MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10630.901722/2019-39**
ACÓRDÃO	3102-004.162 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CELULOSE NIPO BRASILEIRA S.A. CENIBRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

FRETE SOBRE PRODUTOS ACABADOS. MOVIMENTAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS REGIME NÃO CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

As previsões de possibilidade de auferimento de créditos no regime não cumulativo do PIS/COFINS, determinadas nos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em relação a despesas de frete e armazenamento referem-se exclusivamente às operações de vendas ou ao custo de aquisição de insumos e bens para a revenda. Gastos com produtos acabados não podem ser classificados como insumos, e gastos na movimentação e armazenagem de produtos acabados que ainda não foram vendidos não podem ser considerados como operações de vendas que pressupõe comprador certo e ponto de entrega contratado. Súmula CARF nº 217.

DESPESAS LOGÍSTICAS NA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS NA MODALIDADE INSUMOS. DESCABIMENTO.

A Súmula CARF nº 232 afasta a possibilidade do reconhecimento de despesas e gastos com despesas portuárias na exportação como insumos do processo produtivo.

ÔNUS DA PROVA. REGIME CUMULATIVO. CRÉDITOS BÁSICOS.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito aos créditos de PIS/COFINS na apuração do regime não cumulativo. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. CRÉDITOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO. CABIMENTO.

DOCUMENTO VALIDADO

O art. 301, do RIR/2018, reconhece que fretes internos e despesas com o desembaraço aduaneiro compõe o custo de aquisição de bens para revenda e de matéria prima, de forma a que estes gastos devem ser computados como custo da aquisição de insumos na importação, tendo em vista sua contratação em Território Nacional.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. GASTOS COM LOGÍSTICA PORTUÁRIA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS DO REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCABIMENTO.

Aplicam-se as Súmulas CARF nº 190 e 232.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votar da seguinte forma: i) por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento a fim de reverter as glosas relacionadas ao frete interno na importação de insumos, partes e peças utilizados na produção de celulose na fábrica; ii) por voto de qualidade, para manter a glosa de créditos sobre despesas com manutenção do ramal ferroviário. Vencidas as conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa e Joana Maria de Oliveira Guimarães, bem como o conselheiro Wilson Antônio de Souza Corrêa que entendiam pela reversão dessa glosa; ii) por maioria de votos, para manter as glosas de créditos sobre: a) fretes na doação de insumos na formação de florestas de terceiros. Vencidas as Conselheiras Joana Maria de Oliveira Guimarães e Sabrina Coutinho Barbosa; b) despesas com vigilantes e escolta de máquinas e equipamento. Vencida a conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães; e c) créditos com despesas com logística portuária na operação de venda e locação de locomotivas, de acordo com o distinguishing a ser apresentado. Vencida a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. A referida conselheira manifestou interesse em apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 144, da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF).

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

DOCUMENTO VALIDADO

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-037.870, proferido pela 34ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08/DRJ08, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem retratar os fatos, reproduzo parcialmente o relatório do voto da Primeira Instância.

> *Trata-se de Pedido de Ressarcimento referente a créditos de Cofins não cumulativo relativos ao 1º trimestre de 2015, no valor de R$ 12.947.665,07.*
> *A esse pedido a interessada vinculou declarações de compensação.*
> *A DRF de origem, por meio de Despacho Decisório, reconheceu o direito creditório em parte, no valor de R$ 10.801.067,24, homologando a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido.*
> *(...)*
>
> > *A) AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS QUE NÃO SE CARACTERIZAM COMO INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE BEM OU SERVIÇO FINAL DISPONIBILIZADO AO PÚBLICO EXTERNO E ALUGUÉIS DE VEÍCULOS*
> > *(...)*
> > *Locação de veículos automotores:*
> > *(...)*
> > *Ferramentas*
> > *Conforme decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do Recurso Especial 1221170/PR, as ferramentas não se amoldam no conceito de insumos para fins de creditamento de Pis e Cofins, conforme se verifica da leitura do Parecer Normativo Cosit/RFB n° 05, de 17 de dezembro de 2018:*
> > *(...)*
> > *Fretes – Remessa de produtos em doação*
> > *Esta fiscalização identificou que o contribuinte tomou créditos de fretes relacionados à remessa de produtos em doação, que também não se amoldam no conceito de insumos para fins de creditamento de Pis e Cofins e nem nas demais hipóteses legais de creditamento (algumas das notas fiscais de remessa de produtos em doação seguem em anexo).*
> > *Transporte de produto pronto:*
> > *Dos créditos relacionados pelo contribuinte nas escriturações do SPED Contribuições relativas ao período fiscalizado, uns dos mais relevantes são aqueles relativos à fretes.*
> > *Depois de encerrada a etapa de produção, a empresa fiscalizada inicia a fase da logística de transporte da celulose produzida.*
> > *Em caso de exportação, a celulose é diretamente transportada por trem (um ramal ferroviário passa por dentro do estabelecimento do contribuinte), ou pela malha rodoviária, para armazéns no Porto, de onde posteriormente é exportada.*
> > *No caso em tela, é impossível enquadrar tais transportes de produtos prontos na hipótese do art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/03, pois simplesmente a venda ainda não ocorreu.*
> > *(...)*
> > *Seguindo os critérios acima, foram glosados os créditos relativos aos seguintes bens e serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:*
> > *a) Lâmpada UV para purificador de água, gás utilizado em ar-condicionado, cadeados e chuveiros convencionais (Anexo I);*
> > *b) Ferramentas e afins (Anexo II);*
> > *c) Fretes – Remessa de produtos em doação (Anexo III);*
> > *d) Transporte de produto pronto (Anexos IV – reg. D100 e V – reg. A100);*

DOCUMENTO VALIDADO

e) Serviços de manutenção de elevadores (Anexo V);
f) Serviços de guarda patrimonial e escolta rodoviária no transporte de máquinas e equipamentos (Anexo V).
g) Serviços de Manutenção em ramal ferroviário na qual é transportado produto pronto (Anexo V).
h) Demais serviços acessórios ao transporte de produto pronto (Anexo VI, em parte).
Também foram glosados os créditos relativos à locação de veículos (locomotivas) e na locação de empilhadeiras não utilizadas nas atividades da empresa, mas para uso de terceiro, nas operações da PORTOCEL. Tais ocorrências foram relacionadas no Anexo VIII, não podendo ser enquadradas na hipótese do art. 3º, inciso IIV da Lei nº 10.833/03:
...
B) SERVIÇOS PORTUÁRIOS
(...)
C) FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO
A possibilidade de desconto de crédito estabelecida pelo art. 3º tanto da Lei nº 10.637/2002, como da Lei nº 10.833/2003, aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, conforme estabelecem de forma expressa os mandamentos do § 3º, incisos I e II do artigo mencionado. Nos casos de bens adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no País (importação), os dispositivos mencionados não permitem a apuração de créditos em relação ao seu custo de aquisição.
(...)

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015
INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO.
Somente há que se falar em insumos para geração de créditos a descontar na apuração das contribuições devidas segundo a modalidade não cumulativa quando se tratar de bens ou serviços que sejam essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou de fabricação.
CRÉDITOS. INSUMOS. DISPÊNDIOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO.
Excetuada eventual imposição legal, o conceito de insumo não abrange dispêndios relativos a fases posteriores ao processo produtivo. No caso, mantém-se as glosas com: fretes e despesas para o transporte da celulose produzida ao porto onde ficará estocada até a exportação e com serviços portuários; manutenção com ferrovias; serviços portuários.
LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.
A despesa com locação de veículo não gera direito a desconto de créditos na apuração das contribuições devidas segundo a modalidade não cumulativa.
CRÉDITOS. MANUTENÇÃO DE ELEVADORES INDUSTRIAIS. INSUMOS.
São considerados insumos bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano.
CRÉDITOS. DESPESAS COM VIGILÂNCIA E SEGURANÇA.
Por não haver previsão legal específica e por não serem abarcados pelos critérios da essencialidade ou relevância, os gastos com serviços de serviços de vigilância/guarda patrimonial ou de escolta rodoviária de máquinas e equipamentos contratados pela pessoa jurídica fabricante de celulose não são considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep apurada pela sistemática não cumulativa.
CRÉDITOS. ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS.
A previsão legal de apuração de créditos sobre dispêndios com armazenagem deve ser interpretada restritiva e literalmente, não sendo possível apuração de créditos sobre serviços portuários contratados que abrangem rubricas diversas.
CRÉDITOS. FRETES. DOAÇÕES.
As despesas com fretes podem ser consideradas insumos quando relacionadas a operações de aquisição de insumos destinados ao processo produtivo, não havendo previsão legal para apuração de créditos como insumos sobre fretes de produtos doados.

DOCUMENTO VALIDADO

CRÉDITOS. FRETES INTERNO SOBRE IMPORTAÇÕES DE INSUMOS.
A possibilidade de apuração de créditos relativos a fretes nacionais contratados em importação de bens depende de tais bens se caracterizarem como insumos do processo produtivo e de os fretes terem se sujeitado à incidência das contribuições.
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.
O litígio administrativo se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente contestadas consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa.
DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.
É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido.
Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 16 de maio de 2023 e apresentou Recurso Voluntario no dia 12 de junho de 2023.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

I. O conceito de insumo não pode apenas se restringir a produção de bens ou serviços para a venda, mas deve relacionar-se a toda a atividade econômica da Recorrente.

II. Faz uma descrição do processo de fabricação da celulose.

III. Possui direito aos créditos decorrentes da manutenção de laboratório de inspeção, qualificação e aprovação da qualidade da celulose produzida.

IV. Possui direito aos créditos relativos à manutenção de tratores e equipamentos florestais, na plantação e colheita do eucalipto.

V. Possui direito ao crédito sobre o frete e despesas para o transporte de insumos florestais doados para a formação de florestas.

VI. Possui direito aos créditos de frete de produtos acabados – celulose.

VII. Possui direito ao crédito sobre despesas com vigilância e escolta de máquinas e equipamentos na modalidade rodoviária.

VIII. Possui direito aos créditos pela manutenção de ramal ferroviário.

IX. Possui direito ao crédito de despesas de a armazenagem, inspeção, movimentação e embarque da celulose na operação de venda para exportação

X. Possui direito aos créditos referentes a frete interno na importação de insumos, partes e peças utilizados na produção de celulose na fábrica. Neste ponto também alega que a motivação da glosa decorre apenas do não reconhecimento do direito ao crédito, não tendo sido apontado pela Autoridade Tributária dúvidas sobre a destinação dos bens.

DOCUMENTO VALIDADO

XI. Possui direito aos créditos sobre os custos e despesas da locação de veículos (locomotiva) e equipamentos (empilhadeiras) utilizados na logística da celulose no terminal portuário.

Finalmente, apresenta o seguinte pedido:

Ante ao exposto, é o presente para requerer aos i. Conselheiros que seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, a fim de que seja deferido o Pedido de Ressarcimento e, sucessivamente, homologadas as compensações a ele vinculadas remanescentes.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Inicialmente o conceito de insumo, para fins de aplicação do inciso II, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002 era aquele definido nas IN SRF 247/2002 e 404/2004, onde este conceito era restrito apenas ao que fosse consumido no processo de produção do bem ou mercadoria, que seria vendido pela empresa, ou tivesse um vínculo direto com o resultado da produção, como podemos atestar pela transcrição abaixo:

> *"Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*
> *I - das aquisições efetuadas no mês:*
> *a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;*
> *b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*
> *(...)*
> *§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*
> *I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*
> *a)* ***as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado****; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*
> *b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)". IN RFB nº 247/2002*

DOCUMENTO VALIDADO

Ou seja, a premissa básica para a aceitação de um item como insumo era que, ao final do processo produtivo, e estando totalmente integrada ao produto, ambos, matéria prima/insumo e produto final, tornassem-se indiferenciados em detrimento das características necessárias à identificação da matéria prima/insumo como um item diferenciável, quer por ter sido consumida no processo, quer por ser parte integral indissociável do produto.

