



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.001117/2009-60
ACÓRDÃO	3401-014.077 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDÚSTRIA DE COMPENSADOS SUDATI LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). DESPESAS. FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO. ÓLEO DIESEL E LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre as atividades de florestamento e reflorestamento devem ser reconhecidas como parte essencial da atividade da recorrente, visto que a floresta é necessariamente consumida/abatida para se obter a madeira para uso na indústria de celulose, sendo, portanto, processo produtivo. Da mesma forma, restando devidamente demonstrado o uso de óleo diesel e lubrificantes nas máquinas que são utilizadas nas diversas etapas de produção, tais despesas devem gerar direito a crédito, sob pena de comprometer a vigência do princípio da não-cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITO. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os gastos relativos a operações correlatas, como (i) recepção e expedição, (ii) movimentação de carga e descarga, (iii) braçagem, (iv) taxas administrativas, (v) paletização, (vi) monitoramento, (vii) unitização, (viii) vestir ou despir estonquetes, (ix) recuperação de frio, (x) transbordo, (xi) serviços de crossdocking e (xii) vistoria, observados os demais requisitos da lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA – Relator

Assinado Digitalmente

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira (Relator), George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

A origem deste feito reside no pedido de resarcimento de créditos do PIS, apurados no regime de incidência não cumulativa – Exportação, correspondente ao 1º trimestre de 2007, formalizado por meio do PER n.º 41480.27609.100507.1.1.08-6152 (fls. 02/05), no qual foi requerido o valor de R\$ 282.240,51.

Após a análise da documentação a fiscalização homologou parcialmente os créditos pleiteados. Em razão disto houve apresentação de manifestação de inconformidade, julgada improcedente.

Ato contínuo houve a interposição de Recurso Voluntário em face a r. decisão sustentando a necessidade de reforma para fins da reversão das seguintes glosas:

- 1- DAS GLOSAS EFETUADAS: REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO.
- 2- CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ARMAZENAGEM.
- 3- CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS

Ao final pleiteou a realização de perícia. A decisão recorrida foi proferida no ano de 2012 antes, portanto, do Julgamento do RESP 1.221.170/PR pelo STJ. Manteve a glosa parcialmente deferida pela fiscalização consoante despacho decisório, decidindo pela improcedência da manifestação de inconformidade.

Em sede de julgamento perante o Egrégio Carf houve a conversão do feito em diligência através da Resolução nº 3401-002.425. Por visualizar inúmeros documentos fiscais que identificasse os fornecedores, até então motivo de glosa de determinadas notas fiscais de insumos, aliado ao fato de constatar que a decisão estava em descompasso com os precedentes

atuais desta própria Colenda Turma, especialmente no que se refere a glosa indevida de despesas com lubrificantes, óleo diesel no florestamento e reflorestamento, assim se pronunciou a relatora:

- I. Avalie e quantifique os créditos relativos às notas fiscais de insumos adquiridos de terceiros, a partir das NFs apresentadas em sede de manifestação de inconformidade;
- II. Identifique e informe os gastos referentes a todas as etapas contempladas entre o plantio e o reflorestamento, que foram efetivamente aplicados nas atividades de formação de floresta, sua manutenção, desbaste e corte;
- III. Avalie e quantifique os créditos sobre armazenagem de venda amparados por NFs juntadas aos autos em sede de manifestação de inconformidade;
- IV. Elabore relatório circunstanciado apresentando os cálculos e análises realizadas, bem como, destacando suas conclusões e o novo montante de crédito identificado;
- V. Dê ciência ao contribuinte do resultado para, querendo, se manifestar no prazo de 30 dias; e
- VI. Findado o prazo, remeta os autos de volta ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Cumprida a diligencia o recorrente se manifestou.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

1 DA TEMPESTIVIDADE.

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2 DO MÉRITO.

A delimitação do litígio do presente recurso restringe-se especificamente a se considerar, ou não, como insumos os seguintes pontos:

- a) Combustíveis e Lubrificantes nas operações de florestamento e reflorestamento;
- b) Despesas de Armazenagem;

- c) Despesas acessórias essenciais a atividade de armazenamento;
- d) Observância e consideração de notas fiscais emitidas por terceiros para o devido cálculo do crédito do contribuinte;

2.1 DO CONCEITO DE INSUMO SOB A ÓTICA DO RESP 1.221.170/PR.

Previamente, à análise dos argumentos de defesa cabe trazer alguns esclarecimentos sobre a forma de interpretação do conceito de insumo a ser adotada neste voto. A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da Cofins foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a Cofins. A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS/Cofins.

O Superior Tribunal de Justiça acabou por definir tal critério ao julgar, pela sistemática dos recursos repetitivos, o recurso especial nº 1.221.170-PR, no sentido de reconhecer a **aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo** para os créditos de PIS/Cofins não cumulativos. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO- CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. **CONCEITO DE INSUMOS**. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS **CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA**. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. **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.**

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que **se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.**

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

(Destacou-se)

O acórdão do REsp, ao ser proferido pela sistemática dos **recursos repetitivos** (tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional), determina que os **Conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão**, em razão de disposição contida no Regimento Interno do Conselho.

Para melhor subsidiar e elucidar o adequado direcionamento das instruções contidas no acórdão do STJ traz-se a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, a qual melhor esclarece a forma de interpretação do conteúdo da decisão do Tribunal:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os **bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção**, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item como uma aferição de uma “*conditio sine qua non*” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são**

necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."
(Destacou-se)

Observa-se que os insumos passaram a ser considerados como sendo todos os bens e serviços **que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.**

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido). Assim, **para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS/Cofins, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva comprovação destas características.**

2.2 DOS INSUMOS PLEITEADOS PELO CONTRIBUINTE SOBRE AS DESPESAS VINCULADAS A ARMAZENAGEM.

Da análise do relatório fiscal de forma conjunta com a documentação apresentada pelo contribuinte que, inclusive foi destacada pela Conselheira Relatora quando do julgamento que resultou na Resolução já mencionada, observa-se que todos os pontos por ele suscitados merecem ser considerados como insumos e, portanto, creditáveis.

Compulsando o teor do relatório fiscal, verifica-se que a auditoria da fiscalização só não considerou as despesas vinculadas ao armazenamento mas que não sejam essencialmente a contratação do espeço no terminal alfandegado.

Em razão disto o recorrente manifestou esclarecendo cada uma das despesas e mostrando, destarte, sua relevância e essencialidade para que o armazenamento possa ser implementado.

Em momento alguma fiscalização declarou a inexistência de documentos fiscais inerentes a estas despesas. Pelo contrário, foi enfática ao dispor que a glosa deveria ser mantida em razão de não ser decorrente do armazenamento propriamente dito.

Esta Corte já se manifestou acerca da possibilidade de creditamento, precedente relatado pelo brilhante conselheiro Helcio Lafetá, cujo posicionamento foi assim ementado:

ACÓRDÃO 3201-010.511 - NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES.
CRÉDITO. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os gastos relativos a operações correlatas, como (i) recepção e expedição, (ii) movimentação de carga e descarga, (iii) braçagem, (iv) taxas administrativas, (v) paletização, (vi) monitoramento, (vii) unitização, (viii) vestir ou despir estoniquetes, (ix) recuperação de frio, (x) transbordo, (xi) serviços de crossdocking e (xii) vistoria, observados os demais requisitos da lei.

Portanto, não merece prosperar o posicionamento da auditoria que reflete o entendimento da decisão recorrida e do despacho decisório de que tais despesas não poderão ser creditadas. São insumos e, portanto, creditáveis, tanto pela armazenagem (inciso IX) quanto pelo inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/2003 em relação aos seguintes itens:

- a) Unitização de containers;
- b) recepção e expedição de mercadorias;
- c) estufamento dos contêineres;

2.3 DISPENDIOS COM EXAUSTÃO, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES:

Conforme consta na auditoria estas despesas passaram a ser consideradas, cujo cálculo realizado pela fiscalização promoveu o creditamento e, destarte, desconsiderou o posicionamento anteriormente adotado pela fiscalização no tocante a glosa.

Sendo assim, entende-se que todos os itens devem ser considerados como insumos, inclusive aqueles necessários para a execução do serviço de armazenagem, referidos no tópico anterior.

Descabe assim, considerar como violação ao contraditório e ampla defesa, posto que todos os insumos glosados são revertidos por meio desta decisão.

3 DO DISPOSTIVO

Isto posto, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento para reformar integralmente a decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA