



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.944962/2013-91
ACÓRDÃO	3201-013.222 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FIBRIA-MS CELULOSE SUL MATO-GROSSENSE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS NÃO CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do referido crédito por ele pleiteado.

PIS NÃO CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS COM MANUTENÇÃO DE ESTRADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito de PIS e Cofins os dispêndios com a manutenção de estradas por não se caracterizarem como insumos aplicados no processo produtivo da empresa.

Tal gasto, embora necessário à atividade econômica da pessoa jurídica, refere-se à infraestrutura e logística de escoamento, não guardando relação de essencialidade ou relevância direta com a fabricação do produto ou a prestação do serviço (atividade-fim). Incidência da vedação prevista no Art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a

apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito. No presente caso devem ser acatados os créditos em relação: partes e peças utilizadas em máquinas, equipamentos florestais e em veículos, bem como os serviços de manutenção; vestuário e equipamentos de proteção individual, material de análise laboratorial, inibidor de corrosão, engraxantes e kits de manutenção, reparo e limpeza, serviços de manutenção civil e mecânica, serviços de limpeza, serviços de consultoria ambiental, serviços de análises laboratoriais, monitoramento de pragas e doenças e pesquisa, locação de andaimes e rádios para comunicação, serviços de engenharia e projetos, serviço de silvicultura, treinamentos relacionados à atividade industrial, abarcando a fase agroflorestal, arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas, depreciação de poços de tratamento de efluentes, água, lodo, depreciação de talude, depreciação de instalações civis, edifícios de escritórios e serviços administrativos, edifícios de oficina e acesso de caminhões, depreciação de ferramentas de medição elétrica, oficina de manutenção e cortadores de amostra, depreciação de carros de transporte e porta pallets utilizados para transporte e guarda dos pallets, depreciação de pátio de madeira, depreciação de serviço de montagem da torre de telecomunicações, depreciação de combate a incêndio e depreciação de máquinas de geração de energia; serviços de logística e supervisão; locação de bens do ativo permanente utilizados nas atividades da pessoa jurídica e quanto à depreciação de benfeitorias em imóveis.

PIS NÃO CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TREINAMENTO OBRIGATÓRIO OU RELACIONADO A ATIVIDADE EMPRESARIAL. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com treinamento que se refiram a obrigatoriedade regulatória ou que tenham relação à atividade empresarial da Contribuinte constituem insumos, nos termos da legislação do PIS e da Cofins, e, portanto, geram créditos da contribuição passíveis de desconto dos valores calculados sobre o faturamento mensal.

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO.

O arrendamento de imóvel rural, quando o arrendador é pessoa jurídica e sua utilização se dá na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

Na não cumulatividade do PIS/COFINS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

CRÉDITO. ALUGUEL DE GUINDASTE E ESCAVADEIRA. IMPOSSIBILIDADE.

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. (Súmula CARF nº 190)

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, mas desde que devidamente comprovados e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País em operação devidamente tributada pelas contribuições PIS/Cofins.

CRÉDITO. BENFEITORIAS EM IMÓVEIS. POSSIBILIDADE.

Há direito a crédito das contribuições não cumulativas em relação aos encargos de depreciação de benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros utilizados nas atividades da empresa, genericamente consideradas, mas desde que devidamente comprovados.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

NULIDADE POR OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

Considera-se fundamentada a decisão que contém elementos de fato e de direito suficientes para suportar as conclusões apresentadas, não estando o julgador obrigado a analisar argumentos que não teriam o condão de alterar o que foi decidido. A ausência de manifestação sobre pontos irrelevantes para o desfecho da lide não configura cerceamento de defesa.

COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. OCORRÊNCIA.

Opera-se a coisa julgada administrativa quando a matéria em discussão foi objeto de decisão definitiva, não sendo possível a sua reapreciação, em obediência ao princípio da segurança jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale e Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que a acolhiam, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos em relação às seguintes aquisições: (I.1) partes e peças utilizadas em máquinas, equipamentos florestais e em veículos, bem como os serviços de manutenção, (I.2) vestuário e equipamentos de proteção individual, (I.3) material de análise laboratorial, (I.4) inibidor de corrosão, engraxantes e kits de manutenção, reparo e limpeza, (I.5) serviços de manutenção civil e mecânica, (I.6) serviços de limpeza, (I.7) serviços de consultoria ambiental, (I.8) serviços de análises laboratoriais, monitoramento de pragas e doenças e pesquisa, (I.9) locação de andaimes e rádios para comunicação, (I.10) serviços de engenharia e projetos, (I.11) serviço de silvicultura, (I.12) treinamentos relacionados à atividade industrial, abrangendo a fase agroflorestal, (I.13) arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas, (I.14) depreciação de poços de tratamento de efluentes, água, lodo, (I.15) depreciação de talude, (I.16) depreciação de instalações civis, edifícios de escritórios e serviços administrativos, edifícios de oficina e acesso de caminhões, (I.17) depreciação de ferramentas de medição elétrica, oficina de manutenção e cortadores de amostra, (I.18) depreciação de carros de transporte e porta pallets utilizados para transporte e guarda dos pallets, (I.19) depreciação de pátio de madeira, (I.20) depreciação de serviço de montagem da torre de telecomunicações, (I.21) depreciação de combate a incêndio e (I.22) depreciação de máquinas de geração de energia; (II) por maioria de votos, para reverter a glosa de créditos em relação aos serviços de logística e supervisão, vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar e Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, que negavam provimento nesse item; (III) por voto de qualidade, para (III.1) manter a glosa de créditos em relação ao aluguel de escavadeira e guindaste, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda (Relatora), que davam provimento nesse item, e (III.2) para reverter a glosa de créditos relativos à locação de bens do ativo permanente utilizados nas atividades da pessoa jurídica e quanto à depreciação de benfeitorias em imóveis, vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi e Fabiana Francisco de Miranda (Relatora), que negavam provimento, sendo designado para redigir o voto vencedor quanto a esses dois itens o conselheiro Hécio Lafetá Reis; e (IV) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos em relação aos fretes em operações de vendas, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale e Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que revertiam tal glosa. Durante os debates, o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow

propôs a realização de diligência, sendo acompanhado pela conselheira Flávia Sales Campos Vale, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa que julgou improcedente as impugnações apresentadas na Manifestação de Inconformidade.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento 17170.62074.081112.1.5.08-6317 e Declarações de Compensação (Dcomp) de crédito relativo ao PIS não-cumulativo associado a operações de exportação, referente ao 1º trimestre de 2012, no montante de R\$ 1.821.479,97.

A DIORT/DERAT-São Paulo exarou o despacho decisório de fl. 934, com base na Informação Fiscal de fls.908/933, decidindo deferir parcialmente o pedido de ressarcimento (R\$ 727.547,93) e homologar as declarações de compensação até o limite reconhecido.

Na Informação Fiscal citada, consta consignado, em resumo, que:

1. O trabalho de auditoria foi norteado pela verificação da escrituração nº Sistema Público de Escrituração Digital Fiscal (SPED EFD-CONTRIBUIÇÕES, fl. 17), por meio da utilização do ContAgil, aplicativo de auxílio ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício das atividades de fiscalização. Foram checadas receitas (contribuições) e despesas (créditos), cujos saldos credores foram objetos do Pedido de Ressarcimento;

2. A contribuinte FIBRIA-MS CELULOSE SUL MATO-GROSSENSE LTDA, CNPJ 36.785.418/0001-07, tem CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) 17.10-9-00 - Fabricação de celulose e outras pastas para fabricação de papel;

3. Analisando-se as informações existentes no cadastro CNPJ e comparando-as com as informações prestadas pelo contribuinte, foi verificado que a estrutura administrativa e produtiva da empresa é composta pela sede administrativa situada na capital de São Paulo-SP (inscrição CNPJ matriz) e as demais unidades produtivas situadas no município de Três Lagos-MS, sendo estas organizadas em um estabelecimento industrial (filial 36.785.418/0015-02) e em diversos outros estabelecimentos florestais caracterizados exclusivamente pela cultura e extração do eucalipto (matéria-prima da celulose), cada um com uma inscrição CNPJ de filial própria;

4. O processo produtivo da celulose (produto final) pode ser dividido em duas etapas: a primeira consiste na retirada da madeira (eucaliptos) dos estabelecimentos florestais, no tratamento das toras de madeiras e no transporte delas para a linha de produção; e a segunda consiste na transformação dos troncos de madeira em celulose;

5. O contribuinte se dedica à atividade de produção de celulose. Nesse contexto, as partes e peças de reposição adquiridas de pessoa jurídica para manutenção de máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado, utilizados diretamente na fabricação dos produtos destinados à venda (celulose), são consideradas insumos para efeito de apuração de créditos relativos à contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não-cumulativas, desde que referidas partes e peças sofram alterações decorrentes de ação diretamente exercida sobre o bem fabricado e, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

6. Nesse mesmo sentido, os serviços de manutenção realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação dos referidos produtos podem ser enquadrados como serviços aplicados ou consumidos na atividade de produção ou fabricação de produtos destinados à venda, subsumindo-se, assim, no conceito de insumo;

7. Entretanto, as partes e peças de reposição, bem como o serviço de manutenção aplicadas na manutenção de máquinas, e equipamentos utilizadas no corte, no tratamento e no transporte da madeira a qual será, em uma segunda etapa de industrialização, transformada em celulose, não são passíveis do mesmo enquadramento pois não se tratam, obviamente, de bens e serviços aplicados ou utilizados diretamente no produto em fabricação.

São bens e serviços aplicados para a eventual obtenção de uma matéria-prima industrial, a madeira, sendo sua relação com o produto industrializado apenas indireta;

8. Nesse aspecto, somente são passíveis de crédito os custos relativos aos bens adquiridos e serviços tomados a partir do momento em que a madeira (matéria-

prima industrial) ingressa na linha de produção industrial. Dessa forma, foi efetuada glosa das bases de cálculos escrituradas no SPED EFD CONTRIBUIÇÕES relativos aos custos não relacionados com a atividade industrial direta, como: Partes e peças de máquinas/equipamentos florestais e veículos de transporte; Vestuário e equipamentos de proteção individual; Materiais de análise laboratorial; Materiais de construção civil; Inibidores de corrosão e anti-engraxantes;

Óleos lubrificantes de veículos de transporte; Kits de manutenção, reparo e limpeza; Materiais de pintura; Placas e portas de sinalização e proteção e bens sem identificação nem descrição da utilização;

9. As glosas mensais foram calculadas através de duas tabelas. A primeira tabela contém o relatório do aplicativo ContAgil com todos os registros escriturados pelo contribuinte (fls. 92/93), com os somatórios mensais. A segunda tabela é o relatório do aplicativo ContAgil com os registros considerados como não passíveis de crédito e, portanto, glosados (fls. 94/296), com os somatórios mensais das glosas. A partir dos somatórios da primeira tabela foram deduzidos (glosados) os somatórios da segunda tabela, sendo os saldos remanescentes reconhecidos como passíveis de crédito;

10. Nos serviços utilizados como insumos foram aplicados os mesmos critérios de análise dos bens utilizados como insumos, procedendo à glosa das bases de cálculos escrituradas no SPED EFD CONTRIBUIÇÕES relativos aos custos não relacionados com a atividade industrial direta, tais como: Serviços aplicados em estradas; Manutenção civil e mecânica; Serviços de limpeza; Consultoria ambiental; Construção/Manutenção de estação de tratamento de efluentes; Análises laboratoriais; Coleta e gerenciamento de resíduos;

Monitoramento de pragas e doenças; Partes e peças de máquinas/equipamentos florestais e veículos de transporte; Uso de escavadeira; Colheita; Controle de qualidade; Locação de andaimes, guindastes, rádios, veículos e imóveis; Engenharia, projetos, logística e supervisão;

Serviços administrativos; Silvicultura; Pesquisa; Treinamento e Serviços sem identificação nem descrição da utilização.

11. As glosas mensais foram calculadas através de duas tabelas. A primeira tabela contém o relatório do aplicativo ContAgil com todos os registros escriturados pelo contribuinte (fls. 18/55), com os somatórios mensais. A segunda tabela é o relatório do aplicativo ContAgil com os registros considerados como não passíveis de crédito e, portanto, glosados (fls. 56/81), com os somatórios mensais das glosas. A partir dos somatórios da primeira tabela foram deduzidos (glosados) os somatórios da segunda tabela, sendo os saldos remanescentes reconhecidos como passíveis de crédito;

12. O contribuinte escriturou custos de armazenagem e fretes sobre vendas nos meses de janeiro/2012, fevereiro/2012 e janeiro/2013. Através do relatório às fls.

87/91, obtido pelo aplicativo ContAgil, foram extraídos os registros individuais escriturados sendo constatado que, apesar de o contribuinte haver informado no EFD CONTRIBUIÇÕES de janeiro/2013 o montante de R\$ 2.483.113,94, não foram identificados os registros individualizados dessas transações, conforme relatório às fls. 87/91. Quanto aos meses de janeiro e fevereiro de 2012, pequenas diferenças foram apuradas entre os montantes informados pelo contribuinte e os somatórios mensais à fl. 87 do relatório do ContAgil, cujos valores foram glosados;

13. No tocante à possibilidade de os encargos de depreciação originarem créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, firma-se o entendimento no sentido de que o art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 apenas autoriza tal benefício nos casos de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, o que não é o caso, pois na presente situação, consideramos como bens a serem industrializados e destinados à venda a madeira (matéria-prima industrial) a partir do momento que ingressa na linha de produção industrial. Assim sendo, foram glosadas as bases de cálculo dos créditos sobre encargos de depreciação dos registros escriturados relativos a: Câmaras frigoríficas; Poços de tratamento de efluentes, água, lodo; Talude; Materiais de análise laboratoriais; Instalações civis; Ferramentas de medição elétrica e oficina de manutenção; Cortadores de amostras; Armários de alvenaria; Máquinas lava-peças; Carros de transporte e porta pallets; Pátio de madeira; Serviços de montagem/desmontagem da torre de telecomunicações; Câmeras de monitoramento; Combate a incêndio; Edifícios de escritórios e serviços administrativos; Edifício de oficina; Acesso de caminhões; e Máquinas de geração de energia;

14. A apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quando este tipo de operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno tributado, como se depreende do art. 3º da Lei 10.833/2003;

15. Em análise da escrituração SPED EFD-CONTRIBUIÇÕES, observa-se que os montantes escriturados estão corretos, porém o procedimento adotado pelo contribuinte em vincular parte desses valores às receitas de exportação está incorreto, pois se tratam de operações com direito a crédito exclusivamente vinculadas às receitas tributadas (mercado interno). Assim sendo, os montantes escriturados foram validados, sendo realocados os valores unicamente às receitas do mercado interno tributadas;

16. No 1º trimestre/2012, cabe ser reconhecido parcialmente o pedido de ressarcimento, a título de PIS, a importância de R\$ 727.547,93.

Cientificada do Despacho Decisório e da Informação Fiscal, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando em síntese que:

1. Em relação à negativa de creditamento do PIS-exportação sobre as etapas do ciclo produtivo que são anteriores à entrada das toras de madeira na fábrica de celulose, tal entendimento da Receita Federal decorre da interpretação restritiva

do conceito de insumos previsto nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 (PIS/PASEP) e 404/2004(COFINS), não obstante as sucessivas decisões do CARF, inclusive da Câmara Superior, e também dos Tribunais Pátrios que reconhecem a inaplicabilidade das mesmas às contribuições em questão, bem como do desconhecimento do processo produtivo integrado (ou vertical) da impugnante, de forma que o entendimento fiscal é improcedente;

2. Cabe destacar que o fato do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 elencar a utilização de serviços como insumos para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS revela (i) a intenção genuína do legislador de conferir tratamento diverso a não-cumulatividade de tais contribuições e, por consequência, (ii) afastar os parâmetros do IPI e do ICMS para apropriação de créditos;

3. No âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria foi regulamentada por meio das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 (PIS/PASEP) e nº 404/2004 (COFINS). Todavia, ao definir o que são insumos, tais atos normativos estabeleceram um entendimento restritivo, limitando as hipóteses autorizativas do registro de créditos das contribuições. Observe-se o disposto no art. 66, §5º, da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e no art. 8º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004;

4. Na visão da RFB, nem todos os gastos incorridos pelas empresas possibilitam a apropriação de créditos de PIS/PASEP e COFINS, ainda que estes sejam fundamentais à sua atividade e a geração de receitas (base imponível das contribuições);

5. Por tal entendimento, o que enquadraria um bem como insumo seria o seu emprego direto no processo produtivo, devendo as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagens e demais bens serem aplicados, desgastados ou consumidos na produção ou fabricação de um bem ou na prestação de um serviço, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

6. Já os serviços serão considerados insumos quando prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda;

7. Nota-se, assim, que as Instruções Normativas que tratam sobre o tema, consideram como insumos apenas os bens e serviços diretamente aplicados no processo produtivo, ou que nele sofram alterações, excluindo a possibilidade de creditamento de outros bens ou serviços que, embora não consumidos diretamente, sejam necessários para geração de receita da pessoa jurídica;

8. A partir da análise do conceito de insumo estabelecido pela RFB, para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS, é possível verificar a similaridade com o conceito de insumo contido na legislação do IPI, notadamente no art. 226, inciso I, do Decreto nº 7.212/2010 – “Regulamento do IPI” (RIPI);

9. É possível afirmar que a interpretação das autoridades fiscais no que tange ao creditamento do PIS e da COFINS é restritiva, uma vez que faz uso da definição aplicada ao IPI, entendimento este que foi aplicado pela autoridade tributária que analisou o Pedido de Restituição e as Declarações de Compensação transmitidas pela contribuinte;

10. No entanto, o conceito do que seja crédito para fins de IPI não é aplicável ao PIS e COFINS, haja vista que a definição das hipóteses de creditamento de um tributo deve ser feita à luz do critério material da sua hipótese de incidência (base imponible), sob pena de desvirtuação da lógica daquela exação e, mais do isso, violação ao primado da não-cumulatividade;

11. Tanto à legislação do PIS como a legislação da COFINS adotaram o nominado método indireto subtrativo, o qual consiste na apropriação de crédito tributário sobre determinados custos e despesas (inputs - insumos) definidos em lei, observando-se, para tanto, a mesma alíquota aplicada sobre as receitas auferidas no desenvolvimento da atividade empresarial ;

12. O método indireto subtrativo é perfeito na instituição da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, pois guardou absoluta identidade, coerência e vinculação entre o fato gerador e a base de cálculo de tais contribuições. Em outras palavras, admitiu a apropriação de créditos sobre custos e despesas relacionados com a geração das receitas que compõem a base de cálculo das mesmas contribuições, representados, por exemplo, pela aquisição de mercadorias para revenda, contratação de serviços necessários à consecução de seu objeto social, aluguel de prédios utilizados na atividade da empresa etc;

13. O fato gerador do PIS e da COFINS e a utilização do método indireto subtrativo impedem a utilização das regras de não-cumulatividade aplicáveis ao IPI, as quais baseiam-se na sistemática de imposto contra imposto, isto é, compensa-se o valor do imposto devido na saída da mercadoria com o valor do imposto recolhido por ocasião da entrada no estabelecimento de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem;

14. Assim, em linha com as características intrínsecas das contribuições ao PIS e COFINS, devem gerar direito ao crédito todos os custos e despesas inerentes à obtenção do resultado econômico “receita”, núcleo central da hipótese de incidência das contribuições.

Em outras palavras, em linha com os princípios da não-cumulatividade e da paridade entre receitas/despesas, a interpretação autêntica da legislação de regência do PIS e da COFINS tem de privilegiar o entendimento segundo o qual há o aproveitamento de créditos das aludidas contribuições sobre todos os custos e despesas incorridos para a obtenção de receita;

15. É relevante para o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e sua caracterização sejam os bens indicados nestes dispositivos legais ou serviços utilizados na atividade empresarial. Todos estes

estão abrangidos no conceito de insumo, que é um neologismo que tem origem na expressão inglesa input. Assim, e até mesmo em respeito a origem da palavra, ser indireto o emprego do insumo no processo de industrialização ou de prestação de serviços não é circunstância que autoriza a sua exclusão do abatimento do valor dos bens e serviços passíveis de creditamento das contribuições;

16. Esta restrição, diga-se mais, não está prevista na única exceção expressa do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

17. A utilização indireta de bens não é critério legal impeditivo do abatimento de insumo se este se mostrar essencial à produção do bem ou à realização da receita, fato gerador do PIS e da COFINS;

18. Neste sentido, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF/CARF) já decidiu que a legislação do PIS e COFINS não-cumulativos não condiciona o crédito ao “consumo” do insumo durante o processo produtivo, basta que ele seja empregado no processo produtivo e não esteja registrado como ativo não-circulante na contabilidade do contribuinte;

19. A interpretação restritiva dada pela Receita Federal para o conceito de insumos na legislação do PIS e da COFINS também é afastada pelo Poder Judiciário, como podemos verificar nas decisões predominantes no Superior Tribunal de Justiça (STJ);

20. Logo, não é possível afirmar que somente são insumos os bens que se desgastam no processo produtivo em contato direto com o produto final;

21. O processo produtivo de celulose da contribuinte é totalmente integrado e começa com a produção de mudas em viveiros, e não com o ingresso da tora de madeira na fábrica de celulose, como parece fazer crer a fiscalização da Receita Federal;

22. Eventualmente pode adquirir florestas inteiras (madeira em pé) para corte, preparação das toras, transporte para a fábrica e produção de celulose, mas por uma questão de controle de qualidade, o que influi diretamente nas características da celulose -produto final, sua primeira opção é sempre a utilização de matéria-prima própria, da qual tem controle tora a tora desde a fase de produção;

23. Todas as etapas do seu ciclo de produção são essenciais para a obtenção da madeira, as despesas aqui incorridas são consideradas essenciais para o seu processo produtivo;

24. Para o controle das pragas, a interessada faz uso dos defensivos agrícolas para a proteção de seus plantios contra o ataque das formigas, pragas, doenças e competição das ervas daninhas com os eucaliptos. Esses produtos são usados observando-se os cuidados requeridos para seu transporte, armazenamento,

manuseio e aplicação, bem como em relação a destinação final das embalagens. Além disso, na aplicação dos referidos defensivos, os funcionários devem utilizar os Equipamentos de Proteção Individual - EPI necessários para evitar o risco de contato com a pele, tornando o uso destes equipamentos necessários dentro do processo produtivo integrado;

25. O monitoramento de pragas e doenças ocasionais é um programa contínuo que envolve vistorias periódicas em intervalos de 60 a 90 dias com o objetivo de detectar precocemente a ocorrência de focos de pragas e doenças, bem como avaliar a evolução dos surtos. O monitoramento e as recomendações de controle de formigas cortadeiras, em função da natureza dessa praga e de sua ocorrência durante todo o ciclo da cultura, recebem um tratamento específico e diferenciado. As recomendações de controle são geradas por um sistema eletrônico denominado “Especialista”, a partir dos dados de monitoramento de campo, e são validadas na interface dos sistemas Dice/SGF, com geração de Ordem de Serviço (OS) para as equipes operacionais de controle no campo;

26. Outra grande necessidade de controle e prevenção diz respeito aos incêndios florestais, capazes de destruir grandes áreas de forma incontrolável;

27. A prevenção e combate a incêndios florestais inclui uma rede para detecção por meio de torres de vigilância, equipamentos como rádios de comunicação, goniômetros e seus componentes, veículos de combate e mão-de-obra constantemente treinada para este fim. Realizam-se a avaliação e os primeiros combates por meio de veículos especialmente adaptados para este fim, reduzindo o risco de propagação dos incêndios e consequente redução de área queimada por foco;

28. Além disso, a equipe responsável realiza a manutenção dos aceiros, que são aquelas áreas limpas entre as florestas e uma estrada ou entre duas florestas, para propiciar a passagem das equipes e impedir que o fogo passe de uma área para outra. Além da manutenção de aceiros, há também a condução de operações específicas que objetivam prevenir a ocorrência de incêndios em regiões mais críticas, previamente mapeadas;

29. As florestas de eucalipto atingem seu ponto ótimo de corte, por volta de 6 anos, quando a madeira é colhida para abastecer a fábrica consumidora desta matéria-prima.

A colheita florestal abrange o processo que vai do corte da árvore à disposição das toras em um ponto em que possam ser carregadas por caminhões ou outro meio de transporte;

30. As operações de colheita são realizadas por equipes de forma a minimizar os impactos sobre o meio ambiente (solos, recursos hídricos, áreas de preservação permanente, reserva legal e fauna local), as fazendas vizinhas e as comunidades do entorno e adjacentes;

31. O processo de colheita utiliza equipamentos que possibilitam uma operação eficiente, segura e ambientalmente adequada. Os equipamentos são selecionados baseados em critérios que otimizem o uso da matéria-prima e minimizem os impactos ambientais das operações. As máquinas utilizadas nas operações de colheita possibilitam maior aproveitamento da madeira, reduzem a compactação do solo e emitem menos gases na atmosfera;

32. Parte da árvore oriunda de florestas plantadas que não é aproveitada para celulose é mantida no solo visando reduzir impactos com erosão e compactação, além de contribuir para o aumento da capacidade produtiva com a sua posterior rebrota. As manutenções de equipamentos seguem procedimentos de prevenção e controle visando à segurança e conservação do meio ambiente;

33. O carregamento de toras no campo é realizado por empresa especializada na área florestal com equipamentos projetados para levar maior segurança, qualidade nas operações, ergonomia e conforto para o operador, atendendo os requisitos de segurança e qualidade e com maior produtividade;

34. Igualmente, o transporte rodoviário é realizado por transportadoras contratadas, com conjuntos de cavalos tratores rodoviários, para operação tipo tri-trem. Os condutores das carretas passam por treinamento e capacitação contínuos, além da aplicação do Programa Estrada Segura da impugnant;

35. Este processo produtivo integrado é essencial para que a contribuinte obtenha uma matéria-prima de qualidade, para poder fabricar celulose de acordo com os padrões solicitados por seus clientes. Vê-se que a interferência em qualquer das fases listadas acima influenciará diretamente na qualidade da celulose, o que denota não apenas a existência de processo produtivo integrado, mas revela que tais fases cumprem os requisitos de (i) essencialidade e (ii) pertinência ao processo produtivo;

36. Há, portanto, toda uma série de etapas do ciclo produtivo que foram simplesmente desconsideradas pela fiscalização como se fossem desnecessárias ao processo produtivo e que, pelo contrário, não o são, de forma que a premissa das autuações ora impugnadas estão claramente erradas;

37. Após as etapas do ciclo produtivo anteriormente demonstradas a tora chega a fábrica. Nesse ponto, o processo industrial da contribuinte consiste em extrair da madeira de eucalipto o material fibroso (pasta, polpa ou celulose industrial). Seu início acontece quando a madeira chega à fábrica, e em seguida os troncos são descascados, picados e transformados em cavacos, que posteriormente são estocados em pilhas ou silos. As cascas são aproveitadas e queimadas nas caldeiras para produção de combustíveis para geração de energia térmica e elétrica para suprir a necessidade de energia da fábrica;

38. O processo de branqueamento ou alvejamento é o tratamento químico, geralmente em vários estágios, que se dá à celulose depois do cozimento, depuração e lavagem;

à pasta mecânica depois do desfibramento; ou em alguns casos, às asparas depois da desagregação, com a finalidade de descolorir ou remover os materiais corantes não celulósicos existentes na massa, aumentando a alvura do produto final. Isto é feito pela ação de agentes químicos como soda cáustica, peróxido de hidrogênio, talco, oxigênio, antraquinona, metanol, clorato de sódio, ácido clorídrico, entre outros;

39. A contribuinte contrata uma série de serviços de manutenção, conservação e monitoramento, que são empregados desde o manuseio da madeira vinda da floresta, o processo industrial propriamente dito até o enfardamento e estocagem dos fardos de celulose. As empresas são contratadas de acordo com sua capacidade e vocação tecnológica e executam seus serviços nos equipamentos de acordo com a sua especialidade;

40. Para permitir a operação segura dos equipamentos e instalações da área da fábrica é necessário fazer periodicamente em base regular a limpeza e conservação dessas instalações, das vias de acesso e circulação de pessoas;

41. Como pode ser verificado, o ciclo produtivo da interessada começa com a escolha dos gravetos que serão selecionados para a geração de novas mudas, a preparação e cuidado com estas mudas, a preparação da área agrícola que irá receber estas novas mudas, o plantio, acompanhamento do desenvolvimento e posterior manutenção das árvores já adultas, até que haja o primeiro abate, depois de longos 6 ou 7 anos de cuidados;

42. Todo este trabalho que é essencial para a obtenção de uma matériaprima de qualidade foi totalmente desconsiderado pela fiscalização, quando, no parágrafo 21 do Termo de Verificação Fiscal, diz que “são bens e serviços aplicados para a eventual obtenção de uma matéria-prima industrial, a madeira, sendo sua relação com o produto industrializado apenas indireta”;

43. A pasta de celulose tem que ser obtida a partir de algum insumo vegetal, como madeira, sisal, bambu etc. Evidentemente a relação entre a matéria-prima e o produto final é direta. Para tanto basta ter em mente que sem a matéria-prima e o seu adequado cultivo, tratamento e manutenção não será possível produzir celulose, o que revela tratar-se de processo industrial integrado, caracterizado pela essencialidade da etapa de cultivo e extração da madeira;

44. Quando a fiscalização conclui, no parágrafo 22 do Termo de Verificação Fiscal, que “somente podemos admitir como passível de crédito os custos relativos aos bens e serviços tomados a partir do momento em que a madeira (matéria-prima industrial) ingressa na linha de produção industrial”, adota uma conclusão errônea, como se fosse possível obter a celulose a partir do nada;

45. A contribuinte utiliza uma série de equipamentos na plantação, colheita e manutenção dos eucaliptos, essenciais para a obtenção da matéria-prima que será utilizada na produção de celulose. Estas partes e peças não são adquiridas para serem mantidas em estoque, mas para emprego nos equipamentos

utilizados nas áreas agrícolas, sendo o seu uso essencial para mantê-los em funcionamento, razão pela qual deve ter garantido o direito ao creditamento do PIS sobre sua aquisição;

46. Os empregados que trabalham na limpeza das áreas onde serão plantados os eucaliptos, bem como na manutenção da limpeza das áreas de plantio, utilizam equipamentos de proteção individual de forma a reduzir o risco de eventuais acidentes;

47. Se os EPI são de uso obrigatório, o indeferimento do ressarcimento dos referidos créditos é ilegal e decorre da interpretação restritiva que as normas regulamentares criadas pela Receita Federal deram para o conceito de não-cumulatividade de PIS e COFINS, mas não da interpretação da lei;

48. Em relação ao vestuário, a manifestante fornece uniforme aos seus funcionários da área operacional e de segurança, adequados de acordo com as normas de segurança no trabalho, razão pela qual são essenciais dentro de sua atividade operacional e deve ter o direito ao creditamento do PIS;

49. Além da estrutura civil onde está localizada a indústria propriamente dita - separação esta feita pela fiscalização para fins de indicar o que é atividade industrial direta - a fábrica também tem outras áreas construídas, como guaritas, refeitórios, parte administrativa, almoxarifado, estação de tratamento de efluentes, que abrigam atividades que também são necessárias ao processo produtivo;

50. A fábrica de Três Lagoas não existiria sem toda a parte de suporte administrativo existente, pois sem estes, que são tidos como acessórios pela fiscalização da Receita Federal, a atividade industrial não seria desempenhada. Não é possível que uma fábrica não tenha um controle de entrada e saída, com uma guarita de segurança, assim como um refeitório onde são fornecidas as refeições aos seus funcionários, pois são necessários ao desenvolvimento da própria atividade industrial;

51. A manutenção das estradas, como a colocação de bueiros para a passagem de água, a colocação de pedras para que o barro não impeça a circulação de caminhões, o nivelamento etc. são serviços contratados junto a empreiteiras ou pequenas construtoras que são essenciais para o desenvolvimento da atividade da impugnante, principalmente se considerarmos que boa parte do interior do Brasil não tem estradas asfaltadas;

52. A manutenção das estradas vicinais é um serviço essencial, pois permite que tenha acesso aos locais onde planta o eucalipto, seja para plantar, na manutenção ou na fase de colheita, razão pela qual não pode ser negado o crédito do PIS sobre a contratação deste serviço;

53. São utilizadas escavadeiras para a remoção de terra na manutenção de estradas e em outras atividades quando isso se faz necessário, bem como para

retirar troncos de eucaliptos quando não é possível deixá-lo no local de corte do tronco do eucalipto;

54. Os gastos com a manutenção e as peças de reposição dessas máquinas e equipamentos, ligadas à movimentação de carga, empilhadeiras, guinchos e guindastes, são indispensáveis e, portanto, custos de produção. Estas máquinas e equipamentos são utilizados para movimentar os insumos, como as toras de madeiras extraídas das florestas, para colocação dessas nos picadores, bem como para retirar das máquinas os rolos de celulose, que pesam toneladas. Sem isso é impossível realizar o processo produtivo. Ainda que repetitivo, é importante destacar que todos os tópicos objeto desta defesa são identificados por dois elementos: integração e essencialidade;

55. A locação de andaimes e guindastes é necessária para a manutenção dos equipamentos industriais em razão da dimensão destes;

56. Sempre que há uma manutenção programada ou de emergência, são contratados prestadores de serviços para montar os andaimes que permitirão às equipes de manutenção alcançar os equipamentos que passarão por manutenção, sendo às vezes necessária a locação de guindastes para o içamento de peças mais pesadas, que não possam ser levadas pelos envolvidos na manutenção;

57. O despacho decisório em comento negou o direito aos créditos de serviços de silvicultura como se fossem uma coisa só, deixando de lado o fato de que silvicultura é um processo que compreende a fase florestal, na qual são empregados dezenas de insumos, desconsiderados pela fiscalização porque não fazem parte da fase industrial propriamente dita. Tal interpretação restritiva deve ser afastada, porque envolve toda a etapa inicial do ciclo produtivo, conforme atesta o laudo técnico;

58. A fiscalização indeferiu o ressarcimento sobre a depreciação de uma série de bens do ativo, sob o argumento de que não são empregados diretamente na produção de bens destinados à venda (parágrafo 29 do Termo de Verificação Fiscal). Ocorre que os bens indicados, em que pese o fato de não fazerem parte do processo industrial, integram a fase florestal ou de silvicultura, que tem início com a escolha dos gravetos que darão origem às mudas, ou então integram a fase industrial, mas sem contato direto com a produção da celulose;

59. É importante destacar que o CARF já tem posição no sentido de que os bens que integram o processo produtivo, ainda que não tenham contato direto com a atividade industrial principal, geram direito ao créditos de PIS e COFINS, porque a legislação destas contribuições não é restritiva como a do IPI;

60. As câmaras frigoríficas são utilizadas para a conservação dos alimentos que serão utilizados nos refeitórios, pois como serve uma quantidade muito grande de refeições todos os dias, precisa ter uma série de alimentos guardados sob refrigeração. Ainda que não tenham contato direto com a produção de celulose, são essenciais para a conservação dos alimentos que serão utilizados no preparo

das refeições dos funcionários, razão pela qual deve ser garantido o direito a crédito;

61. Considerando que os fardos com as folhas de celulose são transportados em pallets e estes são guardados nos porta pallets, tem-se que estes bens são essenciais na fase de comercialização/entrega dos fardos de celulose, razão pela qual deve ser garantido o crédito do PIS;

62. Na hipótese dos argumentos acima expendidos não serem suficientes para a reforma integral do despacho decisório ora impugnado, o que somente por argumentação se admite, requer seja realizada diligência e perícia, nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, a fim de comprovar a essencialidade dos bens e serviços dos créditos o PIS;

Por fim, solicita a reforma integral do despacho decisório com deferimento do Pedido de Ressarcimento e que sejam homologadas as compensações declaradas.”

Note-se que teve ausência de Ementa no Acórdão de Manifestação de Inconformidade:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

AUSÊNCIA DE EMENTA.

Não contém ementa consoante as disposições da Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

A Contribuinte apresentou Recurso Voluntário com a finalidade de demonstrar a regularidade dos créditos tributários de PIS vinculados operação de exportação.

Solicita direito ao ressarcimento integral do crédito de PIS apurado e descreve seus motivos nos itens abaixo:

PRELIMINARMENTE:

- DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO E DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO EM RELAÇÃO AO INDEFERIMENTO DO CRÉDITO DE DESPESAS DE ENERGIA

DO MÉRITO:

- DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS; DO CONCEITO DE INSUMOS NA LEGISLAÇÃO DO PIS E DA COFINS NÃO-CUMULATIVOS; E DO PROCESSO PRODUTIVO INTEGRADO DA RECORRENTE

1) DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS SOBRE A AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS DO PROCESSO PRODUTIVO INTEGRADO

1.1 Do direito ao crédito de PIS na aquisição de partes e peças de máquinas/equipamentos florestais e veículos de transporte

1.2 Do direito ao crédito de PIS na aquisição de vestuário e equipamentos de proteção individual

1.3 Do direito ao crédito de PIS na aquisição de material de análise laboratorial

1.4 Do direito ao crédito de PIS na aquisição de material de construção civil

1.5 Do direito ao crédito de PIS na aquisição de inibidores de corrosão, engraxantes e kits de manutenção, reparo e limpeza

1.6 Do direito ao crédito de PIS na aquisição de materiais de pintura, placas e portas de sinalização e proteção

1.7 Do direito ao crédito de PIS na contratação de serviços aplicados em estradas

1.8 Do direito ao crédito de PIS na contratação de serviços de manutenção civil e mecânica

1.9 Do direito ao crédito de PIS na contratação de serviços de limpeza

1.10 Do direito ao crédito de PIS sobre contratação de consultoria ambiental

1.11 Do direito ao crédito de PIS sobre construção e manutenção da estação de tratamento de efluentes

1.12 Do direito ao crédito de PIS na contratação de serviços de análises laboratoriais, monitoramento de pragas e doenças e pesquisa

1.13 Do direito ao crédito de PIS sobre a locação de escavadeira

1.14 Do direito ao crédito de PIS sobre partes e peças de máquinas e equipamentos florestais e veículos de transporte

1.15 Do direito ao crédito de PIS sobre a locação de andaimes, guindastes, rádios, veículos e imóveis

1.16 Do direito ao crédito de PIS sobre os serviços de engenharia, projetos, logística e supervisão

1.17 Do direito ao crédito de PIS sobre a silvicultura

1.18 Do direito ao crédito de PIS sobre os serviços de treinamento

1.19 Do direito ao crédito de PIS sobre o arrendamento de terra agrícolas

2) DA ILEGALIDADE DO INDEFERIMENTO DOS CRÉDITOS DE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO

2.1) Câmaras frigoríficas;

2.2) Poços de tratamento de efluentes, água, lodo;

2.3) Talude;

2.4) Materiais de análise laboratoriais;

2.5) instalações civis, edifícios de escritórios e serviços administrativos, edifícios de oficina e acesso de caminhões;

2.6) Ferramentas de medição elétrica, oficina de manutenção, cortadores de amostras;

2.7) Máquinas lava-peças, armários de alvenaria e câmeras de monitoramento;

2.8) Carros de transporte e porta pallets;

2.9) Pátio de madeira;

2.10) Serviços de montagem da torre de telecomunicações;

2.11) Combate a incêndio;

2.12) Máquinas de geração de energia

3) DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS SOBRE DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) nº 00631.39353.081112.1.1.08-4370, de créditos da Contribuição para o PIS de incidência não cumulativa, vinculados à receita de

exportação, apurados no 3º trimestre-calendário de 2012, no valor de R\$ 1.960.251,57. Note-se que os mencionados créditos foram utilizados em declaração de compensação (Dcomp).