O julgamento do REsp. 1.221.170/PR, julgado pelo rito do artigo 543-C, do CPC/1973 (artigos 1.036, e seguintes do CPC/2015), no ano de 2018, que trata dos recursos repetitivos e cujo resultado vincula obrigatoriamente os atos da administração pública, nos termos do inciso VI, alínea a, do artigo 19, e § 1º e *caput* do artigo 19-A, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, conforme transcrevemos abaixo, considerou ilegais as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

> *"Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)*
> *(...)*
> *VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo* ***Superior Tribunal de Justiça****, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência,* ***no âmbito de suas competências, quando****: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*
> ***a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou*** *(Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)*
> *(...)*
> *VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*
> *(...)*
>
> *Art. 19-A.* ***Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei****, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*
> *(...)*
> ***§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa.*** *(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*
> *§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

A Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, O Regulamento Interno do CARF – RICARF, também vincula a observação das decisões em sede de Recursos Repetitivos, dos Tribunais Superiores, conforme destacamos pela reprodução dos artigos 98 e 99, do RICARF.

> *Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.*
> *Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:*

DOCUMENTO VALIDADO

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:
a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.
Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.
Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

A decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, também estabeleceu as bases para se determinar o conceito de insumo, e teve seu conteúdo adotado pela Administração Tributária, através da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, onde encontramos que o conceito de insumo deve atender às condições de essencialidade ou de relevância do bem sob análise, conforme podemos ver na reprodução do § 10, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, abaixo, e que destaca o esclarecedor texto da Ministra Regina Helena Costa:

"Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)
Demarcadas tais premissas, ***tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência****.*
Por sua vez, ***a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.***
Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência." (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)"(grifo nosso)

Vemos que apesar da ampliação da interpretação do conceito de insumo para fins de apuração dos créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS, não foi intenção da decisão do STJ em criar um regime de apuração pelo lucro, envolvendo todas as atividades da empresa.

DOCUMENTO VALIDADO

A Receita Federal do Brasil já internalizou este entendimento através de diversas versões de Instruções Normativas. A IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, inclusive estabelece o reconhecimento do insumo do insumo, em seu artigo 176, § 1º.

De fato, a atividade da Recorrente implica num processo produtivo complexo e integrado verticalmente, pela formação de florestas de eucaliptos e posteriormente a utilização da exploração florestal na produção da celulose e sua comercialização.

No entanto, não são todas as operações da atividade da Recorrente que podem ser abarcadas como insumos, mas apenas aquelas diretamente relacionadas à sua atividade produtiva.

Vejamos então as glosas.

Manutenção de laboratório de inspeção, qualificação e aprovação da qualidade da celulose produzida

No texto do Despacho Decisório, e.fls. 340 a 362, não há referências a gastos identificados como custos ou despesas para a manutenção de laboratórios de análise de qualidade de celulose. Da Decisão de Primeira Instância, tiramos os seguinte trecho:

> *Créditos sobre bens e serviços utilizados para manutenção de equipamentos do laboratório de qualidade de celulose*
> *A contribuinte contesta glosas de créditos sobre bens e serviços utilizados para manutenção de equipamentos do laboratório de qualidade de celulose, sem especificar exatamente a quais bens ela estaria se referindo. Informa acostar notas fiscais exemplificativas em seu anexo 01.*
> ***Em análise a essas notas, verifica-se que contêm diversos itens dentre os quais somente "recarga de ar-condicionado" consta como glosa no anexo I do Relatório Fiscal.***
> *Não obstante, nada consta dos autos no sentido de comprovar que as "recarga de ar-condicionado" constantes da planilha de glosas se referem a dispêndios empregados no âmbito do processo produtivo da interessada, ou seja, que sejam empregados em laboratório que promova testes de qualidade vinculados aquele processo, conforme alega.*
> *Corretas, assim, as glosas de "recarga de ar-condicionado" em comento.*

Como se pode perceber, há apenas uma despesa na lista de glosas que corresponde a recarga de ar-condicionado, mas a Recorrente não traz em suas argumentações nenhuma justificativa que relacione esta despesa com o laboratório propriamente, apenas faz uma descrição da importância do referido gasto, mas sem citar quais seriam as despesas ou custos que estão relacionados a esta glosa.

Diante disto, não há como dar razão à Recorrente, pois o direito ao crédito precisa ser demonstrado por quem pleiteia o direito, e entendo que a Recorrente falha ao se desincumbir do ônus probatório que deveria no mínimo relacionar as despesas glosadas com a sua destinação alegada em recurso.

Sem razão à Recorrente.

Manutenção de tratores e equipamentos florestais, na plantação e colheita do eucalipto

DOCUMENTO VALIDADO

Novamente não se encontra no Despacho Decisório uma referência expressa a esta glosa.

O Acórdão recorrido apresenta o seguinte trecho sobre este item.

Crédito sobre bens e serviços utilizados para manutenção de tratores e equipamentos florestais A contribuinte contesta glosas de créditos bens e serviços utilizados para manutenção de tratores e equipamentos florestais, afirmando que se trata de bens e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos florestais (Tratores, Harvesters e Forwarders) que são equipamentos essenciais para a realização das atividades de plantio, colheita e baldeio da madeira de eucalipto, utilizados como insumo pela Recorrente na etapa do processo agroindustrial que se destina ao plantio, manutenção, e colheita das florestas de eucalipto, principal insumo da produção da celulose.
Ela não especifica exatamente a quais bens ela estaria se referindo e informa acostar notas fiscais exemplificativas em seu anexo I.
Em análise a essas notas, verifica-se que contêm diversos itens dentre os quais somente "interruptor do limpador" consta como glosa no anexo II do Relatório Fiscal (grupo - b) Ferramentas e afins).
Como dito no Relatório Fiscal, as ferramentas foram expressamente excluídas do conceito de insumo no julgamento do STJ, conforme explicita o item 7.2 do PN Cosit nº 5, de 2018.
Ademais, a contribuinte não traz nenhuma explicação adicional sobre tal "interruptor do limpador", pelo que não há como escapar do enquadramento como "ferramentas e afins", não passível de apuração de créditos como insumos do processo produtivo.
Corretas, assim, as glosas de "interruptor do limpador" em comento.

Nos mesmos termos do item anterior, considero sem razão à Recorrente.

Frete e despesas para o transporte de insumos florestais doados para a formação de florestas para terceiros

Em Recurso Voluntário, alega que estes gastos seriam necessários à formação de florestas por terceiros, cuja exploração futura seria adquirida pela Recorrente como insumo em seu processo produtivo.

Desta feita, há uma glosa no Despacho Decisório apontando especificamente este tipo de gasto.

A Decisão de Primeira Instância manteve a glosa por considerar que não haveria previsão legal para considerar estes gastos como parte da aquisição de insumos pela Recorrente, e ainda que a Nota Fiscal apresentada não demonstra ter havido incidência de PIS/COFINS.

É comum que ocorram sistemas de parceria no setor agropecuário, principalmente na criação de animais de corte, de médio e pequeno porte, aves e suínos. Não seria impossível admitir estes gastos com a aquisição futura de insumos, no caso, a longo prazo, dado que o ciclo de formação de florestas e sua exploração não são curtos.

No entanto, há a necessidade de se demonstrar que estas doações não se tratam de mera liberalidade da Recorrente, e que fazem parte de contratos de parceria que determinam obrigações futuras dos beneficiários por estas doações na formação dos insumos destinados à Recorrente.

Desta forma, entendo que não há prova das alegações da Recorrente e a considero sem razão neste tópico.

DOCUMENTO VALIDADO

Frete de produtos acabados – celulose

Os referidos fretes glosados referir-se-iam ao envio de produtos acabados para a formação de lotes de exportação, em Terminal Marítimo denominado PORTOCEL, que é explorado pela recorrente.

O direito ao reconhecimento de créditos sobre despesas de fretes de produtos acabados é tratado na Súmula CARF nº 217.

> ***Súmula CARF nº 217***
> ***Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024***
> *Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.*
> *Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.*

A possibilidade de reconhecimento deste tipo de crédito na exportação poderia superar a aplicação da referida Súmula, caso se demonstre a efetiva venda dos bens ao exterior e o frete represente a saída do estabelecimento da Recorrente para uma operação de venda já acertada, o que atrairia a aplicação dos inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 30 de dezembro de 2002.

Desta forma, entendo que não há elementos suficientes no processo para associar estas despesas de fretes internos com exportações efetivas, o mero envio para armazenagem com o intuito de posterior exportação, na formação de lotes de exportação, especialmente de commodities, não é suficiente para afastar a aplicação da Súmula CARF nº 217, pois equivale a mesma destinação de produtos acabados a centros de distribuição para vendas futuras e incertas.

Considero sem razão à Recorrente.

Despesas com vigilância e escolta de máquinas e equipamentos na modalidade rodoviária

A Recorrente pleiteia a reversão das glosas de gastos com serviços de escolta e segurança no transporte rodoviário por entender tratarem-se de insumos à sua atividade.

Por sua vez, o Despacho Decisório identifica estes gastos como “Serviços de guarda patrimonial e escolta rodoviária no transporte de máquinas e equipamentos”, e os relaciona em seu ANEXO V, efls. 452 a 764, onde estes serviços estão identificados como “Escolta rodoviária no transporte de máquinas e equipamentos”.

Todo o esforço na movimentação de cargas nos diversos modais disponíveis podem ser considerados, na minha opinião, como parte do frete necessário à sua logística. Em tese, considero que o serviço de segurança e escolta armada no Brasil tornou-se uma infeliz necessidade de nosso custo interno de logística. No entanto, a previsão para o reconhecimento de fretes para a apuração do regime não cumulativo do PIS/COFINS possui uma relação exaustiva de possibilidades nos art. 3º, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833/2003.

Não há uma previsão específica na legislação para o reconhecimento de gastos com fretes, para além da previsão do inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, o frete e as despesas

DOCUMENTO VALIDADO

com logística integram os créditos em operações que não são operações de vendas, onde são expressamente admitidos, como parcela do custo total da aquisição de bens para revenda, insumos ou bens que terão seus créditos reconhecidos pelos encargos de depreciação, ou ainda o frete como insumo nos casos em que o processo produtivo preveja etapas de produção realizada entre estabelecimentos diferentes ou da própria empresa, ou de terceiros, quando produtos em elaboração ou matérias primas precisam ser deslocadas com interesse da produção.

> *Custo de aquisição*
> *Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*
> *§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13) .*
> *§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.*
> *§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição. (Decreto nº 9.580/2018 – RIR/2018)*

No caso concreto, a descrição das tabelas de glosas e as informações prestadas pela Recorrente, e combinadas com os elementos probatórios trazidos aos autos na Manifestação de Inconformidade, não atestam as alegações da Recorrente, ou mesmo fornecem vínculos que permitam admitir despesas com segurança e escoltas em transporte rodoviário atreladas a aquisição de bens que gerem direito a créditos no regime não cumulativo do PIS/COFINS.

De forma que entendo sem razão à Recorrente.

Créditos pela manutenção de ramal ferroviário

A Recorrente pleiteia créditos decorrentes de gastos e despesas na manutenção de ramais ferroviários utilizados no escoamento de sua produção para o Terminal Marítimo de Exportação, na modalidade insumos.

Não há previsão legal para que este tipo de despesa possa ser considerado como insumos à produção, muito alinhado com a Súmula CARF nº 217, pois trata-se de investimento em ativo imobilizado utilizado no escoamento de produtos acabados, onde se faria a mesma consideração do item já avaliado acima.

Os bens do ativo imobilizado que dão direito a crédito no regime não cumulativo são aqueles utilizados na produção de outros bens, na prestação de serviços ou para aluguel a terceiros, o que não é o caso dos ramais ferroviários (inciso VI, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

Sem razão à Recorrente.

Crédito de despesas de a armazenagem, inspeção, movimentação e embarque da celulose na operação de venda para exportação

A Recorrente pleiteia os créditos por gastos na logística no porto para exportação, conforme o título deste tópico, na modalidade de insumos à sua atividade, neste caso, abarcando

DOCUMENTO VALIDADO

todas as considerações sobre a logística de produto acabado já expressadas neste voto, aplica-se a Súmula CARF nº 232.

> *SÚMULA CARF Nº 232*
> *Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025*
> *As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.*
> *Acórdãos Precedentes: 9303-015.131, 9303-015.265, 9303-015.949.*

Sem razão à Recorrente.

Frete interno na importação de insumos, partes e peças utilizados na produção de celulose na fábrica

Esta glosa está assim descrita no Despacho Decisório:

> *C) FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO*
> *A possibilidade de desconto de crédito estabelecida pelo art. 3º tanto da Lei nº 10.637/2002, como da Lei nº 10.833/2003, aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, conforme estabelecem de forma expressa os mandamentos do § 3º, incisos I e II do artigo mencionado. Nos casos de bens adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no País (importação), os dispositivos mencionados não permitem a apuração de créditos em relação ao seu custo de aquisição.*
> *Em se tratando de operação de importação de bens utilizados como insumo ou para revenda pela pessoa jurídica importadora, a possibilidade de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser analisada à luz da Lei nº 10.865/2004.*
> *E o crédito previsto na Lei nº 10.865/2004 (art. 15, I e II) aplica-se apenas sobre os valores que integram o valor aduaneiro, base de cálculo de PIS/Importação e COFINS/Importação, razão pela qual os gastos com Frete (frete interno referente ao transporte de bens importados do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional) relativos à importação não podem ser objeto de crédito.*

Vemos que a Autoridade Tributária na motivação para proceder à glosa desta rubrica não contesta a natureza dos bens adquiridos (insumos), ou faz qualquer menção ao transportador que procedeu ao frete interno. Pode-se muito bem considerar que trata-se de uma operação contratada junto a um prestador de serviços nacional, já que a carga está sendo movimentada dentro do próprio território nacional Apartir de um porto, aeroporto ou ponto de fronteira, após o seu desembaraço aduaneiro.

Neste ponto, considero que estes gastos compõem o valor do crédito referente à aquisição de insumos, conforme o art. 301, do RIR/2018, e devem ser revertidas as glosas.

Crédito sobre os custos e despesas da locação de veículos (locomotiva) e equipamentos (empilhadeiras) utilizados na logística da celulose no terminal portuário

Assim motivou a glosa a Autoridade Tributária, e.fl.370:

> *Também foram glosados os créditos relativos à locação de veículos (locomotivas) e na locação de empilhadeiras não utilizadas nas atividades da empresa, mas para uso de terceiro, nas operações da PORTOCEL. Tais ocorrências foram relacionadas no 10.833/03:*
> *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

DOCUMENTO VALIDADO

...
IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
... (grifo nosso)

Os aluguéis de empilhadeiras para utilização no Terminal Marítimo compõem os custos de logística portuária na exportação, assim como já apreciado em tópico anterior deste voto, de forma que considero sem razão à Recorrente.

Quanto à locação de locomotivas, aplica-se a Súmula CARF nº 190.

Súmula CARF nº 190
Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024
Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.
Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Sem razão à Recorrente.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento e reverter as glosas relacionadas ao frete interno na importação de insumos, partes e peças utilizados na produção de celulose na fábrica.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral

DOCUMENTO VALIDADO