



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



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10935.004798/2010-51</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3004-000.042 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 15 de agosto de 2025                            |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | INDÚSTRIA DE COMPENSADOS GUARARAPES LTDA        |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008, 01/07/2008 a 30/09/2008, 01/10/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/04/2009 a 30/06/2009, 01/07/2009 a 30/09/2009, 01/10/2009 a 31/12/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada.

INSUMO DO INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 189.

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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário em razão da ocorrência de preclusão e, na parte conhecida, dar parcial provimento para reverter as glosas dos dispêndios “corte e carregamento” e “óleo diesel e lubrificantes”.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rosaldo Trevisan** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Dionisio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de processo administrativo formalizado para apreciar pedidos de ressarcimento de créditos da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins vinculados a operações de exportação, referentes aos períodos compreendidos entre o 2º trimestre do ano de 2008 e o 4º trimestre do ano de 2009, no valor total de R\$ 5.784.692,50 (cinco milhões, setecentos e oitenta e quatro mil, seiscentos e noventa e dois reais e cinquenta centavos), apurados no regime não-cumulativo nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

Os referidos pedidos de ressarcimento (PER) foram acostados às fls. 04/37, e as declarações de compensação (Dcomp) a eles vinculados, às fls. 468/807.

Consoante o Despacho Decisório nº 109/2011 (fls. 454/463), houve o parcial reconhecimento de direito creditório, no valor de R\$ 3.561.516,24 (três milhões, quinhentos e sessenta e um mil, quinhentos e dezesseis reais e vinte e quatro centavos), com homologação das compensações até o limite do crédito deferido. A seguir, demonstra-se o crédito reconhecido de forma individualizada por período de apuração: (...)

No decorrer do procedimento fiscal de apuração do crédito, a autoridade tributária solicitou a apresentação de documentos (inclusive, arquivos digitais da escrituração contábil/fiscal) e esclarecimentos acerca das operações que geraram os créditos pleiteados, consoante termos fiscais às fls. 344/348 (TIF 001), 373/374 (TIF 002) e 378/379 (TIF 003).

Relata que, a partir dos arquivos da escrituração fiscal (entradas e saídas) apresentados pelo contribuinte, foi efetuada a totalização mensal por CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) das operações escrituradas com direito ao crédito, conforme planilhas de fls. 434/435, além de ter sido efetuada a segregação das operações pela origem do crédito (insumos, serviços etc.) e por período de apuração.

A partir deste levantamento, foi efetuada a verificação das notas fiscais de entradas e saídas indicadas nas planilhas digitais anexas ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, não tendo sido apurada nenhuma inconsistência entre os dados constantes dos documentos fiscais e os respectivos registros.

Entretanto, da análise individualizada das operações indicadas pela empresa como passíveis de apuração de crédito, verificou-se que em muitos casos as mesmas não se enquadravam nas hipóteses elencadas pela legislação de regência da matéria, conforme demonstrado nos títulos "glosa direta aos créditos" e "glosa dos créditos após intimação".

Esclareceu a Fiscalização que as operações constantes nos demonstrativos gravados na pasta "Operações com crédito\_Glosa direta" do CD anexo (fls. 433) foram objeto de glosa direta por corresponderem a aquisição de bens e serviços não passíveis de apropriação de crédito (compras de pessoas físicas, gastos com manutenção, compras para imobilizado, corte e carregamento, gastos em fazendas e com exportação e custos diversos), e as operações constantes dos demonstrativos gravados na pasta "Operações com crédito\_Glosa com intimação" foram objeto de glosa após apresentação de resposta do contribuinte (fls. 381/383) ao Termo de Intimação Fiscal nº 3 (fls. 378/379), por corresponderem a aquisição de bens e direitos em que não foi demonstrado o direito e a forma de apropriação dos mesmos no processo produtivo da empresa.

O resultado do procedimento fiscal restou consignado no Despacho Decisório de fls. 454/463, a seguir parcialmente transcrito: (grifei)

#### 1. ATIVIDADE DA EMPRESA

*08. Da análise dos arquivos de documentos fiscais em meio digital e da descrição do processo produtivo apresentados (fls. 373/386), verifica-se que a atividade principal desenvolvida pela empresa é a produção de compensados, sendo que somente uma pequena parcela da receita advém da venda de madeira em bruto ou de resíduos/aparas.*

*09. Conforme análise realizada em procedimentos fiscais anteriores vinculados ao mesmo assunto e descrição do processo produtivo da empresa, a matéria-prima básica da produção de compensados é o toro de pinus, que é utilizado para a produção inicial das lâminas. Posteriormente, estas lâminas são coladas mediante uso de resina, farinha de trigo e água. O acabamento é realizado com o uso de lixas, tinta e massas diversas, sendo, ao final, embalada com a utilização de skids, tinta, fita de aço, caixa de papelão e cantoneira plástica. Além destes insumos, também são aplicados outros materiais no processo, tais como facas de corte, fitas diversas, imunizantes, cavacos (biomassa), além de outros.*

#### 2. GLOSA DIRETA DOS CRÉDITOS

*15. (...) uma grande quantidade de operações indicadas pela empresa como passíveis de apuração de crédito não atendem aos requisitos estabelecidos pela legislação para tal apropriação, as quais, portanto, foram excluídas para o cálculo correto do crédito passível de ressarcimento. Com a finalidade de facilitar a visualização e análise das situações fáticas observadas, as operações foram divididas em conformidade com os CFOP utilizados na escrituração fiscal, da seguinte forma:*

- *Insumos: 1.101, 1.116, 1.120 e 2.101;*
- *Serviços em geral: 1.124, 1.125, 1.933 e 2.933;*
- *Transporte: 1.356 e 2.356;*
- *Combustíveis: 1.653 e 2.653;*

- *Uso e consumo: 1.556 e 2.556;*
- *Outras entradas: 1.949 e 2.949.*

16. *Tendo em vista a grande quantidade de operações da empresa, os demonstrativos vinculados aos itens a seguir encontram-se gravados em meio digital em CD anexo (fl. 420), na pasta "Operações com crédito\_Glosas diretas" e nas subpastas específicas vinculadas, sendo apresentados em demonstrativos sintéticos as totalizações das operações com direito a crédito de PIS/COFINS por CFOP e mês conforme apresentado pelo contribuinte nos arquivos digitais de documentos fiscais (fls. 421/422), demonstrativos dos montantes das glosas das operações com direito a crédito por mês e tipo de operação (fls. 423/424) e demonstrativo final com a totalização das operações com direito a crédito (fls. 429/430).*

#### 2.1 COMPRAS DE PESSOAS FÍSICAS

17. *Somente geram direito à apuração de crédito as aquisições de bens e serviços efetuados de pessoas jurídicas domiciliadas no país, em conformidade com o disposto no artigo 3º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003.*

#### 2.2 COMPRAS PARA O IMOBILIZADO

18. *O crédito referente à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços deve ser calculado sobre os encargos de depreciação ou, alternativamente, sobre o valor de aquisição em 4 (quatro) anos, em conformidade com o disposto nos artigos 1º e 2º da Instrução Normativa SRF nº 457/2004, sendo vedada a apropriação direta do montante das referidas aquisições.*

#### 2.3 GASTOS COM MANUTENÇÃO

19. *Em conformidade com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, os créditos somente podem ser calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, não sendo alcançados pela norma os gastos com manutenção em geral.*

#### 2.4 CORTE E CARREGAMENTO

20. *O corte e carregamento de toros de pinus e lenha (combustível) são atividades desenvolvidas anteriormente ao processo produtivo da empresa (produção de compensados), não sendo possível, portanto, a apropriação de crédito sobre estas operações.*

#### 2.5 GASTOS EM FAZENDA

21. *Os gastos efetuados em fazenda de produção (desbastes, manutenção de estradas, replantio, combate a pragas, roçadas etc.) devem ser ativados e não representam operações passíveis de apropriação de crédito, pois, por óbvio, não representam aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção de compensados.*

#### 2.6 GASTOS COM EXPORTAÇÃO

22. *Os gastos com exportação (despacho aduaneiro, remarcação de pallets, movimentação de contêineres etc.) representam despesas da atividade ocorridas após a fabricação de*

*compensados (atividade fim da empresa), não gerando, portanto, direito a apropriação de crédito por não representarem bens ou serviços utilizados como insumos.*

## **2.7 PRODUTOS DIVERSOS**

*23. O contribuinte apropriou crédito vinculado a aquisições de produtos diversos (compra de mudas de pinus e eucaliptos, cestas básicas, coletes, calças, produtos de limpeza, clips, pastas de arquivo, vassouras, cadeado, açúcar, água mineral, papel higiênico, pó de café etc.), os quais, por óbvio, não representam insumos para a produção de compensados.*

## **3. GLOSA DOS CRÉDITOS APÓS INTIMAÇÃO**

*24. Além das operações indicadas nos itens "15" a "23", também foram objeto de exclusão para a realização do cálculo do crédito as operações indicadas nos itens abaixo. Nestes casos, diferentemente dos anteriores, e considerando a característica dos bens elencados, o contribuinte foi intimado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 3 (fls. 366/367) a informar qual a forma de apropriação dos mesmos e a apresentar demonstrativo indicando todas as máquinas e equipamentos em que os produtos foram utilizados.*

*25. Tendo em vista a grande quantidade de operações, os demonstrativos vinculados encontram-se gravados em meio digital em CD anexo (fl. 420), na pasta "Operações com crédito\_Glosas com intimação" e nas subpastas específicas, sendo apresentados em demonstrativos sintéticos as totalizações das operações com direito a crédito de PIS/COFINS por CFOP e mês conforme apresentado pelo contribuinte nos arquivos digitais de documentos fiscais (fls. 421/422), demonstrativos dos montantes das glosas das operações com direito a crédito por mês e tipo de operação (fls. 425/426) e demonstrativo final com a totalização das operações com direito a apropriação de crédito (fls. 429/430).*

## **3.1 ÓLEO DIESEL E LUBRIFICANTES**

*26. Consoante o disposto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, é possível o desconto de créditos calculados em relação à aquisição de combustíveis e lubrificantes, desde que os mesmos sejam utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

*27. Em resposta aos itens "a" e "b" do Termo de Intimação Fiscal nº 3 (fls. 369/371), o contribuinte informou que o produto "óleo diesel" é utilizado nos caminhões e carregadores florestais para transporte e movimentação de toros nas fazendas e no pátio da empresa, além de ser utilizado em algumas empilhadeiras no pátio da empresa. Com relação aos "óleos lubrificantes", além do produto "manômetro", foi informado que também seriam utilizados na frota de produção da empresa. Além da resposta, também foi apresentado arquivo em meio digital com dados de controle do almoxarifado, o qual, entretanto, é um programa de controle da empresa, não representando contabilidade de custos coordenada com a contabilidade, sendo que cópia deste arquivo foi gravada em CD anexo (fl. 420) na pasta "Resposta à intimação nº 3\_Controle de Almoxarifado", para posterior verificação, se for o caso.*

28. Desta forma, tendo em vista que os referidos produtos não são aplicados diretamente na produção de compensados, - mas sim consumidos no transporte e movimentação de insumos, os montantes respectivos serão excluídos da base de cálculo dos créditos.

### 3.2 USO E CONSUMO / OUTRAS ENTRADAS

29. Por meio dos itens "c" e "d" do Termo de Intimação Fiscal nº 3, o contribuinte foi intimado a informar em qual(is) momento(s) do processo produtivo foram aplicados uma série de produtos cujas operações foram escrituradas com a utilização dos CFOP 1.556/2.556 (uso e consumo) e 1.949/2.949 (outras entradas), bem como a informar qual a forma de apropriação dos produtos às diversas etapas de produção e a apresentar demonstrativo com indicação de todas as máquinas e equipamentos em que os mesmos teriam sido utilizados, com a respectiva quantidade apropriada em cada mês de apuração.

30. Em resposta (fls. 369/371), o contribuinte informou que todos os itens eram utilizados nas máquinas e equipamentos de produção da empresa, sendo o custo apropriado mediante "requisições de movimentação - RM" que são lançadas pelo sistema de controle do almoxarifado nos centos de custo respectivos, os quais são nominados pelo nome genérico da máquina ou equipamento, o que facilitaria a vinculação com as diversas etapas do processo produtivo. O modelo de relatório gerencial utilizado para controle de cada centro de custo foi apresentado em meio digital e encontra-se gravado em CD anexo (fl. 420), conforme indicado no item "27" acima.

31. Entretanto, mesmo tendo sido intimado, o contribuinte não apresentou demonstrativo com indicação de todas as máquinas e equipamentos em que os produtos foram utilizados, com a respectiva quantidade apropriada em cada mês de apuração, além de não ser possível obter-se tal informação no arquivo digital de controle do almoxarifado apresentado em meio digital. A falta de apresentação do demonstrativo solicitado demonstra que a empresa não tem condições de imputar o custo aos diversos equipamentos industriais ou que não tem interesse em fazê-lo.

32. Desta forma, tendo em vista que não foi demonstrado que os produtos constantes das planilhas anexas ao Termo de Intimação Fiscal nº 3 foram utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda (compensados), os montantes respectivos serão excluídos da base de cálculo dos créditos.

33. Esclareço que as planilhas anexas ao referido termo de intimação foram gravadas no CD anexo (fl. 420), na pasta "Termo de Intimação Fiscal nº 3\_Planilhas anexas", tendo em vista a grande quantidade de registros.

### 4. ALTERAÇÃO DE DADOS PELA EMPRESA

34. Em informação prestada no decorrer do procedimento fiscal, o contribuinte declarou que os valores lançados para o cálculo do crédito sobre aquisições de bens para o imobilizado estavam incorretos, e que aqueles indicados no demonstrativo apresentado seriam os corretos (fl. 347).



35. Da análise dos referidos valores não se constatou nenhuma inconsistência, sendo os mesmos apropriados para o cálculo dos créditos da contribuição para a COFINS e substituídos pelos montantes indicados nos DACON respectivos.

#### 5. APURAÇÃO DOS DÉBITOS

36. Os débitos da COFINS são calculados mediante a aplicação da alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre a base de cálculo, em conformidade com o disposto no art. 2º da Lei nº 10.833/2003.

37. Para certificação de que o montante dos débitos da COFINS apontados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) dos diversos trimestres encontravam-se em conformidade com a legislação vigente, foi efetuada análise dos dados constantes dos arquivos de documentos fiscais apresentados pelo contribuinte e das informações prestadas em atenção a intimações lavradas no decorrer do procedimento de auditoria, não tendo sido constatada nenhuma inconsistência nos dados prestados nos demonstrativos de apuração.

#### 6. DIREITO AO RESSARCIMENTO DA COFINS MERCADO EXTERNO

38. Da análise dos DACON dos diversos períodos de apuração, verifica-se que a empresa apurou créditos da COFINS remanescentes da dedução da própria contribuição e de compensações ao final de todos os trimestres do período compreendido entre o 2º trimestre do ano de 2008 e o 4º trimestre de 2009, referentes a operações no mercado interno e sobre operações de exportação, tendo direito, portanto, a ressarcimento de créditos conforme requerido.

#### 7. CÁLCULO DO CRÉDITO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO

39. Em demonstrativos anexos são apresentados os valores utilizados para apuração da COFINS passível de ressarcimento sobre vendas no mercado externo, conforme a seguir:

a) Receita total: Montante indicado nos DACON respectivos e nos demonstrativos apresentados pelo contribuinte (fls. 398/418);

b) Receita de exportação: Montante indicado nos DACON respectivos e nos demonstrativos apresentados pelo contribuinte (fls. 398/418);

c) Operações com direito a apuração de crédito: Montantes indicados nos demonstrativos de resumo (fls. 429/430);

d) Rateio percentual: Proporção entre as vendas tributadas no mercado interno e as vendas para exportação (fl. 431);

e) Base de cálculo dos créditos: Aplicação dos percentuais indicados no item "d" sobre as operações com direito a apuração de crédito indicadas no item "c" (fls. 432/433).

40. Desta forma, conforme apurado nos demonstrativos de folhas 434/440 e indicado no quadro de resumo abaixo, o crédito da COFINS sobre vendas para exportação passível de ressarcimento no período compreendido entre o 2º trimestre de 2008 e o 4º trimestre de 2009 alcançou o montante de R\$ 3.561.516,24 (três milhões, quinhentos e sessenta e um mil, quinhentos e dezesseis reais e vinte e quatro centavos).

Em oposição ao Despacho Decisório, cuja ciência ocorreu em 08/04/2011 (fls. 464), o sujeito passivo apresentou, em 06/05/2011, a Manifestação de Inconformidade de fls. 812/823, alegando em síntese o seguinte:

#### *ATIVIDADE DA EMPRESA*

1. A matéria-prima básica para a produção de compensados é o toro de pinus, extraído de florestas que, situam-se a distância entre 60 e 180 km da sede da indústria. O corte da madeira na Floresta é feito utilizando-se máquinas de corte ou motosserras;
2. A madeira, ainda na floresta, após sua derrubada deve ser arrastada ou carregada em máquinas (tratores especiais) até o ponto em que pode ser carregada nos caminhões de transporte;
3. Tanto o trabalho de corte quanto o arrasto e o carregamento nos caminhões são feitos através de máquinas movidas a óleo diesel;
4. Ao chegar à indústria, os caminhões são descarregados com máquinas de grande porte, face a necessidade de empilhamento no pátio, movidas a diesel;
5. Os toros de pinus são levados até as máquinas de corte, através de tratores especialmente dimensionados para tal uso e movidos a diesel;
6. A continuidade do processo industrial, que se iniciou na derrubada das árvores na floresta, prossegue com a colocação dos toros frente as máquinas de corte, este trabalho é feito com máquinas movidas a diesel;
7. O corte dos toros em lâminas é feito por máquinas movidas à energia elétrica;
8. As lâminas com imperfeições são coladas a outras lâminas perfazendo o miolo, sendo que, no acabamento recebem capas de lâminas perfeitas. A colagem é feita utilizando-se uma mistura de farinha de trigo, resina e água;
9. Todo o transporte interno, dentro da fábrica, é feito por empilhadeiras movidas a gás;

#### *DO DIREITO*

10. O direito ao crédito fundamenta-se nos arts. 3º, inciso II e 6º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 10.833/03, assim como no art. 8º, inciso I, alínea "b", da Instrução Normativa nº 404/2004;
11. O termo "insumo" corresponde à soma de todas as despesas incorridas na obtenção de um produto industrializado;
12. A Instrução Normativa SRF nº 404/2004 dá um sentido mais abrangente para a definição de insumos, isto é, procurou aumentar o campo de incidência para obtenção dos créditos não se limitando apenas aos termos matéria-prima, material intermediário e embalagem, levando em consideração também todos os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

#### *DAS GLOSAS EFETUADAS*

##### *Corte e Carregamento*



13. Reproduz o item 20 do Despacho Decisório;
14. O corte e o carregamento de toros de pinus e lenha (fonte de combustível que alimenta as caldeiras, utilizadas na prensagem e secagem das chapas) foram serviços realizados por terceiros;
15. Inclui neste item também os gastos com guincho para retiradas das toras e veículos da floresta, face a umidade ocasionada pelas chuvas e pouca penetração de sol nas florestas de pinus;

*Óleo Diesel e Lubrificantes*

16. Reproduz os itens 26, 27 e 28 do Despacho Decisório;
17. A aquisição de combustíveis e lubrificantes, não somente propicia o transporte da matéria-prima da floresta até o pátio da indústria, nos caminhões próprios, mas também o corte das árvores e sua retirada da floresta até uma via secundária, onde pode entrar o caminhão de transporte de toros;
18. Igualmente a movimentação de máquinas carregadeiras/descarregadeiras não teria mobilidade sem alimentação de óleo diesel. A aquisição de gás GLP, justifica-se pela alimentação das empilhadeiras, vital na movimentação da matéria-prima para a industrialização dos produtos, conforme acima mencionado;
19. A única matéria-prima para fabricação de compensados é o toro de pinus. Não se pode dizer que o corte das árvores, ainda que feito diretamente pela empresa, e bem assim sua retirada do mato e carregamento nos caminhões da empresa seja uma operação alheia ao processo de industrialização, mas sim, seu início, uma vez que as máquinas da indústria estão dimensionadas para processar as toras dentro de medidas, diâmetro e comprimento, além de características qualitativas da madeira, tais como, tortuosidade, bifurcações, madeira seca, toros rachados etc.
20. Todo esse preparo da madeira é feito na floresta, antes do transporte para a indústria, possibilitando que a empresa alimente a máquina de laminar com toras nos referidos padrões;
21. Dessa forma, toda a aquisição de combustível (óleo diesel) e lubrificantes não pode ser glosado ao argumento de que sua industrialização somente inicia com o toro dentro da indústria;
22. Fundamenta seu pleito na Lei nº10.833/03 e na IN RFB 404/2004;

*Uso e Consumo/Outras Entradas Gastos com Manutenção*

23. Reproduz os itens 19, 29, 30, 31 e 32 do Despacho Decisório;
24. Tanto este item 19, como os de nºs 29, 30, 31 e 32 ("Uso e Consumo"), referem-se a peças de reposição, pequenos reparos, mangueiras, correias, limpeza, pintura e manutenção de máquinas e do imobilizado;
25. Os itens foram separados porque algumas glosas foram efetuadas antes da Intimação e outras após a Intimação, conforme se depreende do Despacho Decisório;

*Da Controvérsia do Conceito de Insumos*

26. A Receita Federal editou as Instruções Normativas nº 358/03 e 404/04, as quais equipararam, para PIS e Cofins, o conceito de insumo adotado para o IPI, admitindo como geradoras de crédito apenas as despesas com matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários que se incorporem ao produto final ou, pelo menos, desgastem-se pelo contato físico com o produto em fabricação;

27. Trata-se de um entendimento muito restritivo, que exclui do direito aos créditos diversos outros insumos essenciais à atividade industrial, especialmente aqueles que, embora fundamentais no processo produtivo, não se desgastam pelo contato físico com o produto final fabricado;

28. Em recente julgamento sobre o tema (Recurso nº 248.457), o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CARF decidiu que o conceito de insumos para PIS e Cofins não pode ser idêntico ao do IPI, alargando-se, assim, a abrangência do termo "insumos" de modo a contemplar todos os dispêndios necessários ao processo produtivo do contribuinte;

29. Cita outras jurisprudências administrativas a seu favor;

*Do Conceito de Insumos Existente no Regulamento do Imposto de Renda*

30. O Regulamento do Imposto de Renda traz um conceito para os insumos muito diverso e mais abrangente do que o conceito de insumos trazidos pelo Crédito Presumido de IPI, consoante arts. 289 (custo de aquisição), 290 (custo de produção) e 299 (despesas necessárias);

*Do Requerimento*

31. Por fim, requer o seguinte:

- a inadmissão das glosas efetuadas pela Fiscalização;
- a produção de prova pericial no que tange às despesas de "Corte e Carregamento na floresta"; "Combustível e Lubrificantes"; e "Manutenção/Uso e Consumo", indicando perito; e
- a juntada, dentro de prazo de 60 dias da apresentação do recurso, de comprovantes dos gastos indicados no item acima.

Juntou à sua defesa apenas a descrição do processo produtivo de fls. 824/844.

A 17ª Turma da DRJ/RJO, acórdão nº 12-103.570, negou provimento à manifestação de inconformidade, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008, 01/07/2008 a 30/09/2008, 01/10/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/04/2009 a 30/06/2009, 01/07/2009 a 30/09/2009, 01/10/2009 a 31/12/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

#### COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. INSUMOS.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção são considerados insumos, gerando créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. Já aqueles utilizados em máquinas e veículos para transporte/manuseio de matéria-prima e/ou produtos acabados não são passíveis de creditamento.

#### PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. INSUMOS.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e se sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

#### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008, 01/07/2008 a 30/09/2008, 01/10/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/04/2009 a 30/06/2009, 01/07/2009 a 30/09/2009, 01/10/2009 a 31/12/2009

#### PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

O pedido de diligência/perícia não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-las prescindíveis, não acolher o pedido.

Em Recurso Voluntário, requer a reforma do Despacho Decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil para reconhecer o direito aos créditos indevidamente glosados, por se amoldarem ao conceito de insumos na atividade agroindustrial desenvolvida pela Recorrente. Para tanto, defende, em síntese: o conceito de insumo como essencial e relevante; o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre toda a cadeia produtiva e a relação de pertinência e dependência do insumo com o processo produtivo da agroindústria madeireira.

Não traz novos documentos junto ao Recurso Voluntário.

É o relatório.

#### VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, contudo será conhecido apenas em parte.

### **Das Glosas Efetuadas pela Fiscalização e Preclusão**

Conforme apurado pela autoridade fiscal, os seguintes dispêndios sofreram glosas na apuração do crédito: compras de pessoas físicas; compras para o imobilizado; gastos com manutenção; corte e carregamento; gastos em fazenda (desbastes, manutenção de estradas, replantio, combate a pragas, roçadas, dentre outros); gastos com exportação (despacho aduaneiro, remarcação de *pallets*, movimentação de *containers*, dentre outros); produtos diversos (compra de mudas de pinus e eucaliptos, cestas básicas, coletes, calças, produtos de limpeza, *clips*, pastas de arquivos, vassouras, cadeado, açúcar, água mineral, papel higiênico, pó de café, dentre outros); óleo diesel e lubrificantes; uso e consumo/outras entradas.

A Recorrente, entretanto, como bem ressaltou a DRJ, na Manifestação de Inconformidade, contestou especificamente apenas os gastos com manutenção; uso e consumo/outras entradas; corte e carregamento; e óleo diesel e lubrificantes, não se manifestando quanto aos ajustes efetuados nos créditos decorrentes de matérias-primas adquiridas de pessoas físicas, compras para o ativo imobilizado, gastos em fazenda, gastos com exportação e gastos com produtos diversos.

Assim, estão preclusas, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70235/72 as seguintes matérias do Recurso Voluntário: gastos em fazenda; aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor da aquisição) – item 18 do despacho; e gastos com exportação: valores gastos para despachos dos produtos para o exterior envolvendo a movimentação dos produtos no porto, com toda a parte operacional e burocrática envolvida – item 22 do despacho.

### **Conceito de insumo no regime não cumulativo de PIS e COFINS**

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 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 nº 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.

Tal decisão é vinculante, nos termos do art. 99, do RICARF/2023 (art. 62, do RICARF/2015).

Assim, o limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS/COFINS é dado pelo Recurso Especial nº 1.221.170-PR, configurando-se então nessa qualidade os bens e serviços utilizados diretamente ou

indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

Conforme seu processo produtivo (descrito nas e-fls. 824/844), a atividade principal desenvolvida pela empresa é a **produção de compensados**, cuja matéria-prima básica é o **toro de pinus**, utilizado inicialmente na produção de lâminas. Posteriormente, estas lâminas são coladas mediante uso de resina, farinha de trigo e água. O acabamento é realizado com o uso de lixas, tinta e massas diversas, sendo, ao final, embalada com a utilização de *skids*, tinta, fita de aço, caixa de papelão e cantoneira plástica.

Postas essas premissas, passa-se à análise das glosas de crédito.

#### **Corte e Carregamento – item 20 do relatório fiscal**

A fiscalização motivou a glosa nos seguintes termos:

20. O corte e carregamento de toros e pinus e lenha (combustível) são atividades desenvolvidas anteriormente ao processo produtivo da empresa (produção de compensados, não sendo possível, portanto, a apropriação de crédito sobre estas operações.

No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que:

Gastos com Corte, Arrasto e Carregamento dos Toros de pinus e lenha (combustível), que são prestação de serviços realizados por terceiros e a lenha é utilizada nas caldeiras da própria empresa, para prensagem e secagem das chapas, conforme descrito no processo produto.

A atividade rural faz parte do processo produtivo da Recorrente, visto que o produto final é a madeira, os toros em pinus que, posteriormente, serão aplicados na produção do compensado.

Aplica-se ao caso a Súmula CARF nº 189:

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.

Logo, os dispêndios com **corte e carregamento** compõem o processo produtivo da Recorrente, motivo pelo qual as glosas devem ser revertidas.

#### **Óleo Diesel e Lubrificantes – item 26, 27 e 28 do relatório fiscal**

A fiscalização assim discorreu sobre as glosas:

26. Consoante o disposto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, é possível o desconto de créditos calculados em relação à aquisição de combustíveis e

lubrificantes, desde que os mesmos sejam utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

27. Em resposta aos itens "a" e "b" do Termo de Intimação Fiscal nº 3 (fls. 369/371), o contribuinte informou que o produto "óleo diesel" é utilizado nos caminhões e carregadores florestais para transporte e movimentação de toros nas fazendas e no pátio da empresa, além de ser utilizado em algumas empilhadeiras no pátio da empresa. Com relação aos "óleos lubrificantes", além do produto "manômetro", foi informado que também seriam utilizados na frota de produção da empresa. Além da resposta, também foi apresentado arquivo em meio digital com dados de controle do almoxarifado, o qual, entretanto, é um programa de controle da empresa, não representando contabilidade de custos coordenada com a contabilidade, sendo que cópia deste arquivo foi gravada em CD anexo (fl. 420) na pasta "Resposta à intimação nº 3\_Controle de Almoxarifado", para posterior verificação, se for o caso.

28. Desta forma, tendo em vista que os referidos produtos não são aplicados diretamente na produção de compensados, - mas sim consumidos no transporte e movimentação de insumos, os montantes respectivos serão excluídos da base de cálculo dos créditos.

No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que:

Da descrição do processo produtivo acostado pela Recorrente no curso da fiscalização, foi informado que estas aquisições são destinadas ao consumo do maquinário e equipamentos utilizados nas diversas fases do processo produtivo, em especial as etapas de cultivo e manutenção das áreas de florestamento e reflorestamento da agroindústria, de onde é extraída a matéria prima que resultará, no final do processo produtivo, na lâmina de compensado.

Como mencionado alhures, esta atividade de cultivar a própria matéria prima é inerente à Agroindústria, consubstanciando-se em atividade imprescindível ao processo, e não meramente acessória ou preparatória como consta do despacho recorrido, motivo pelo qual, inclusive, consta como **CNAE da atividade principal da Empresa o Cultivo de Pinus**, sendo secundárias as demais atividades, inclusive a produção de lâminas de compensado, pois são subsequentes àquela.

Salienta-se que a Recorrente, na descrição do processo produtivo, deixa claro que combustível, graxa, óleo, lubrificantes etc., são insumos essenciais **em todas as etapas** do processo de preparação da sua matéria prima (pinus) até que seu produto final esteja apto para ser vendido.

As aquisições de combustíveis foram empregadas como insumos nos setores de florestas, extração de toros, descarregamento e descascamento de toros, caldeira, laminação e acabamento.

O contribuinte informou que o óleo diesel foi utilizado nos caminhões e carregadores florestais para transporte e movimentação de toros nas fazendas e no pátio da



empresa, e em algumas empilhadeiras no pátio da empresa. Com relação aos óleos lubrificantes, esclareceu que foram consumidos pela frota de produção da empresa e no "manômetro".

A própria fiscalização consignou que o óleo diesel e os lubrificantes são consumidos no transporte e movimentação de insumos.

A Recorrente afirma que o óleo diesel e lubrificantes foram consumidos:

1. Em equipamentos, utilizados no corte das árvores;
2. Em caminhões, que transportam a matéria-prima (toros de pinus) da floresta até uma via secundária, e depois para o pátio da indústria;
3. Em máquinas de grande porte, que descarregam os caminhões (carregados de toros de pinus) que chegam à indústria;
4. Em tratores e equipamentos, que transportam e posicionam a madeira nas máquinas de corte;
5. Em máquinas carregadeiras/descarregadeiras e empilhadeiras, utilizadas na movimentação das matérias-primas.

Sustenta que o corte das árvores, ainda que feito diretamente por ela, assim como a sua retirada da floresta e carregamento nos caminhões de sua propriedade, não são operações alheias ao processo de industrialização, "mas sim, o seu início", afinal, antes do transporte para a indústria, a madeira é preparada ainda na floresta (seleção das medidas e de acabamento), conferindo a ela um padrão de qualidade necessário para que sejam laminadas na fábrica.

Dessa forma, a aquisição de combustível (óleo diesel) e lubrificantes, na fase agrícola, integra o processo de produção da Recorrente.

Nesse contexto, esses gastos são insumos da fase agrícola, gerando o crédito. Aplica-se como visto a Súmula CARF nº 189.

#### **Uso e Consumo e Gastos com Manutenção – itens 19, 29, 30, 31 e 32 do relatório fiscal**

A fiscalização motivou a glosa nos seguintes termos:

##### **GASTOS COM MANUTENÇÃO**

19. Em conformidade com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, os créditos somente podem ser calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, não sendo alcançados pela norma os gastos com manutenção em geral.

##### **USO E CONSUMO**

29. Por meio dos itens "c" e "d" do Termo de Intimação Fiscal nº 3, o contribuinte foi intimado a informar em qual(is) momento(s) do processo produtivo foram

aplicados uma série de produtos cujas operações foram escrituradas com a utilização dos CFOP 1.556/2.556 (uso e consumo) e 1.949/2.949 (outras entradas), bem como a informar qual a forma de apropriação dos produtos às diversas etapas de produção e a apresentar demonstrativo com indicação de todas as máquinas e equipamentos em que os mesmos teriam sido utilizados, com a respectiva quantidade apropriada em cada mês de apuração.

30. Em resposta (fls. 369/371), o contribuinte informou que todos os itens eram utilizados nas máquinas e equipamentos de produção da empresa, sendo o custo apropriado mediante "requisições de movimentação - RM" que são lançadas pelo sistema de controle do almoxarifado nos centros de custo respectivos, os quais são nominados pelo nome genérico da máquina ou equipamento, o que facilitaria a vinculação com as diversas etapas do processo produtivo. O modelo de relatório gerencial utilizado para controle de cada centro de custo foi apresentado em meio digital e encontra-se gravado em CD anexo (fl. 420), conforme indicado no item "27" acima.

31. Entretanto, mesmo tendo sido intimado, o contribuinte não apresentou demonstrativo com indicação de todas as máquinas e equipamentos em que os produtos foram utilizados, com a respectiva quantidade apropriada em cada mês de apuração, além de não ser possível obter-se tal informação no arquivo digital de controle do almoxarifado apresentado em meio digital. A falta de apresentação do demonstrativo solicitado demonstra que a empresa não tem condições de imputar o custo aos diversos equipamentos industriais ou que não tem interesse em fazê-lo.

32. Desta forma, tendo em vista que não foi demonstrado que os produtos constantes das planilhas anexas ao Termo de Intimação Fiscal nº 3 foram utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda (compensados), os montantes respectivos serão excluídos da base de cálculo dos créditos.

Para esclarecer a aplicação dos bens classificados como de "uso e consumo" e "outras entradas", e seus possíveis usos como peças de reposição de máquinas de produção, a Fiscalização intimou o sujeito passivo para explicar:

"em qual(is) momento(s) do processo produtivo foram aplicados uma série de produtos cujas operações foram escrituradas com a utilização dos CFOP 1.556/2.556 (uso e consumo) e 1.949/2.949 (outras entradas), bem como a informar qual a forma de apropriação dos produtos às diversas etapas de produção e a apresentar demonstrativo com indicação de todas as máquinas e equipamentos em que os mesmos teriam sido utilizados, com a respectiva quantidade apropriada em cada mês de apuração."

Em resposta, o contribuinte informou que todos os itens foram utilizados nas máquinas e equipamentos de produção da empresa, sendo o custo apropriado mediante requisições de movimentação - RM, lançadas pelo sistema de controle do almoxarifado nos

centros de custo respectivos (nominados pelo nome genérico de "máquina ou equipamento"), o que facilitaria a vinculação com as diversas etapas do processo produtivo.

Entretanto, no entendimento da autoridade fiscal, o contribuinte não logrou êxito em sua comprovação, pois deixou de apresentar o demonstrativo com indicação de todas as máquinas e equipamentos em que os produtos foram utilizados, com a respectiva quantidade apropriada em cada mês de apuração. Não foi possível obter tal informação no arquivo digital de controle do almoxarifado apresentado pelo contribuinte.

Como bem salientou o acórdão recorrido, a não apresentação do referido demonstrativo demonstra que a empresa não teve condições de imputar o custo destas aquisições aos diversos equipamentos industriais, impossibilitando asseverar que estes bens são realmente "peça de reposição", e, por conseguinte, insumos.

Por conseguinte, a empresa não provou em quais os bens se aplicam as partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de equipamentos industriais, bem como não provou que os créditos pretendidos dizem respeito a bens que não foram incorporados ao ativo imobilizado.

Em relação aos gastos com manutenção, em recurso voluntário, apenas explica que:

É de se perceber que os insumos mencionados e elencados nas planilhas do processo pela fiscalização (vide mídia mencionada no item 33 do Despacho Decisório – fls. 420 do processo), guardam estrita relação com as diversas **etapas do processo produtivo da agroindústria**, deste o processo de preparação da sua matéria prima (pinus), com plantio, desbaste, extração, esquadrejamento, descasque, acabamento, caldeira, embalagem, até que seu produto final esteja apto para ser vendido.

No que se refere a indicação de todas as máquinas, equipamentos, veículos em que os produtos foram utilizados, realmente, devido à falta de um sistema de custo mais aprimorado, não foi possível informar à fiscalização onde foram utilizados individualmente cada um dos itens (máquina/equipamento/quantidade mês/etc.), contudo, entende-se que tal exigência, embora zelosa, é dispensável, chegando a ser exagerada, haja vista que a Recorrente logrou êxito em demonstrar que houve aquisição de tais insumos e que foram utilizados em centro de custos dentro do seu processo produtivo.

De fato, a legislação que rege o direito creditório das contribuições para o PIS COFINS não impõe ao contribuinte a obrigação do detalhamento pontual das quantidades adquiridas/aplicadas relativo aos insumos, como solicitou o AFRFB. Embora possível de ser implementado, tais controles demandam a utilização de sistema de custo integrado, que se torna dispendioso financeiramente para as Empresas de pequeno e médio porte.

É de se requerer, portanto, que a análise do direito seja feita buscando a verdade real dos fatos, tendo por base as informações apresentadas, que, conforme

exposado anteriormente, são robustas no sentido de demonstrar que tais itens integraram o processo produtivo da Empresa Recorrente.

Dessa forma, as glosas devem ser mantidas, por falta de liquidez e certeza, cujo ônus da demonstração era do contribuinte, nos termos do art. 373, do CPC/15.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário em razão da ocorrência de preclusão e, na parte conhecida, dar parcial provimento para reverter as glosas dos dispêndios “corte e carregamento” e “óleo diesel e lubrificantes”.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**