Preliminares

A contribuinte questiona como preliminar a nulidade quanto ao indeferimento do crédito de despesa de energia, uma vez que teria ocorrido omissão pela fiscalização quanto às razões da glosa do crédito.

Descreve que houve indeferimento quanto ao ressarcimento dos créditos tributários de fevereiro e março de 2012, relativos às despesas de energia elétrica e térmica. E alega que a fiscalização se limitou a apontar o valor que seria admitido, deixando à sorte da contribuinte a interpretação dos fundamentos e motivos que teriam gerado o não ressarcimento do pleito.

Quanto ao argumento de omissão, note-se trecho do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, o qual demonstra que houve a devida informação e descrição dos itens relacionados à despesas de energia:

“O interessado aponta também que não foi cientificado a respeito das glosas com despesas de energia elétrica. No entanto, consta às fls.82/86, quadro demonstrativo referente às despesas com energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor, com os totais escriturados cujo confronto com os postulados pela contribuinte, ocasionaram as glosas perpetradas. Ou seja, as informações foram extraídas dos elementos firmados pelo próprio contribuinte através de sua escrituração, sendo descabido a informação de que desconhece tais valores.”

Além dessa preliminar, descreve em seu Recurso Voluntário quanto ao tema “Do direito ao crédito de PIS e Cofins sobre a formação da floresta. Nulidade do Acórdão recorrido em razão da alteração do critério jurídico do lançamento.” Nesse item, entendo a Contribuinte que deveria haver a nulidade da decisão da DRJ, uma vez que haveria glosado os créditos sobre as despesas com formação de floresta sob o argumento de que não estão diretamente relacionadas ao processo industrial.

Nesse contexto, note-se as hipóteses de nulidade previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal:

“Art.59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Entendo que no presente processo não há nulidade, uma vez que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa. Tanto no caso acima exposto das divergências quanto à energia elétrica, quanto no caso de a Decisão ter diferente entendimento que a Contribuinte quanto ao creditamento de formação de floresta, não há aplicação das hipóteses legais mencionadas para a nulidade da decisão.

Mérito

Em Recurso Voluntário, a Contribuinte descreve sobre a não cumulatividade do PIS/Cofins, diferenciado dos conceitos de outros tributos.

Conceitua o termo “insumo” no contexto de creditamento de PIS/Cofins, e afirma que no presente processo foi considerada uma interpretação restritiva pelas autoridades fiscais, contrária ao entendimento do STJ que julgou o Recurso Especial repetitivo nº 1.221.170/PR.

Explica que o processo produtivo da celulose é totalmente integrado, e que começa com a produção de mudas em viveiros. Também, eventualmente, ocorre a aquisição de florestas inteiras, com madeiras em pé, para o corte, preparação das toras, transporte para a fábrica e produção de celulose. Por motivo de qualidade, sua primeira opção é pela matéria-prima própria, uma vez que possui controle tora a tora, desde a fase de produção.

Concluí que o início do seu processo produtivo ocorre antes mesmo da fase de plantio das mudas de eucalipto, ou seja, quando é escolhido o clone que será utilizado para atender a demanda do cliente. Note-se explicação abaixo na necessidade de adequação do que será plantado ao produto final:

“Se o cliente quer adquirir folhas de celulose para produzir papel fotográfico, a Recorrente irá plantar o clone que tem fibras com a densidade (quantidade de fibras por grama) para produzir o referido papel. Se o cliente quer celulose para produzir livros escolares, pode optar por celulose para produzir um papel mais rústico e de maior resistência.”

Após a escolha do clone, é analisado onde ele será plantado. Explica que nesse comento se inicia a fase de implantação florestal, com operações destinadas à preparação da área, preparação do solo, fertilização e plantio de modo a desenvolver condições de sobrevivência e

crescimento homogêneo das mudas. Em seguida, é iniciada a fase de implantação florestal, que contempla operações destinadas à preparação da área, preparação do solo, fertilização e plantio.

São descritos no recurso demais processos realizados na sua produção, como: manutenção florestal; controle de pragas e doenças; controle de ervas daninhas; programa de combate a incêndios; monitoramento e controle de operações de silvicultura; colheita florestal; sistemas de colheita de eucalipto; logística floresta; carregamento das todas do campo; transporte rodoviário; descarregamento e estocagem no pátio de madeira; processo industrial, em que consistem em extrair da madeira de eucalipto o material fibroso; manutenção industrial; manutenção de equipamentos de automação no processo de fabricação dos fardos de celulose; manutenção dos equipamentos de processamento de matéria-prima, insumos, celulose e produto final; manutenção dos equipamentos de geração, transformação de distribuição de energia para acionamento dos equipamentos e iluminação; manutenção dos equipamentos de tratamento de efluentes; e instalações gerais da área da fábrica.

Por fim, expõe sua conclusão quanto ao seu processo produtivo, explicando que o ciclo “começa com a escolha dos gravetos que serão selecionados para a geração de novas mudas, a preparação e cuidado com estas mudas, a preparação da área agrícola que irá receber estas novas mudas, o plantio, acompanhamento do desenvolvimento e posterior manutenção das árvores já adultas, até que haja o primeiro abate, depois de longos 6 ou 7 anos de cuidados.” E critica o entendimento do Termo de Verificação fiscal, que trazia a alegação que somente poderia ser admitido crédito tributário quando os bens e serviços tomados ocorressem a partir do momento em que a madeira ingressa na linha de produção industrial.

1) DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS SOBRE A AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS DO PROCESSO PRODUTIVO INTEGRADO

A contribuinte aduz que todos os bens e serviços que foram considerados como geradores de crédito de PIS/Cofins na exportação são essenciais a sua atividade. E, para sua comprovação, demonstra item a item seu fundamento, conforme abaixo:

1.1 Do direito ao crédito de PIS na aquisição de partes e peças de máquinas/equipamentos florestais e veículos de transporte

A contribuinte descreve que utiliza uma série de equipamentos na plantação, colheita e manutenção dos eucaliptos, essenciais para a obtenção da matéria-prima que será utilizada na produção de celulose.

Note-se trecho de seu Recurso Voluntário com descrição das aquisições relacionadas a esse item, e os motivos pelo qual defende o creditamento:

“O uso de foices, facões e serras elétricas para a limpeza das áreas onde os eucaliptos serão plantados, assim como para a manutenção da limpeza da área; de equipamentos para o corte, desbastamento e transporte dos troncos da área de plantio até o ponto onde serão coletados para serem transportados até a fábrica, todos estes equipamentos são essenciais para a manutenção de seu ciclo econômico, razão pela qual as partes e peças a eles relacionados também devem ser considerados como essenciais dentro deste ciclo produtivo.

Neste grupo a fiscalização também indeferiu o crédito oriundo do aproveitamento de peças destinadas a veículos, sem se preocupar em intimar a Recorrente para esclarecer qual a utilidade de cada peça.

Há aqui mangueiras, parafusos, arruelas, anéis, parafusos, filtros de ar, separadores, tubos, reservatórios, buchas, travas, suportes, bombas, retentores, monitores etc., das marcas John Deere, Komatsu e Valmet, que são as fornecedoras dos equipamentos utilizados pela Recorrente no corte, desbastamento e transporte das toras de eucalipto, sem que a fiscalização da Receita Federal tivesse o mínimo cuidado de fazer esta conferência ou, ao menos, intimar o contribuinte para que apresentasse a lista de bens e sua utilização.

Estas partes e peças não são adquiridas para ser mantidas em estoque, mas para emprego nos equipamentos utilizados nas áreas agrícolas da Recorrente, sendo o seu uso essencial para mantê-los em funcionamento, razão pela qual deve garantido o direito ao creditamento de PIS sobre sua aquisição.” Grifei.

Cabe notar que as autoridades fiscais entenderam pela glosa das partes e peças de máquinas e equipamentos florestais e utilizadas em veículos por entender que não possui relação direta com o produto industrializado, conforme trecho abaixo do Acórdão da Manifestação de Inconformidade:

“Entretanto, as partes e peças de reposição, bem como o serviço de manutenção aplicadas na manutenção de máquinas, e equipamentos utilizadas no corte, no tratamento e no transporte da madeira a qual será, em uma segunda etapa de industrialização, transformada em celulose, não são passíveis do mesmo enquadramento pois não se tratam, obviamente, de bens e serviços aplicados ou utilizados diretamente no produto em fabricação. São bens e serviços aplicados para a eventual obtenção de uma matéria-prima industrial, a madeira, sendo sua relação com o produto industrializado apenas indireta;

8. Nesse aspecto, **somente são passíveis de crédito os custos relativos aos bens adquiridos e serviços tomados a partir do momento em que a madeira (matéria-prima industrial) ingressa na linha de produção industrial.**” Grifei.

No caso em questão foi devidamente demonstrada a essencialidade das partes e peças de máquinas, equipamentos florestais e veículos para o desenvolvimento do processo produtivo da Contribuinte.

Adicionalmente, note-se abaixo trechos de decisão do CARF dos créditos de PIS, do 2º trimestre de 2009, da mesma Contribuinte:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009 (...)

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, 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. No presente caso, a contribuinte demonstrou a essencialidade e pertinência dos insumos utilizados em seu processo produtivo, quais sejam: a) equipamentos de proteção individual; b) materiais utilizados para análises químicas em laboratório; c) rádios para comunicação, inclusive pilhas e baterias; **d) partes e peças para reposição e serviços de manutenção;** e) combustíveis e lubrificantes utilizados tanto na etapa florestal quanto industrial.

Acórdão nº 3401-012.731, de 19/03/2024. Processo nº. 12585.000274/2010-34. Relator Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues. (grifei).

Dessa forma, voto pela reversão das glosas relativas aos créditos decorrentes de aquisições de peças e partes utilizadas em máquinas, equipamentos florestais e em veículos.

1.2 Do direito ao crédito de PIS na aquisição de vestuário e equipamentos de proteção individual

A Contribuinte destaca que seus empregados atuam na limpeza das áreas onde serão plantados os eucaliptos, e também na manutenção da limpeza das áreas de plantio e utilizam equipamentos de proteção individual, com a finalidade de reduzir o risco de eventuais acidentes.

Há previsão legal de observância obrigatória dos equipamentos de proteção individual. Por esse motivo, deve haver seu enquadramento ao conceito de insumo, sendo determinante para que o processo produtivo da empresa e pela segurança necessária, nas fases florestais e fabris.

A obrigatoriedade e relevância do vestuário e dos equipamentos de proteção individual adquiridos pela recorrente e disponibilizados aos funcionários que participam do seu processo produtivo caracteriza o insumo.

Note-se trecho do Laudo ESALQ demonstrando a essencialidade de relevância das despesas com vestuário e equipamentos de proteção individual:

"Os trabalhadores rurais são treinados e fazem reciclagem de treinamento anual, sendo o uso de equipamentos de proteção individual (EPI) obrigatório e cedido pela empresa. As vestimentas que se utilizam para proteção são lavadas diariamente, e têm vida útil definida pelo fabricante quanto ao número de vezes que a roupa pode ser lavada, após o que é descartada." (fl. 35 do laudo)

"Para os funcionários próprios a empresa disponibiliza os EPIs necessários para a função exercida. As empresas prestadoras de serviço florestal tem que obrigatoriamente fornecer os EPIs adequados para cada função. Os valores (custos) destes equipamentos são ressarcidos pelo contrato de prestação de serviço. Os EPIs são variáveis de acordo com o trabalho executado. A seguir a lista dos equipamentos mais utilizados: protetor auricular, capacete, viseira, uniformes, vestimentas especiais para aplicação de produtos químicos, botas, repelentes, protetores solar, óculos de proteção, caneleira." (fl. 81 do laudo)

Dessa forma, voto pela reversão da aquisição de vestuário e equipamentos de proteção individual.

1.3 Do direito ao crédito de PIS na aquisição de material de análise laboratorial

A Contribuinte explica que realiza análise laboratorial na identificação de seus clones, para identificar aquele que melhor se adapta a um solo e para atestar que um produto está de acordo com as especificações do cliente.

Descreve que no laudo da ESALQ há a confirmação de que a produção agroindustrial de celulose é uma atividade única, e se inicia no laboratório. Destaca que o laudo demonstra que há essencialidade das atividades de pesquisa, laboratoriais e produção de mudas em viveiros, na forma de garantir a qualidade e produtividade projetada pelo plantio dos clones desenvolvidos.

Ainda explica que, ao final do processo produtivo, há a necessidade de certificar que a celulose produzida está de acordo com as especificações determinadas pelo cliente, conforme acordo no momento da compra. Sendo inclusive aplicável realizar novo lote caso as especificações alinhadas não tenham sido atendidas.

Como se vê, desde o início do processo produtivo é imprescindível a aquisição de material de análise laboratorial.

No Acórdão de Manifestação de inconformidade, houve negativa do creditamento desse item baseado no entendimento que a interpretação ao conceito de insumo deveria ser restrita, conforme transcrição abaixo:

“Em nosso entendimento, na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda excluem-se quaisquer serviços e bens que não sofram alterações, tais como consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado.”

Entendo que a essencialidade das análises laboratoriais no processo produtivo resta caracterizada na necessidade de testes para início da produção, acompanhamento e confirmação se o produto está adequado às especificações contratadas pelo cliente. Além disso, ressalta-se que, a imprescindibilidade das análises laboratoriais foi demonstrada pela Contribuinte em laudo do processo produtivo.

Assim, concluo por reverter a glosa sobre materiais destinados às análises laboratoriais.

1.4 Do direito ao crédito de PIS na aquisição de material de construção civil

Trata-se aqui de áreas não relacionadas à atividade industrial direta. Referem-se a outras áreas construídas, como guaritas, refeitórios, parte administrativa, almoxarifado, e estação de tratamento de efluentes.

Pela interpretação da Contribuinte, deve-se manter o crédito desses itens relacionados ao suporte administrativo, por serem necessários a atividade da contribuinte.

Nesse contexto, note-se o disposto no artigo 3º, inciso VII, e §1º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; (...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;”

Note determinação do Parecer Normativo COSIT nº 05/18 quanto a essa matéria:

“7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO

70. Como cedição, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, prevê ao lado da modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumos (inciso II) a modalidade de creditamento em relação à aquisição ou construção de ativo imobilizado (inciso VI).

71. As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade).”

Desta forma, quanto às edificações e benfeitorias em imóveis, somente é aplicável a apropriação de créditos quando utilizados nas atividades da empresa. Adicionalmente, tais créditos devem ser apropriados sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização dos bens, e não sobre a aquisição dos bens e serviços.

Nesse contexto, note-se que não entendo haver comprovação de essencialidade ou relevância dos itens de construção de suporte administrativo no desenvolvimento do processo produtivo da Contribuinte, não podendo então se falar em apropriação de crédito de insumos.

Segue abaixo decisão do CARF quanto à impossibilidade de creditamento de material de construção civil como insumo:

“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MATERIAL DE CONSTRUÇÃO DECLARADO COMO INSUMO. ALTERAÇÃO DO PEDIDO. IMPOSSIBILIDADE.

Não tendo constado do Pedido de Ressarcimento (PER/DComp), e nem informado no Dacon, o pedido alternativo formulado pelo interessado quanto à apuração de créditos com base nos encargos de depreciação de material de construção registrado originalmente como insumo, há que se considerar que o processo administrativo fiscal não pode ser utilizado para retificar requisições do próprio sujeito passivo em face de decisões administrativas a ele desfavoráveis.”

(Acórdão nº 3201-012.486, de 25/07/2025. Processo nº 10925.901153/2012-40. Relator Hélcio Lafeté Reis.)

Adicionalmente, note-se abaixo decisão do CARF em processo similar da mesma Contribuinte, quanto aos créditos de PIS, do 2º trimestre de 2009:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de diligência. **No mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da forma a seguir apresentada.** Por unanimidade de votos, 1) acatar a

reversão da glosa proposta pela autoridade diligente em relação aos créditos apropriados fora do período de competência da respectiva nota fiscal, assim como, replicar tal entendimento em relação aos créditos apropriados pela sistemática regular; 2) em incluir a receita das vendas a empresas comerciais exportadoras no cômputo do rateio proporcional; 3) considerar adequado o momento adotado pela recorrente para apuração dos créditos relativos aos insumos e aos bens para revenda, votaram pelas conclusões os Conselheiros Renan Gomes Rego, Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva; 4) em reverter as glosas referentes as rubricas: a) crédito extemporâneo dos insumos; b) equipamentos de proteção individual; c) materiais de laboratório; d) rádios comunicadores; e) Peças e partes de peças de máquinas indicadas no tópico “Bens, partes e peças para manutenção e reposição”; f) “Formação de Floresta. Ativo Imobilizado. Exaustão”, excetuando-se pelos serviços de manutenção/construção de estrada e pontes; g) fretes utilizados na aquisição de matéria-prima; h) combustíveis, GLP e óleo diesel; i) correias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, pallet (palete), caixa de papelão e arames; j) locação de veículos; k) insumos adquiridos de terceiros indicados no voto. Pelo voto de qualidade, manter as glosas de: a) serviços de manutenção/construção de estrada e pontes inseridos no tópico “Formação de Floresta. Ativo Imobilizado. Exaustão”; b) fretes utilizados na aquisição do ativo imobilizado (máquinas), vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (relator) e Sabrina Coutinho Barbosa. **Por maioria de votos:** a) reverter as glosas de fretes de produtos acabados, vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva; **b) manter a glosa de materiais de construção civil, vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.** Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Renan Gomes Rego.”

Acórdão nº 3401-012.731, de 19/03/2024. Processo nº. 12585.000274/2010-34. Relator Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues.

Pelos motivos expostos, voto pela manutenção da glosa dos materiais de construção civil.

1.5 Do direito ao crédito de PIS na aquisição de inibidores de corrosão, engraxantes e kits de manutenção, reparo e limpeza

A Contribuinte explica que as máquinas e equipamentos utilizados na plantação de eucalipto estão sujeitos a muita poeira e, por isso, ocorre a utilização de inibidores de corrosão e engraxantes. Dessa forma, visa-se impedir que estes itens sofram queda de rendimento ou mesmo uma quebra, paralisando temporariamente a sua utilização.

Nesse mesmo sentido, as máquinas necessitam de inibidores de corrosão para proteger sua integridade física, além de graxas para seu devido funcionamento.

Também para esse item, as autoridades fiscais no Acórdão de Manifestação de inconformidade negaram o creditamento, baseado no entendimento que a interpretação ao conceito de insumo deveria ser restrita.

Considerando o processo produtivo de produção de celulose, e nos termos do Recurso Especial no 1.221.170/PR, as despesas realizadas para aquisição de inibidor de corrosão, engraxantes e kits de manutenção, reparo e limpeza, autorizam o desconto de créditos das contribuições de Pis. Dessa forma, reverto a glosa do presente item.

1.6 - Do direito ao crédito de PIS na aquisição de materiais de pintura, placas e portas de sinalização e proteção

Conforme descrito no Recurso Voluntário, os itens em análise nesse tópico se referem aos materiais de pintura que são utilizados em diversos locais como nos laboratórios de análises, guaritas, travessia de pedestre e local de circulação dos funcionários; placas de sinalização utilizadas em locais de trânsito de veículos e pedestres; portas de proteção utilizadas em laboratórios para regular o acesso de pessoas autorizadas, e em saídas de emergências.

As autoridades fiscais destacaram que é requisito ao creditamento que a aquisição de bens e serviços tenham relação direta às atividades realizadas pela empresa.

Notadamente, o creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve-se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada (tal como definido pelo STJ e adotado pelo CARF).

Note-se Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o qual descreve como conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, os bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

De fato, itens de segurança relacionados ao processo produtivo geram direito a crédito, em virtude de sua essencialidade e necessidade à atividade de uma empresa. Entretanto, no caso em análise, não localizei informações e documentos suficientes para concluir que os itens mencionados, como placas de trânsito, sinalização em guarita, entre outros possuem relação direta com sua atividade. Cabe lembrar que é do contribuinte o ônus da prova nos casos de compensação, restituição e ressarcimento, devendo ele apresentar comprovação detalhada documental e explicações para não restar dúvidas quanto ao crédito.

Note-se trecho de decisão do CARF, da turma 3201, quanto ao ônus da prova em caso de ressarcimento ser do contribuinte:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009 (...)

PIS NÃO CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do referido crédito por ele pleiteado.”

(Acórdão nº 3201-010.788, de 27/07/2023. Processo nº 10925.906142/2011-75. Relator Hélcio Lafetá Reis.

Pelos motivos expostos, voto pela manutenção da glosa da aquisição de materiais de pintura, placas e portas de sinalização e proteção.

1.7 - Do direito ao crédito de PIS na contratação de serviços aplicados em estradas

A Contribuinte explica que a plantação de eucalipto é realizada em áreas rurais, com estradas de terra e a sua manutenção é essencial a sua atividade. Como exemplo, cita a colocação de bueiros para a passagem de água, a colocação de pedras para que o barro não impeça a circulação de caminhões e o seu nivelamento.

Note-se, entretanto, que a contratação de serviços para manutenção de estradas não pode ser considerada como insumo, uma vez que não possui relação direta com sua atividade fim. Entendo que as estradas são bens incorporados ao ativo imobilizado, sendo, assim, os gastos com sua manutenção ou construção não são incluídos no conceito de insumo. Dessa forma, não são passíveis de creditamento com base no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

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. 2º da Lei no 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; (...)”

Não se pode confundir a aquisição de bem ou serviço para o ativo imobilizado com a aquisição de um insumo na produção de bens destinados à venda.

Assim, voto por manter as glosas dos créditos referentes aos serviços aplicados em estradas.

1.8 - Do direito ao crédito de PIS na contratação de serviços de manutenção civil e mecânica

Conforme destaca a Contribuinte, há a contratação de manutenção de máquinas e equipamentos como forma de regular manutenção, a fim de mantê-los em sua função, evitando inclusive paralização da produção.

Ainda nesse item, as autoridades fiscais votaram pela glosa da aquisição de serviços de manutenção, por entender que deveria haver uma interpretação restritiva do conceito de insumo.

Deve-se aplicar a interpretação do REsp nº 1.221.170/PR, vinculante para a RFB em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, e nos termos da referida Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Notadamente, há essencialidade e relevância para a atividade da empresa a manutenção civil e mecânica. E, dessa forma, deve-se seguir com a reversão da glosa.

1.9 - Do direito ao crédito de PIS na contratação de serviços de limpeza

Trata-se de contratação de serviço de limpeza das áreas comuns e industriais das fábricas, onde há também coleta seletiva do lixo.

Conforme itens já expostos, as autoridades fiscais discordaram do creditamento explicando dever ser aplicável uma interpretação restritiva do conceito de insumo.

Entretanto, cabe-se notar no caso em questão que há essencialidade na contratação de serviço de limpeza, uma vez que se visa a manutenção da salubridade do local de trabalho de milhares de profissionais.

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa de contratação de serviços de limpeza.

1.10 Do direito ao crédito de PIS sobre contratação de consultoria ambiental

Há a contratação de consultoria ambiental para a finalidade de obtenção de licenças ambientais e sua respectiva renovação perante os órgãos de meio ambiente estadual e federal. Note-se que é obrigatório para manter a fábrica em movimento a existência dessas certificações.

A decisão do STJ incluiu no conceito de insumos geradores de crédito do PIS, em razão da relevância os itens que integrem o processo de produção podem imposição legal.

Dessa forma, incluem-se nesse conceito os de gastos com consultoria ambiental.

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa de contratação de serviços de consultoria ambiental.

1.11 - Do direito ao crédito de PIS sobre construção e manutenção da estação de tratamento de efluentes

Trata-se aqui de construção e manutenção de estação de tratamento de efluentes que, conforme Recurso Voluntário, é resultante de uma obrigação da legislação ambiental, nos termos da Resolução nº 430, de 13 de maio de 2011, do Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA abaixo transcrita:

“Art. 1º Esta Resolução dispõe sobre condições, parâmetros, padrões e diretrizes para gestão do lançamento de efluentes em corpos de água receptores, alterando parcialmente e complementando a Resolução nº 357, de 17 de março de 2005, do Conselho Nacional do Meio Ambiente-CONAMA.

Parágrafo único. O lançamento indireto de efluentes no corpo receptor deverá observar o disposto nesta Resolução quando verificada a inexistência de legislação ou normas específicas, disposições do órgão ambiental competente, bem como diretrizes da operadora dos sistemas de coleta e tratamento de esgoto sanitário.

Art. 3º Os efluentes de qualquer fonte poluidora somente poderão ser lançados diretamente nos corpos receptores após o devido tratamento e desde que obedeçam às condições, padrões e exigências dispostos nesta Resolução e em outras normas aplicáveis.

Parágrafo único. O órgão ambiental competente poderá, a qualquer momento, mediante fundamentação técnica:

I - acrescentar outras condições e padrões para o lançamento de efluentes, ou torná-los mais restritivos, tendo em vista as condições do corpo receptor; ou II - exigir tecnologia ambientalmente adequada e economicamente viável para o tratamento dos efluentes, compatível com as condições do respectivo corpo receptor.

Art. 12. O lançamento de efluentes em corpos de água, com exceção daqueles enquadrados na classe especial, não poderá exceder as condições e padrões de qualidade de água estabelecidos para as respectivas classes, nas condições da vazão de referência ou volume disponível, além de atender outras exigências aplicáveis.

Parágrafo único. Nos corpos de água em processo de recuperação, o lançamento de efluentes observará as metas obrigatórias progressivas, intermediárias e final.

Art. 27. As fontes potencial ou efetivamente poluidoras dos recursos hídricos deverão buscar práticas de gestão de efluentes com vistas ao uso eficiente da

água, à aplicação de técnicas para redução da geração e melhoria da qualidade de efluentes gerados e, sempre que possível e adequado, proceder à reutilização.”

O descumprimento da legislação mencionada gera interdição ao funcionamento do estabelecimento. Ademais, a Contribuinte explica que o tratamento de efluentes é necessário para não prejudicar a qualidade da água que é consumida pela cidade, sendo ainda essencial à produção de celulose o devido tratamento do seu resíduo.

Nesse contexto, note-se Solução de Consulta COSIT Nº 1, de 06/01/2021:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

No caso de pessoa jurídica dedicada ao curtimento e a outras preparações de couro, **os gastos relativos a tratamento de efluentes, resíduos industriais e águas residuais, considerados indispensáveis à viabilização da atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, desde que observados os requisitos e condições estabelecidos na normatização desse tributo.**

Dispositivos Legais: Lei nº 6.938, de 1981; Lei nº 9.433, de 1997; Lei nº 9.605, de 1998, art. 33; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II; Decreto nº 99.274, de 1990; Resoluções Conama nº 237, de 1997, nº 357, de 2005, e nº 430, de 2011; Resolução Cema nº 65, de 2008; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.”
Grifei

Entendo que os serviços de tratamento de efluentes geram direito ao crédito de PIS, tanto por sua essencialidade e relevância ao processo produtivo, quanto devido a obrigatoriedade legal de sua realização. Porém, no caso em questão, trata-se de construção e manutenção de construção. Deve-se novamente notar que não se trata de insumo, e sim de ativo imobilizado, em que o creditamento ocorreria via depreciação.

Conforme já descrito no item “Do direito ao crédito de PIS na aquisição de material de construção civil”, não se trata de gastos relacionados à atividade industrial direta, devendo-se notar o disposto no artigo 3º, inciso VII, e §1º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002, quanto à determinação de crédito mediante a aplicação de alíquota sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização dos bens.

Dessa forma, voto pela manutenção da glosa quanto à construção e à manutenção da estação de tratamento de efluentes.

1.12 - Do direito ao crédito de PIS na contratação de serviços de análises laboratoriais, monitoramento de pragas e doenças e pesquisa

Conforme já detalhado no presente Acórdão, a contribuinte realizou a contratação de serviços para a análise laboratorial para certificar o produto que será entregue ao seu cliente atende às especificações contratadas.

Adicionalmente, note-se trechos do Recurso Voluntário quanto a forma de realização dessas atividades:

“Este controle de qualidade é essencial para que a Recorrente possa certificar o que está sendo entregue ao seu cliente e que atende a todas as especificações exigidas, evitando inclusive reclamações posteriores. (...)”

As atividades de monitoramento de pragas e doenças ocasionais é um programa contínuo que envolve vistorias periódicas, em intervalos de 60 (sessenta) a 90 (noventa) dias, com o objetivo de detectar precocemente a ocorrência de focos de pragas e doenças, bem como avaliar a evolução dos surtos. As informações são utilizadas pelos responsáveis técnicos para tomada de decisão e análise da eficiência das práticas de controle, quando necessário.

Já o monitoramento de plantas daninhas é um programa contínuo, apoiado por um software especializado (MPD) que envolve amostragens periódicas para detectar o nível de competição com o eucalipto. As informações obtidas são utilizadas para a tomada de decisão de controle, bem como para definição do método a ser adotado, considerando o uso racional de recursos no manejo de plantas daninhas.”

Como se pode ser observado, a contratação desses serviços é essencial para garantir a entrega do produto contratado. Seja na análise laboratorial do produto, seja na prevenção de pragas e doenças e na pesquisa, há de fato essencialidade na contratação desses serviços à atividade da Contribuinte.

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa da contratação de serviços de análises laboratoriais, monitoramento de pragas e doenças e pesquisa.

1.13 - Do direito ao crédito de PIS sobre a locação de escavadeira

Conforme explica a Contribuinte, as escavadeiras são utilizadas para remoção de terra na manutenção de estradas. Também são aplicadas em outras atividades quando necessário, bem como para retirar troncos de eucaliptos quando não é possível deixá-lo no local de corte do tronco do eucalipto.

Notadamente, a escavadeira é um equipamento essencial para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

Dessa forma, voto pela reversão da glosa de locação de escavadeira.

1.14 - Do direito ao crédito de PIS sobre a manutenção das partes e peças de máquinas e equipamentos florestais e veículos de transporte

O tópico 1.1 acima tratou “Do direito ao crédito de PIS na aquisição de partes e peças de máquinas/equipamentos florestais e veículos de transporte” e se referia a aquisição desses itens. Já a presente análise se refere à manutenção dos mencionados itens.

Conforme já tratado no item 1.1, os gastos com a manutenção e as peças de reposição dessas máquinas e equipamentos, ligadas à movimentação de carga, empilhadeiras, guinchos e guindastes, são indispensáveis à produção.

Aqui também foi devidamente comprovada a essencialidade da manutenção das partes e peças de máquinas, equipamentos florestais e veículos para o desenvolvimento do processo produtivo da Contribuinte.

Desse modo, voto pela reversão da glosa da manutenção das partes e peças de máquinas e equipamentos florestais e veículos de transporte.

1.15 - Do direito ao crédito de PIS sobre a locação de andaimes, guindastes, rádios, veículos e imóveis

De acordo com o Recurso Voluntário, em virtude do tamanho dos seus equipamentos industriais, é necessária a locação de andaimes e guindastes. Já a locação de rádios se dá pelas dimensões da propriedade, sendo em muitos casos o único meio de comunicação. A locação de veículo está relacionada ao transporte de funcionários da fábrica para as áreas agrícolas. Já a locação de imóveis é realizada para que os empregados tenham um local de descanso durante os intervalos ou em caso se chuva, em pequenos imóveis próximos às florestas da Contribuinte.

O creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve-se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada. Nesse contexto, note-se trecho de decisão do CARF, da turma 3201, quanto à impossibilidade de creditamento referente ao aluguel de veículos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013 (...)

ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ARRENDAMENTO DE TERRAS. VEÍCULOS. CRÉDITOS.

É possível o aproveitamento de crédito no sistema da não cumulatividade sobre pagamentos quer seja a título de aluguéis de máquinas e equipamentos ou mesmo de arrendamento de terras, quando utilizados na atividade da empresa e devidamente comprovados, **com exceção da locação de veículos, tratores, caminhões e afins.**”

(Acórdão: 3201-012.563 de 21/08/2025. Processo nº: 10183.904960/2017-50. Relator: Helcio Lafeta Reis). *Grifei.*

Nesse contexto, é imprescindível nesse caso citar a Súmula CARF nº 190, aprovada em 2024, a qual estabelece que os gastos com o aluguel de veículos para transporte de carga ou passageiros não permitem o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo. Note-se abaixo texto da mencionada súmula:

“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”. *Grifei.*

Note-se também recente decisão do CARF determinando a aplicação da mencionada Súmula nº 190:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 (...)CRÉDITO. LOCAÇÃO VEÍCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 190, 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.**”

(Acórdão: 3302-015.032 de 29/07/2025. Processo nº: 16682.722026/2017-77. Relatora: Marina Righi Rodrigues Lara). *Grifei.*

Como sabido, nos termos do seu Regimento Interno, as Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Voto, portanto, pela manutenção da glosa dos créditos relacionados às despesas com aluguel de veículos.

Adicionalmente, deve-se notar que a locação de imóvel não utilizado na atividade produtiva não pode gerar crédito tributário. Conforme exposto, os imóveis desse item se referem a pequenas propriedades que os empregados usam para descansar. Não vejo essencialidade e necessidade quanto a essa despesa de locação de imóvel, por não ser utilizado nas atividades da empresa.

Por esse motivo, também voto pela manutenção da glosa dos créditos de locação de imóveis.

Quanto às demais locações, note-se previsão legal do art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002, abaixo transcrita:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

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

Conforme explicado pela recorrente, a locação de andaimes e guindastes possuem direta relação com sua atividade produtiva. Nos termos da legislação acima transcrita, há direito ao crédito na locação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

Adicionalmente, em relação a locação de rádios comunicadores, entendo que assiste razão à Contribuinte. Suas atividades produtivas são realizadas em local de grande extensão, sendo então imprescindível o uso de rádio para comunicação entre o escritório central e as frentes de trabalho.

Notadamente, no caso em questão, o rádio comunicador possui essencialidade e relevância em seu processo de fabricação, uma vez que atua na segurança, logística e coordenação das atividades.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para o fim de reverter as glosas relativas à locação de andaimes e guindastes e rádios para comunicação.

1.16 - Do direito ao crédito de PIS sobre os serviços de engenharia, projetos, logística e supervisão

A Contribuinte explica em seu Recurso Voluntário que sua cadeia produtiva se inicia muito antes do plantio, por meio de estudo do solo realizado e pesquisa laboratorial. Nesse contexto, note-se trechos do mencionado recurso, quanto a esse item:

“Conforme atesta o laudo técnico, o processo produtivo da celulose se inicia com a análise laboratorial que propiciará a seleção dos clones de eucaliptos que atendam a gramatura adequada à futura extração da celulose. Ou seja, o processo de produção tem início antes mesma da fase de plantio, ocorrendo a seleção dos

clones que possuam características específicas para a obtenção de uma celulose capaz de atender ao pedido de seus clientes. Exemplificando, para clientes que desejam adquirir a celulose da Recorrente para produzir papéis destinados a revelação de fotos, a empresa deverá produzir uma madeira que lhe permita formular uma celulose com tamanha densidade (alta quantidade de fibras por grama) capaz de propiciar a seu cliente a produção de um papel de alta qualidade (com a lisura comum às folhas fotográficas). Fibras de diferente espessura também são objetos de encomenda, para clientes que produzem livros escolares, cujo papel a ser produzido será resistente.

Ora, a obtenção das mais variadas especificações de celulose está intrinsecamente relacionada à fase laboratorial, posto que a empresa realiza diversos testes para selecionar o clone que contém características específicas para propiciar a obtenção de uma celulose cujas fibras atendam as exigências de um determinado cliente.

Depois de feitos os projetos de pesquisa, a Recorrente precisa de laudos de engenharia de tráfego e orientação da logística, pois as florestas devem garantir fornecimento de madeira para as unidades industriais durante o ano todo.

Logo, a Recorrente depende de projetos de logística, contratados junto a prestadores de serviços, que deverão prever como a madeira sairá das fazendas e chegará até as fábricas, passando por comunidades com pouca ou nenhuma infraestrutura, locais de baixa ou alta circulação de veículos, cálculo das distâncias, tudo para garantir o fornecimento contínuo de toras de madeira.

Por fim, caberá ao prestador de serviços a supervisão do efetivo implemento dos serviços de logística, cabendo a ele dizer que os projetos contratados no início produziram os resultados desejados ou não.

Portanto, a contratação destes serviços é essencial para que a Recorrente possa desenvolver a sua atividade econômica com regularidade, razão pela qual é injustificada a negativa ao creditamento de PIS.”

Como pode ser observado, as mencionadas aquisições de serviços de engenharia, projetos, logística e supervisão estão diretamente relacionados à atividade produtiva da Contribuinte.

Note-se previsão legal do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, conforme transcrição abaixo:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

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. 2º da Lei no 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;”

Nesse sentido, segue julgamento da CSRF pelo direito ao creditamento de serviços utilizados como insumo na produção de bens ou direitos destinados à venda:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, **demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.**

No presente caso devem ser acatados os créditos em relação aos Serviços de topografia; Projetos técnicos de engenharia de projetos industriais; e Projetos gerenciamento e engenharia.”

(Acórdão 9303-010.242, de 11/03/2020. Processo nº 15586.720149/2011-11. Relator Andrada Márcio Canuto Natal)” Grifei.

Note-se também decisão do CARF quanto ao creditamento de elaboração de projetos na modalidade insumos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 (...)

DISPÊNDIOS INCORRIDOS COM A ELABORAÇÃO DE PROJETOS (FASE DE DESENVOLVIMENTO). APURAÇÃO DE CRÉDITOS NA MODALIDADE INSUMOS. REQUISITOS.

Os dispêndios incorridos na elaboração de projetos (fase de desenvolvimento) são passíveis da geração de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS na modalidade insumos (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03), desde que documentado o início da fase desenvolvimento e efetivamente comprovado que esses projetos resultaram em produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros.

(Acórdão 3001-002.470, de 08/04/2024. Processo nº 15586.720028/2011-61. Relator João José Schini Norbiato)”

Devido à aplicação da necessidade e essencialidade na atividade produtiva da Contribuinte, voto pela reversão da glosa com aquisição de serviços de engenharia, projetos, logística e supervisão.

1.17 - Do direito ao crédito de PIS sobre a silvicultura

A recorrente transcreve em seu Recurso Voluntário trecho do laudo técnico para demonstrar que a silvicultura se trata de um processo que o compreende a fase florestal, na qual são empregados dezenas de insumos. Explica que conforme advertido pelos professores da ESALQ, devem ser classificados como serviços silviculturais todos os serviços realizados entre a análise do solo e o abastecimento das unidades fabris:

“A atividade de silvicultura consiste no planejamento do abastecimento das unidades fabris, envolvendo e definindo as análises de solo, limpezas de terreno, enleiramentos de resíduos florestais, aberturas de estradas e aceiros, confecções de cercas, delimitações de áreas de preservação permanente, reservas legal, preparos, correções e adubações do solo, combates à formiga, plantios, irrigações, monitoramentos das operações silviculturais, capinas químicas e/ou mecânicas, manutenções anuais (combate à formiga, limpeza de aceiros, manutenção de estradas), adubações complementares, monitoramentos de pragas e doenças, combates a pragas e doenças, monitoramentos e prevenções da ocorrência de incêndios florestais, manutenções preventivas e corretivas de equipamentos, máquinas e veículos florestais, fornecimentos de combustível para frota própria e de terceiros por conta da Fibria no campo através de comboios.”

A Contribuinte concluí que a manutenção do crédito tributário é devida em virtude da necessidade dos serviços de silvicultura para seu processo produtivo, que é integrado e se inicia na fase florestal.

As autoridades fiscais teriam negado o creditamento alegando que o serviço de silvicultura não faria parte do processo produtivo da Contribuinte.

Entretanto, cabe-se notar que os serviços de silvicultura são essenciais para obtenção da matéria-prima da Recorrente, sendo necessárias para a fabricação da celulose, devendo ser considerados na composição da base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS.

Pelo exposto, voto por reverter a glosa do serviço de silvicultura.

1.18 - Do direito ao crédito de PIS sobre os serviços de treinamento

A Contribuinte explica que contrata diversos tipos de treinamentos aos seus funcionários, desde o momento da capina e aplicação de herbicida onde serão plantados os eucaliptos.

Cita que os treinamentos são realizados também na fase de manutenção, em que é obrigatório o uso de EPI. Também menciona trecho do laudo pericial da ESALQ, conforme abaixo:

“Os trabalhadores rurais são treinados e fazem reciclagem de treinamento anual, sendo o uso de equipamentos de proteção individual (EPI) obrigatório e cedido pela empresa.”

E que também são contratados serviços de treinamento para: uso de EPI dos funcionários industriais, direção segura dos caminhões; atualização a funcionários da área administrativa; evacuação em caso de incêndio; operacionalização das máquinas; entre outros.

Dessa forma, a recorrente entende que seus treinamentos são essenciais a sua atividade empresarial para assegurar o melhor bem-estar do funcionário no desempenho de sua atividade laboral, bem como sobre para evitar riscos do trabalho caso as normas de segurança não sejam observadas.

Note-se Súmula CARF nº 189 quanto ao tema de “insumos do insumo”, que permite o direito ao crédito de PIS/Cofins não cumulativa quantos aos gastos relacionados a fase agrícola.

“Súmula CARF nº 189

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.147; 9303-014.128; 9303-009.313”

Adicionalmente, note-se decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto à possibilidade de creditamento das despesas com treinamentos, no caso de empresa que têm como objeto social serviços de informática:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/03/2008

CUSTOS/DESPESAS. CURSOS. TREINAMENTO. PESQUISA E DESENVOLVIMENTO. AQUISIÇÃO DE SOFTWARES. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE

Os custos/despesas incorridos com treinamento, pesquisa e desenvolvimento, bem como com a aquisição de softwares **constituem insumos das empresas que**

têm como objeto social a produção, comercialização e a distribuição de softwares e de equipamentos de informática, bem como prestação de serviços de infraestrutura, instalação, assistência técnica, manutenção, assessoramento técnico, treinamento, processamento de dados e congêneres, monitoramento, limpeza, integração de sistemas eletrônicos de automação e produtos afins e demais serviços na área de informática e comunicações constituem insumos, nos termos da legislação do PIS e da Cofins, **e, portanto, geram créditos da contribuição passíveis de desconto dos valores calculados sobre o faturamento mensal.**”

(Acórdão 9303-008.297, de 20/03/2019. Processo nº 19515.720484/2012-87. Relator Rodrigo da Costa Pôssas)” *Grifei.*

No caso em questão, a atividade da Contribuinte é de “Fabricação de celulose e outras pastas para fabricação de papel”.

Entendo que nesse ponto devemos dividir os tipos de treinamento entre: treinamento relacionado à atividade de industrialização (como para o uso de EPI, de direção seguro das carretas, operacionalização das máquinas etc.) e demais treinamentos (como exemplo a atualização a funcionários da área administrativa).

Quanto aos treinamentos relacionados à atividade industrial, impossível negar a relevância e essencialidade desses treinamentos técnicos para o desenvolvimento de suas atividades, pelo que devem ser considerados insumos, com a conseqüente reforma do acórdão ora recorrido. Notadamente, quando há gastos de capacitação para cumprimento de exigência legal, ou para possibilitar a entrega da produção, há a configuração do crédito tributário, pois sua ausência impediria a operação da empresa.

Já quanto aos demais treinamentos, entendo que tais despesas não constituem insumos nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, nem se enquadram na definição dada pelo STJ na decisão do REsp nº 1.221.170/PR. Como no exemplo do treinamento da área administrativa, uma vez que esse gasto não tem relação com a produção de bens ou serviços.

Pelos motivos expostos, voto pela reversão da glosa dos treinamentos relacionados à atividade industrial. Em contraponto, voto pela manutenção da glosa quanto aos demais treinamentos.

1.19 - Do direito ao crédito de PIS sobre o arrendamento de terra agrícolas

A Contribuinte explica que realiza o arrendamento de terras para o plantio de novas árvores, quando seu planejamento indica que as áreas de sua propriedade não são suficientes para produzir as toras de eucalipto para a produção de celulose em 6 anos. Dessa forma, entende que a despesa com arrendamento de terra agrícola é necessária à sua atividade, pois há de fato

necessidade desse arrendamento quanto suas próprias terras forem insuficientes para a produção das toras.

A possibilidade de crédito do arrendamento rural já foi objeto de julgamento nessa turma, conforme trechos abaixo do acórdão nº 3201-007.349:

“O assunto não é unanimidade no CARF, tendo resultados favoráveis e contrários as alegações das empresas quanto a possibilidade de creditamento do arrendamento rural, e muitos dos acórdãos não foram proferidos por unanimidade, acórdãos nº 3302-005.844, 3302- 006.737, 9303-009.737, 3201-004.207, 3201-004.278, 3401-006.851 e 3402 004.759.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas e o **arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas**. (Acórdão: 3403002.318; 25.06.2013)

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.

Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03. Para tanto, é de se considerar que o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado, vez que a Lei 4.504/64 Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada. (Acórdão 9303-007.535)

Por pertinente reproduzo os esclarecimentos contidos no acórdão nº 3401-006.851, do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto:

2.1.11.7. Todavia, como antedito, as despesas com instalações, estradas, pontes e cercas, ainda que possam ser relevantes (sentido jurídico), inexistem prova neste sentido e a glosa deve ser mantida.

2.1.12. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA para a Recorrente é equivalente ao aluguel de prédio, e portanto, é possível o crédito desta despesa nos termos do artigo 3º inciso IV da Lei 10.833/03. Isto porque, prédio, segundo a legislação de regência, engloba o terreno sem construção. Ademais, aluguel é o valor pago como contraprestação ao arrendamento agrícola. Ainda que assim não fosse, o arrendamento agrícola, a posse do solo para plantio, é essencial ao processo produtivo da Recorrente.

2.1.12.1. A DRJ aborda o tema arrendamento como uma linha no parágrafo destinado às despesas com aquisição de entressafra, e afasta o direito ao crédito porquanto defende que a etapa agrícola não faz parte do processo produtivo da Recorrente.

2.1.12.2. O conceito de prédio no direito civil é diferente do usual e engloba terreno, ainda que sem construção. No direito civil prédio significa imóvel, rural ou urbano, edificado ou não, assim como gleba de terra, moradia, casa ou edifício. É o que se compreende dos arts. 1251, 1252, do Código Civil Brasileiro e do Estatuto da Terra (art. 4º, inciso): Código Civil Art. 1.251. Quando, por força natural violenta, uma porção de terra se destacar de um prédio e se juntar a outro, o dono deste adquirirá a propriedade do acréscimo, se indenizar o dono do primeiro ou, sem indenização, se, em um ano, ninguém houver reclamado.

Art. 1.252. O álveo abandonado de corrente pertence aos proprietários ribeirinhos das duas margens, sem que tenham indenização os donos dos terrenos por onde as águas abrirem novo curso, entendendo-se que os prédios marginais se estendem até o meio do álveo.

Estatuto da Terra Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se: I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada; 2.1.12.3. Ainda, o inciso IV do artigo 3º da Lei 10.833/03 aparenta utilizar a palavra aluguel não no sentido de tipo contratual, porém no sentido de contraprestação para a alguém. Tanto assim é que a norma fala de "aluguéis de prédios pagos (...) a pessoa jurídica". Na forma muito bem exposta pela Recorrente, o aluguel é uma das formas de contraprestação ao contrato de Arrendamento Rural, nos termos do artigo 3º § 2º do Decreto 59.566/66:

Art 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel , observados os limites percentuais da Lei. (...)

§ 2º Chama-se Arrendador o que cede o imóvel rural ou o aluga; e Arrendatário a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo seu chefe que o recebe ou toma por aluguel.

2.1.12.4. Por consequência, deve ser concedido o crédito decorrente das despesas com arrendamento rural nos termos do artigo 3º, inciso IV da Lei 10.833/03. Conosco precedentes deste Conselho:

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO.

O arrendamento de imóvel rural, quando o arrendador é pessoa jurídica e sua utilização se dá na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. (Acórdão 3201-004.278)

2.1.12.5. Ao lado dos contratos de arredamento em que a contraprestação é o aluguel, a fiscalização encontrou outros contratos de parceria em que o pagamento é feito por meio de uma participação do Arrendador no valor de venda da cana. Portanto, para estes contratos o raciocínio acima é inaplicável, até porque não se trata de despesa, e sim de lucro, receita de venda partilhada. Logo, deve ser mantida a glosa.

Neste cenário, entendo que o arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas e de coligadas se caracterizam como custos do processo produtivo, devendo ser revertida a glosa.

(Acórdão 3201-007.349, de 20/10/2020. Processo nº 13888.001387/2005-48. Relatora Mara Cristina Sifuentes)” *Grifei.*

Adicionalmente, note-se que a Solução de Consulta Cosit nº 331, de 21/06/2017 reconheceu o direito ao crédito no arrendamento rural:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou

agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, **o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IV; Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei nº 8.629, de 1993; Decreto nº 59.566, de 1966, art. 3º; e Decreto nº 4.382, de 2002, art. 9º.” *Grifei*

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa do crédito tributário do arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas por se caracterizar como custos do processo produtivo.

2) DA ILEGALIDADE DO INDEFERIMENTO DOS CRÉDITOS DE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO

Conforme descrito no Acórdão da Manifestação de Inconformidade, foram aceitos os encargos de depreciação nos casos de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda. Em paralelo, foram glosados determinados créditos tributários via encargos de depreciação.

Como justificativa dessa glosa, as autoridades fiscais informam que somente poderia haver crédito na depreciação a partir do momento em que o bem ingressa na linha de produção industrial, conforme trecho abaixo da “Informação Fiscal”:

“No tocante à possibilidade de os encargos de depreciação originarem créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, firma-se o entendimento no sentido de que o art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 apenas autoriza tal benefício nos casos de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, **o que não é o caso, pois na presente situação, consideramos como bens a serem industrializados e destinados à venda a madeira (matéria-prima industrial) a partir do momento que ingressa na linha de produção industrial.**” *Grifei.*

Em contraponto, no Recurso Voluntário, a Contribuinte explica que os bens indicados pela fiscalização:

- 1) integram a fase florestal ou de silvicultura, que tem início com a escolha dos gravetos que darão origem às mudas, ou;
- 2) integram a fase industrial, mas sem contato direto com a produção da celulose.

Nesse contexto, note-se transcrição do disposto no artigo 3º, inciso VII, e §1º, inciso III, da Lei nº 10.637/02, que traz a previsão legal pelo creditamento tributário dos encargos de depreciação e amortização:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2ºa pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; (...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;”

A contribuinte em seu Recurso Voluntário descreve um detalhamento da relação entre os itens considerados nos encargos de depreciação e sua atividade produtiva.

Note-se breve resumo dos itens abaixo, separados conforme meu entendimento quanto à possibilidade de creditamento via depreciação, a partir da base legal e informações trazidas no presente processo:

Itens conforme legislação de creditamento por encargo de depreciação:

- Poços de tratamento de efluentes, água, lodo, que se referem a construções de estações de tratamento de efluentes. Há creditamento em razão da obrigatoriedade junto às Secretarias de Meio Ambiente; possibilidade de perda do licenciamento sem essa construção; e essencialidade do item.

- Talude, que são planos de terreno inclinados para delimitar um aterro e garantir sua estabilidade. Em um exemplo, demonstrou-se que a elaboração de um talude em rocha para evitar o deslocamento de terra do aterro. Há creditamento por se tratar de medida de segurança relacionada à atividade da empresa.

- Instalações civis, edifícios de escritórios e serviços administrativos, edifícios de oficina e acesso de caminhões se referem a uma variedade de prédios, entre os quais refeitórios, prédios administrativos, construções próximas às plantações de eucalipto. Entendo que há creditamento pois houve adequação à regra para edificações (Art. 3º, inciso VII da Lei nº

10.637/02), a qual exige somente que o bem seja "utilizado nas atividades da empresa". Adicionalmente, há essencialidade desses itens na atividade empresarial da Contribuinte.

- Ferramentas de medição elétrica, oficina de manutenção e cortadores de amostra foram descritos como: de uso para identificação das correntes elétricas; oficina é onde são realizados os consertos e manutenções preventivas dos equipamentos; e cortadores são usados para extração de uma pequena parte do tronco, para verificação de características de seu local de origem. Há crédito devido à nítida essencialidade desses itens em relação a sua atividade empresarial.

- Carros de transporte e porta pallets são utilizados para transporte e guarda dos pallets. Entendo que há creditamento, devido à essencialidade desses itens com relação à produção da Contribuinte.

- Pátio de madeira é o local dentro da área industrial em que ficam estocados os troncos que serão utilizados a curto prazo. Como possui essencialidade e relevância em relação à sua atividade empresarial, entendo que há creditamento desse item.

- Serviço de montagem da torre de telecomunicações se refere a despesas de montagem de uma torre de transmissão de telecomunicações na entrada da unidade industrial. Entendo pelo creditamento em virtude da necessidade de ter acesso à comunicação para andamento de suas atividades empresariais.

- Combate a incêndio são equipamentos utilizados nas fábricas e áreas agrícolas. Concordo com o creditamento em virtude de sua essencialidade à sua atividade empresarial. Note-se que a Contribuinte não poderia operar sem tal estrutura e, conseqüentemente, sem um alvará concedido pelos Bombeiros.

- Máquinas de geração de energia são equipamentos que produzem a energia elétrica utilizada no processo produtivo. Dessa forma, é nítida sua essencialidade na produção da Contribuinte.

Itens que não estão em conforme legislação de creditamento por encargo de depreciação:

- Câmaras frigoríficas, que são utilizadas para a conservação dos alimentos que serão utilizados nos refeitórios. Não há direito ao creditamento por não se referir a despesa relacionada diretamente a sua atividade empresarial.

- Materiais de análise laboratoriais, relacionado tanto a materiais quanto a serviços de análises. Não há direito ao creditamento em virtude de falta de informações suficientes e comprovação documental que efetivamente demonstrasse a que se refere essa despesa, e sua relação de fato com a sua atividade. Vale lembrar que o ônus da prova do caso de ressarcimento é da contribuinte.

- Máquinas de lavar peças, armários de alvenaria e câmeras de monitoramento trata-se de máquinas de lavar peças industriais; armários para guarda de documentos administrativos, ferramentas e lubrificantes; e câmeras utilizadas no serviço de segurança. Entendo que não geram creditamento em virtude da falta de comprovação quanto sua relação com a produção da Contribuinte. Novamente, note-se que o ônus da prova em ressarcimento é da Contribuinte.

3) DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS SOBRE DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA

De acordo com informação descrita no Recurso Voluntário, houve a glosa dos créditos tributários das despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda, em virtude de haver divergências entre os montantes declarados nos meses de janeiro e fevereiro de 2012.

Exatamente por falta de esclarecimentos quanto aos créditos desse item, houve a glosa dos respectivos créditos tributários. A contribuinte informa que as autoridades fiscais deveriam ter solicitado esclarecimentos e documentações. Note-se, novamente, que o ônus da prova em caso de ressarcimento é da Contribuinte. Não localizei no presente processo informações e documentos suficientes para confirmar o direito ao creditamento desse item de despesas de outras operações.

Como já descrito, a contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do referido crédito por ele pleiteado para haver fato constitutivo do direito de crédito.

Pelo exposto, voto pela manutenção da glosa quanto ao serviço de armazenagem e frete na venda.

Conclusão

Voto por afastar as preliminares de nulidade em virtude de indeferimento do crédito de despesa de energia e de nulidade do acórdão recorrido em razão de alteração do critério jurídico do lançamento.

Quanto ao mérito, como resumo dos itens acima, voto por dar provimento parcial, com reversão da glosa dos seguintes itens:

- a) aquisições de peças e partes utilizadas em máquinas, equipamentos florestais e em veículos;
- b) aquisição de vestuário e equipamentos de proteção individual;
- c) aquisição de material de análise laboratorial;
- d) aquisição de inibidor de corrosão, engraxantes e kits de manutenção, reparo e limpeza;

- e) contratação de serviços de manutenção civil e mecânica;
- f) contratação de serviços de limpeza;
- g) contratação de serviços de consultoria ambiental;
- h) contratação de serviços de análises laboratoriais, monitoramento de pragas e doenças e pesquisa;
- i) locação de escavadeira;
- j) manutenção das partes e peças de máquinas e equipamentos florestais e veículos de transporte;
- k) locação de andaimes e guindastes e rádios para comunicação;
- l) aquisição de serviços de engenharia, projetos, logística e supervisão;
- m) aquisição de serviço de silvicultura;
- n) treinamentos relacionados à atividade industrial;
- o) arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas;
- p) depreciação de poços de tratamento de efluentes, água, lodo;
- q) depreciação de talude;
- r) depreciação de instalações civis, edifícios de escritórios e serviços administrativos, edifícios de oficina e acesso de caminhões;
- s) depreciação de ferramentas de medição elétrica, oficina de manutenção e cortadores de amostra
- t) depreciação de carros de transporte e porta pallets são utilizados para transporte e guarda dos pallets.
- u) depreciação de pátio de madeira;
- v) depreciação de serviço de montagem da torre de telecomunicações;
- w) depreciação de combate a incêndio; e
- x) depreciação de máquinas de geração de energia.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, redator designado

Tendo sido designado redator do voto vencedor no presente processo, passo, na sequência, a expor o entendimento que prevaleceu na turma quanto às seguintes matérias: (i) manutenção da glosa de créditos em relação ao aluguel de escavadeira e guindaste, (ii) reversão da glosa de créditos relativos à locação de bens do ativo permanente utilizados nas atividades da pessoa jurídica e (iii) reversão da glosa de créditos referentes a benfeitorias em imóveis.

I. Crédito. Aluguel de escavadeira e guindaste.

A decisão prevalente foi no sentido de manter a glosa de créditos em relação ao aluguel de escavadeira e guindaste, com base, precipuamente, na súmula CARF nº 190, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 190

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. (g.n.)

Os dispositivos legais referenciados na súmula encontram-se assim estabelecidos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; (g.n.)

Nota-se que a súmula CARF nº 190 exclui da previsão legal supra a locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros, conotando que, sob o manto do termo “máquinas e equipamentos”, não se incluem os veículos, seja de carga ou de passageiros.

A dúvida que pode exsurgir dessa constatação paira sobre o enquadramento ou não da escavadeira e do guindaste no conceito de veículos de carga, conceito esse não definido ou delimitado nas referidas leis.

Em consultas na internet, é possível obter a definição de escavadeira como máquina pesada ou classificada sob o manto do termo genérico “veículos”, neste caso, especificada como maquinário pesado.

A retroescavadeira “é um modelo de **trator** que possui uma pá carregadeira montada à frente e uma escavadeira montada em sua traseira”, cuja “função é escavar o solo ou

remover materiais dos canteiros de obra, além de muitas outras, como **transportar materiais no dia a dia.**” (g.n.)

A **escavadeira é um veículo** utilizado na construção civil especialmente para escavar ou mover objetos grandes. Basicamente, ela é constituída por duas partes: uma base de condução e um braço de lança com um acessório projetado para a escavação. O operador fica dentro de uma pequena cabine ligada à base e pode controlar o braço. Assim, um conjunto move a unidade real para frente e para trás; enquanto o outro move a unidade sobre o plano horizontal e controla o braço. O funcionário precisa ser muito bem treinado, pois estes controles determinam o ângulo e a velocidade dos movimentos do braço.

O Ministério dos Transportes, em procedimento de regulamentação da circulação de tratores e de máquinas agrícolas, datado de 20/04/2024, assim cuidou do tema:

O **CONSELHO NACIONAL DE TRÂNSITO (CONTRAN)**, no uso da competência que lhe conferem os incisos I e X do art. 12 da Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, que institui o Código de Trânsito Brasileiro (CTB), e com base no que consta nos autos do processo administrativo nº 50000.027261/2023-40, resolve:

(...)

Art. 2º **Considera-se trator o veículo automotor** construído para realizar trabalho agrícola, de construção e pavimentação e tracionar outros veículos e equipamentos, conforme definição disposta no Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro (CTB).

(...)

Art. 3º **Os tratores**, conforme finalidade principal para a qual são projetados, **classificam-se em duas categorias principais:**

I - **Tratores agrícolas: veículos automotores especialmente projetados e construídos para realizar trabalhos relacionados à agricultura**, incluindo, mas não limitando-se a cultivo, plantio, colheita, e atividades de manejo de solo e culturas;

II - **Tratores de construção civil e pavimentação: veículos automotores projetados e construídos para auxiliar as atividades de construção civil**, incluindo a construção e manutenção de infraestruturas como prédios, estradas, pontes e outros projetos de engenharia, bem como em atividades de pavimentação, **abrangendo uma ampla gama de equipamentos, incluindo, mas não se limitando, retroescavadeiras**, pás carregadeiras, pavimentadoras, dentre outras. (destaques nossos)

A regulamentação supra abrange a exigência de emissão do Certificado de Adequação à Legislação de Trânsito (CAT) para os tratores, excetuando-se aqueles destinados a trabalho agrícola.

Nesse contexto, embora dispensada a emissão do CAT para os tratores agrícolas, dentre os quais podem se incluir, a depender de sua utilização, as retroescavadeiras, tais equipamentos encontram-se identificados pelo Ministério dos Transportes na rubrica genérica de “veículos automotores”.

Assim, em conformidade com o teor da súmula CARF nº 190, a glosa de créditos decorrentes da locação de escavadeiras deve ser mantida, decisão essa que se estende, também, aos guindastes, cuja definição aqui adotada é a seguinte:

O **caminhão guindaste**, também conhecido como guindauto ou caminhão muck, é um **veículo de carga** equipado com um guindaste articulado hidráulico acoplado ao seu chassi. É um equipamento especialmente projetado para erguer e movimentar cargas pesadas, oferecendo mais autonomia e agilidade em operações logísticas e de movimentação. (destaques nossos)

O Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei nº 9.503/1997, faz referência ao guindaste nos seguintes termos:

Art. 101. Ao **veículo ou à combinação de veículos utilizados no transporte de carga** que não se enquadre nos limites de peso e dimensões estabelecidos pelo Contran, poderá ser concedida, pela autoridade com circunscrição sobre a via, autorização especial de trânsito, com prazo certo, válida para cada viagem ou por período, atendidas as medidas de segurança consideradas necessárias, conforme regulamentação do Contran.

(...)

§ 3º Aos **guindastes** autopropelidos ou sobre caminhões poderá ser concedida, pela autoridade com circunscrição sobre a via, **autorização especial de trânsito**, com prazo de seis meses, atendidas as medidas de segurança consideradas necessárias. (destaques nossos)

Nota-se, portanto, que a legislação também inclui os guindastes na categoria “veículos utilizados no transporte de carga”, razão pela que, em relação a eles, deve-se manter também a glosa de créditos das contribuições não cumulativas.

II. Crédito. Locação de bens do ativo permanente.

A regra definidora do direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas é a mesma tratada no item anterior deste voto, a saber, o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abrangendo “prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

Destaque-se que, tratando-se, inequivocamente, de bens imóveis ou maquinário, devidamente comprovados, utilizados nas atividades da empresa, cujo valor do aluguel seja pago a pessoa jurídica domiciliada no País em operação devidamente tributada pelas contribuições PIS/Cofins, a lei garante o direito ao desconto de créditos.

Deve-se ressaltar, ainda, que, para a fruição do crédito, não pode haver dúvidas quanto ao enquadramento de tais bens nas rubricas “prédios, máquinas e equipamentos”, previsão normativa essa que não restringe tal direito a bens utilizados na prestação de serviços e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos, alcançando, portanto, todas as atividades da pessoa jurídica.

Esta turma julgadora já decidiu nesses termos, verbis:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

O contribuinte pode apurar créditos de COFINS sobre o valor dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos somente quando pagos a pessoas jurídicas e utilizados nas atividades da empresa. A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis e prédios, máquinas e equipamentos, quando houver a comprovação dos pagamentos efetuados e sua efetiva utilização na atividade da empresa. (Acórdão nº 3201-012.762, j. 01/12/2025 - g.n.)

Portanto, reverte-se a glosa de créditos decorrentes dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, mas desde que devidamente comprovados e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País em operação devidamente tributada pelas contribuições PIS/Cofins.

III. Crédito. Benefícios em imóveis.

O direito ao desconto de créditos com benefícios em imóveis encontra-se previsto nos seguintes dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º **a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:**

(...)

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

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos **encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (g.n.)

A previsão legal é clara e direta, há direito a crédito das contribuições não cumulativas em relação aos encargos de depreciação de benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros utilizados nas atividades da empresa, genericamente consideradas, mas desde que devidamente comprovados.

IV. Conclusão.

Diante do exposto, o presente voto caminha no sentido de (i) manter a glosa de créditos em relação ao aluguel de escavadeira e guindaste, (ii) reverter a glosa de créditos relativos à locação de bens do ativo permanente (imóveis, máquinas e equipamentos) utilizados nas atividades da pessoa jurídica, mas desde que devidamente comprovada e paga a pessoa jurídica domiciliada no País em operação devidamente tributada pelas contribuições PIS/Cofins, e (iii) reverter a glosa de créditos referentes à depreciação de benfeitorias em imóveis devidamente comprovada.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis