reconhecer o direito ao crédito de PIS e da COFINS, sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, com observância ao critério da essencialidade, Vejamos:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010*

***PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.***

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.*

***Recurso especial do contribuinte provido.***

### **Dispositivo**

*Ex positis*, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito