



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724166/2016-58
ACÓRDÃO	3001-004.037 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPENSADOS E LAMINADOS LAVRASUL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Os custos com bens e serviços somente podem servir de base de cálculo para a apuração de créditos quando se enquadrarem no conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, à luz dos critérios de essencialidade e relevância no contexto do processo produtivo.

ATIVIDADE FLORESTAL. MÁQUINAS DE COLHEITA E CORTE. TRATOR. INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Os bens e equipamentos utilizados na fase de colheita, corte e extração de matéria-prima integram a cadeia produtiva, constituindo etapa essencial à atividade econômica do contribuinte, razão pela qual se enquadram no conceito de insumo e geram direito ao creditamento.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por se tratar de etapa posterior à finalização do processo produtivo e anterior à operação de venda, sendo indevido o creditamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas às máquinas de colheita e corte e ao trator.

Nos termos do art. 58, inciso III, do RICARF, e considerando que a relatora original, Conselheira Larissa Cássia Favaro Boldrin, não mais integra o CARF, o Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira, Presidente da 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção, designou-se redator ad hoc exclusivamente para a formalização do relatório e do voto.

Na condição de redator ad hoc, e exclusivamente para essa finalidade, o Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira serviu-se das minutas de relatório e voto inseridas pela relatora original no sistema de votação do Plenário Virtual do CARF, a seguir reproduzidas.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente e Redator ad hoc

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marco Unaian Neves de Miranda, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Sergio Roberto Pereira Araujo, Leandro Wilhelm Wolff, Daniel Moreno Castillo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1367/1402) interposto contra o acórdão nº 109-007.526 proferido pela 3ª TURMA DA DRJ09 (fls. 1233/1256) que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, para reconhecer o crédito adicional de R\$ 28.115,14 – de acordo com o pedido de ressarcimento nº 42655.77316.010611.1.1.09-3104, observada a decisão exarada no Mandado de Segurança nº 5034204-26.2016.4.04.7000/PR, quanto à atualização monetária do crédito pela taxa SELIC.

Como o relatório do acórdão nº 109-007.526 (fls. 1233/1256) descreve bem os fatos ocorridos no presente caso transcreve-se abaixo o seu trecho:

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório, de 06/12/2016, proferido pela DRF/Curitiba, o qual deferiu

parcialmente o crédito pleiteado no pedido de ressarcimento da COFINS EXPORTAÇÃO nº 42655.77316.010611.1.1.09-3104.

Por meio do Despacho Decisório de fl. 822, emitido tomando como base a Informação Fiscal, de 06/12/2016 (fls. 811/821), a delegacia de origem reconheceu parcialmente o direito creditório vinculado à receita de vendas no mercado externo, no 4º TRIMESTRE/2010, no montante de R\$ 471.441,12 (do valor solicitado de R\$ 589.706,07).

Consta na Informação Fiscal que a presente análise foi decorrente de decisão proferida no Mandado de Segurança nº 5034204-26.2016.4.04.7000/PR, cuja sentença determinou a análise dos pedidos de ressarcimento no prazo máximo de 60 (sessenta dias) e, em caso, de decisão administrativa favorável, proceda ao efetivo ressarcimento do crédito deferido com a devida atualização monetária pela taxa SELIC, desde a data dos protocolos dos pedidos até a data do efetivo ressarcimento/compensação.

Afirma ainda a fiscalização que a apreciação do direito creditório tomou como base os dados fornecidos pela contribuinte e os valores informados no Dacon para o PIS/Pasep e da Cofins – EFD-Contribuições assim como a conferência física, por amostragem, de conhecimentos de transporte e de notas fiscais de compras e vendas e consultas aos sistemas informatizados da RFB e demais documentos fornecidos pela interessada em atendimento às intimações expedidas.

Assim, da análise das operações indicadas pela contribuinte como geradoras de crédito de PIS e Cofins, com incidência não cumulativa, e dos documentos e informações apresentados, a fiscalização detectou a apropriação indevida de créditos vinculados à receita do mercado externo, relacionados a bens e serviços utilizados como insumos e fretes na operação de venda e efetuou ajustes no cálculo do rateio proporcional entre as receitas tributadas, não tributadas e de exportação.

Cientificada do Despacho Decisório em 13/12/2016, a interessada apresentou, tempestivamente, a Manifestação de Inconformidade de fls. 857/952, cujo teor será, a seguir, sintetizado.

Após discorrer brevemente sobre os fatos, no item II.1 - “DOS NECESSÁRIOS ESCLARECIMENTOS QUANTO ÀS CONSIDERAÇÕES DO CÁLCULO DO RATEIO PROPORCIONAL”, esclarece que confrontando a planilha indicada pela fiscalização constatou que não há qualquer divergência com as informações declaradas em suas obrigações acessórias.

A seguir, no item II.2 - “CRÉDITOS REFERENTES A BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS”, explica que esclareceu à fiscalização, durante o procedimento de análise do crédito, que sua atividade se inicia com a extração da madeira, as quais serão industrializadas para produção de diversos produtos, dentre os quais tem-se as lâminas de pinus, madeira serrada de pinus, produção de compensados, fabricação de portas, batentes, vistas, kit portas, painéis colados e rodapés. Sustenta que se trata de uma atividade que envolve processo industrial complexo que se inicia com a extração da matéria-prima e termina com o produto acabado. Aduz, contudo, que a fiscalização não compreendeu a sua atividade e efetuou a glosa de diversos bens essenciais à sua atividade produtiva. Diz que as leis de regência consideram que os bens e serviços essenciais para a atividade da pessoa jurídica geram créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Discorre sobre a não cumulatividade do PIS e da Cofins, para concluir que a fiscalização está equivocada quanto à definição de insumos para o creditamento das contribuições, uma vez que é equivalente à legislação do IPI. Reitera que todos os bens e serviços glosados são diretamente empregados no processo produtivo e sem os produtos relacionados na planilha “Motivo da Glosa I” não seria possível realizar a produção de lâminas de compensado, fabricação de portas, batentes, vistas, kit porta, dentre outros. Assevera, ainda, que é totalmente insubsistente a alegação de que não

apresentou detalhes técnicos que garantam a utilização dos itens em máquinas que efetivamente respondam pela fabricação de bens ou produtos destinados à venda, uma vez que inegavelmente os itens como correias, silicoes, cubos, anel, rolamento de lata, tampa, parafuso, grampo de roda, anel de segurança, entre outros tantos, são de notório uso e consumo no processo produtivo. Também não procede a justificativa utilizada pela fiscalização para glosar os custos incorridos na extração das madeiras. Cita e transcreve ementa de Acórdão do CARF sobre a possibilidade de creditamento de despesas com partes e peças destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos inerentes ao processo produtivo.

Discorre, no item II.3 - "DAS GLOSAS DOS CUSTOS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS", que o raciocínio anterior aplica-se à glosa sobre a locação de máquinas. Assevera ser equivocada a glosa, haja vista que a redação do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é clara quanto ao direito de creditamento sobre a locação de máquinas e equipamentos. Afirma que as máquinas locadas são utilizadas para viabilizar a atividade produtiva.

No item II. 4 "DAS GLOSAS DE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA 0 (ZERO) DO PIS E DA COFINS", aduz que as glosas referentes à aquisição de insumo sujeitos à alíquota zero das contribuições são improcedentes, haja vista que restringir o direito ao crédito sobre insumos inerentes à geração da receita tributável ofende totalmente o sistema da não cumulatividade. Em seu entendimento, o industrial que adquire insumos sem o direito ao crédito e tenha suas receitas tributadas pelo PIS e pela Cofins, recolherá tributo equivalente às duas etapas da cadeia produtiva, total de PIS e Cofins pago na cadeia anterior mais o PIS e Cofins sobre o valor agregado, o que desnatura a sistemática da não cumulatividade. Sustenta que a regra restritiva prevista na norma não pode ser interpretada a ponto de vedar a apropriação dos créditos de PIS e Cofins quando a saída for tributada. Cita entendimento do CARF nesse sentido.

No tocante aos fretes, no item II.5 – "DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS" aduz que o transporte dos bens entre estabelecimentos industriais da pessoa jurídica dará direito ao crédito uma vez que estão compreendidos no processo produtivo, conforme se depreende dos art. 3º, II e IX, c/c art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Cita também o posicionamento, no mesmo sentido, do CARF. Assevera que a mesma linha de raciocínio é integralmente aplicável às operações de transporte de devolução de venda e a remessa de mercadorias (bonificação, doação, brinde, conserto ou reparo) além do retorno de mercadoria para industrialização por encomenda, por se tratar de procedimento indispensável à persecução de suas atividades.

Requer, ante o exposto, o conhecimento e provimento da presente Manifestação de Inconformidade, assegurando-lhe o integral ressarcimento dos créditos pleiteados e homologando-se as compensações declaradas nas Dcomp em apreço.

Vale mencionar que a 3ª TURMA DA DRJ09 para julgar parcialmente procedente a impugnação do contribuinte adotou as seguintes fundamentações:

- **O conceito de insumo:** *deverá ser aferido considerando os critérios de essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte, afastada qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento em algumas hipóteses.*
- **O cálculo do rateio proporcional:** *a contribuinte não se opôs ao cálculo do rateio proporcional efetuado pela fiscalização (Resultado Receitas e Rateio – fls. 772/773), esclarecendo ainda que ao confrontar a planilha indicada pela fiscalização constatou*

que não há qualquer divergência com as informações declaradas em suas obrigações acessórias. Portanto, essa matéria se torna definitiva na esfera administrativa, conforme determina o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

- *os bens utilizados na unidade florestal na fase anterior à produção de lâminas de pinus, madeira serrada de pinus, compensados multilaminados, fabricação de portas, batentes, vistas, kit porta, painéis colados e rodapés, na “colheita e corte” e no carregamento e transporte” de toros de pinus, são insumos e geram créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Em consequência, devem ser revertidas as glosas referentes a este item.*
- as peças e as despesas de reparo e manutenção de máquinas e equipamentos estão vinculadas ao processo produtivo, haja vista que condizentes com os processos de produção de lâminas de pinus, madeira serrada de pinus, compensados multilaminados, fabricação de portas, batentes, vistas, kit porta, painéis colados e rodapés, tanto na etapa florestal quanto em diversas etapas que constituem a fase industrial, de forma que devem ser revertidas as glosas referenciadas.
- Quanto aos Serviços, Materiais e Partes e Peças Destinadas à Manutenção das Redes Elétricas e Hidráulica devem ser considerados insumos, pois integram o processo produtivo por imposição legal, nos termos do Recurso Especial 1.221.170/PR.
- Bens Genéricos e Insumos Indiretos - os bens cujos créditos foram glosados são utilizados no processo produtivo ou em máquinas que, por sua vez são empregadas no processo produtivo, com exceção dos materiais de uso ou consumo, ferramentas, gastos gerais de fábrica e no carregamento, expedição e logística, envolvendo o produto acabado.
- Quanto ao material de uso ou consumo, embora a contribuinte informe que esses bens são utilizados no processo produtivo, não consta na planilha apresentada a descrição desses materiais, situação que inviabiliza a análise e o reconhecimento do crédito. Já os bens que correspondem a gastos gerais de fábrica (ventiladores, caixa de ferramentas, chuveiro elétrico, torneira, conjunto de descarga completa, etc) não geram direito ao crédito haja vista que não se enquadram nos critérios de essencialidade e relevância para que sejam considerados insumos. No tocante às ferramentas, tais como chave inglesa, chave de cano, chave combinada, dentre outras, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, considerando a tese acordada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, já examinou a questão de apuração de créditos da não cumulatividade relacionada a dispêndios com ferramentas e itens consumidos no funcionamento de ferramentas.
- quanto aos gastos utilizados na fase de carregamento, expedição e logística, ainda que correspondam a despesas necessárias para a consecução dos objetivos da empresa, são realizados em momento posterior à etapa de produção, envolvendo o produto acabado, e, por isso, fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens ou serviços utilizados na produção ou na prestação de serviço.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 109-007.526 proferido pela 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento da 9ª Região, defendendo que todas as apropriações de crédito realizadas pela Recorrente foram feitas em estrita observância à legislação em vigência, motivo pelo qual todas as glosas deverão ser canceladas e o saldo remanescente de crédito ressarcido, tendo apresentados os seguintes argumentos:

1. Da metodologia de cálculo do rateio proporcional. Requer que seja reconhecido que o valor adicional a ressarcir é de R\$ 45.153,16 e não R\$ 28.115,14;
2. O conceito de insumo definido pela legislação está atrelado diretamente aos critérios de essencialidade e relevância, conforme definido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos;
3. Créditos referentes a bens utilizados como insumos. Requer o integral ressarcimento dos créditos: (i) as ferramentas; (ii) as despesas com carregamento, expedição e logística, envolvendo o produto acabado; (iii) os materiais de uso e consumo; e (iv) os gastos gerais de fábrica;
4. Com relação à glosa das ferramentas defende deve ser revertida, tendo em vista que se a manutenção das máquinas e equipamentos que fazem parte do seu processo produtivo é evento constante no processo produtivo da Recorrente, tem-se que as ferramentas necessárias para essa manutenção ocorra também são essenciais e relevantes para o desenvolvimento das atividades econômicas da Recorrente;
5. O direito ao crédito das contribuições sobre as despesas com carregamento, expedição e logística de produto acabado;
6. Defende que os gastos gerais com a fábrica são insumos;
7. Créditos sujeitos a alíquota 0 (zero) de PIS/COFINS;
8. Créditos referentes ao aluguel de máquinas e equipamentos;
9. Créditos referentes aos fretes nas aquisições;
10. Créditos referentes aos fretes sobre vendas – amostra grátis;

Por fim, o contribuinte requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, assegurando: *“(i) a correta aplicação a metodologia de cálculo aos créditos adicionalmente reconhecidos pela DRJ; e (ii) o integral ressarcimento dos créditos pleiteados referentes (i) à aquisição de bens e serviços que não tivessem relação direta com o produto produzido destinado à exportação (material de uso e consumo, ferramentas, gastos gerais de fábrica e despesas com carregamento, expedição e logística envolvendo o produto acabado) e seus respectivos fretes; (ii) aos fretes pagos nas aquisições de insumos ou mercadorias que não dão direito ao crédito; (iii) aos insumos tributados à alíquota zero e seus respectivos fretes, e, por consequência, a manutenção do crédito calculado de forma proporcional as saídas tributadas; (iv) aos custos com aluguel de máquinas e equipamentos e seus respectivos fretes; e (v) aos fretes com amostras grátis. Requer que os créditos reconhecidos sejam devidamente atualizados pela SELIC desde o 361º dia após o protocolo do Pedido de Restituição, nos termos do Mandado de Segurança nº 5034204-26.2016.4.04.7000.”*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Carlos de Barros Pereira**, Redator ad hoc.

Como redator ad hoc, formalizo o voto da Conselheira Larissa Cássia Favaro Boldrin, relatora original, reproduzindo a minuta por ela inserida no sistema de votação do Plenário Virtual do CARF, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

A controvérsia consiste na análise das apropriações de crédito realizadas pela Recorrente para concluir se foram feitas em estrita observância à legislação em vigência, tendo em vista que a Recorrente apresentou o pedido de ressarcimento da COFINS EXPORTAÇÃO nº 42655.77316.010611.1.1.09-3104.

Posso a análise a seguir:

1. Cálculo do Rateio Proporcional

Primeiramente, é preciso considerar que a recorrente não se opôs ao cálculo do rateio proporcional efetuado pela fiscalização (Resultado Receitas e Rateio – fls. 772/773), esclarecendo ainda que ao confrontar a planilha indicada pela fiscalização constatou que não há qualquer divergência com as informações declaradas em suas obrigações acessórias. Portanto, essa matéria se torna definitiva na esfera administrativa, conforme determina o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que assim estabelece:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A recorrente no seu Recurso Voluntário expõe que discorda da metodologia aplicada pela DRJ para chegar ao valor dos créditos adicionais concedidos, por considerar que por ter sido reconhecido o crédito adicional, não é apenas o valor dos créditos no mercado de exportação que devem aumentar, mas também os créditos de mercado interno.

Isto é, a recorrente defende que não se está falando que os créditos de mercado interno devem ser ressarcidos, mas sim que o cálculo deve ser refeito considerando a correta metodologia.

Nessa linha, a **Recorrente chega à conclusão de que deve ser reconhecido que o valor adicional a ressarcir é de R\$ 45.153,16 e não R\$ 28.115,14**. Para tanto, a Recorrente traz planilhas demonstrando o cálculo feito pela DRJ (Doc. 02 do recurso) e o cálculo que deveria ter sido realizado (Doc. 03 do recurso), cálculo este, exatamente igual ao realizado pela fiscalização na análise inicial dos créditos (fls. 819/820).

A respeito das Receitas Tributadas no Mercado Interno, a Recorrente equivoca-se quando afirmar que tais receitas não foram consideradas, pois a fiscalização adotou a metodologia do cálculo do Rateio Proporcional entre as Receitas Tributadas, Receitas Não tributadas no Mercado Interno e Receitas de Exportação, conforme se verifica do trecho da fl. 813 e fl. 820 dos autos.

Ademais, a fiscalização na apreciação do direito creditório tomou como base os dados fornecidos pela contribuinte e os valores informados no Dacon para o PIS/Pasep e da Cofins – EFD-Contribuições assim como a conferência física, por amostragem, de conhecimentos de transporte e de notas fiscais de compras e vendas e consultas aos sistemas informatizados da RFB e demais documentos fornecidos pela interessada em atendimento às intimações expedidas.

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, com base no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

2. Conceito de Insumo

A controvérsia cinge-se à análise dos critérios de essencialidade e relevância, definidos pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, dos bens e serviços utilizados pela recorrente, cuja atividade consiste na extração e industrialização de madeira para fabricação de diversos produtos, como lâminas de pinus, madeira serrada, compensados, portas, batentes, vistas, kits de porta, painéis colados e rodapés.

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição para à COFINS, a previsão consta no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade. Entretanto, não definem o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS, embora considere os insumos como geradores de créditos.

A delimitação do conceito de insumo tem sido objeto de reiteradas discussões, sendo inicialmente disciplinada por normas infralegais da Receita Federal do Brasil (RFB), notadamente as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004. Contudo, tais normativos adotavam um critério restritivo, exigindo a aplicação direta do bem ou serviço no processo produtivo para fins de creditamento.

Ocorre que essa interpretação foi afastada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, cuja conclusão possui observância obrigatória no âmbito deste Conselho, nos termos do § 2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF.

No julgamento do REsp nº 1.221.170-PR, o STJ consolidou entendimento de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância, ou seja, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Assim, estabeleceu-se que:

- **O critério de essencialidade** refere-se ao item sem o qual o produto ou serviço não pode ser desenvolvido, sendo parte fundamental do processo produtivo ou da execução do serviço;

- **O critério de relevância** aplica-se a bens ou serviços que, embora não sejam essenciais, integram o processo produtivo por suas particularidades ou por imposição legal.

Importante ressaltar que o STJ afastou tanto a interpretação adotada pelas INs SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 quanto a noção ampla de insumo equiparada ao conceito de custos e despesas operacionais da legislação do Imposto de Renda. Em vez disso, adotou um entendimento intermediário, pautado em uma análise objetiva do processo produtivo, afastando critérios subjetivos baseados na percepção individual do contribuinte.

Dessa forma, considerando que a recorrente atua no setor de extração e industrialização de madeira, se faz necessário avaliar se as despesas glosadas pela fiscalização atendem aos critérios de essencialidade ou relevância, conforme estabelecido pelo STJ.

Dessa forma, para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo e, consequentemente, passível de creditamento, é necessário demonstrar que:

- Sua ausência comprometeria diretamente o desenvolvimento da atividade produtiva, seja impedindo a produção, reduzindo sua qualidade, ou impactando sua viabilidade econômica;

- Possui relação intrínseca com o processo produtivo, não podendo ser enquadrado apenas como um custo operacional genérico.

Além disso, deve-se observar que a Receita Federal, por meio do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, adotou a interpretação firmada pelo STJ, estabelecendo critérios objetivos para a análise da essencialidade e relevância de bens e serviços no âmbito da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Diante do exposto, a análise das despesas glosadas deve ser realizada à luz dos critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ, considerando as particularidades da atividade desempenhada pela recorrente.

Caso seja demonstrado que os bens ou serviços questionados atendem a esses critérios, impõe-se o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Por outro lado, caso não sejam considerados essenciais ou relevantes dentro do contexto específico da atividade da recorrente, a glosa efetuada pela fiscalização deverá ser mantida.

Com essas considerações, passa-se à análise específica de cada item objeto da controvérsia.

Com a análise da documentação apresentada pela recorrente, conclui-se que devem ser mantidas as glosas e negado provimento ao recurso voluntário, pois as despesas com (i) as ferramentas; (ii) as despesas com carregamento, expedição e logística, envolvendo o produto acabado; (iii) os materiais de uso e consumo; e (iv) os gastos gerais de fábrica não se encontra no conceito de insumos.

- Créditos referentes à aquisição de ferramentas

Com relação à glosa das ferramentas (fls. 1247/1248), o acórdão considerou que “No tocante às ferramentas, tais como chave inglesa, chave de cano, chave combinada, dentre outras, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, considerando a tese acordada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, já examinou a questão de apuração de créditos da não cumulatividade relacionada a dispêndios com ferramentas e itens consumidos no funcionamento de ferramentas.”

A presente análise complementa a fundamentação anteriormente apresentada sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, agora no que se refere à Glosa de bens e serviços considerados como insumos indiretos de produção, serviços de manutenção e transporte interno, além da conservação de redes elétricas industriais.

O critério a ser utilizado para a verificação da validade dessas glosas deve seguir a interpretação consolidada pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR, que determinou que a aferição do conceito de insumo deve ser feita à luz dos critérios de essencialidade e relevância, conforme a atividade desempenhada pelo contribuinte.

A fiscalização excluiu da base de cálculo do crédito bens adquiridos para utilização no processo produtivo sob a justificativa de que não foram apresentados detalhes técnicos suficientes que comprovassem sua aplicação específica em máquinas ou equipamentos diretamente responsáveis pela fabricação dos produtos destinados à venda. Argumenta-se que tais bens são genéricos e utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos do parque industrial da recorrente.

A recorrente não demonstrou tecnicamente como esses bens são utilizados no processo produtivo, tampouco evidenciou sua imprescindibilidade ou relevância para a fabricação dos produtos. Diante disso, não há como afastar a glosa sem a devida comprovação do nexo funcional dos bens com a atividade produtiva.

A fiscalização também excluiu despesas com serviços de manutenção e aquisição de peças para empilhadeiras e outros veículos usados no transporte interno, sob o argumento de que o deslocamento entre linhas de produção não caracteriza “fabricação” para efeitos de crédito, uma vez que não integra diretamente o processo de transformação de insumos em produtos destinados à venda.

Aqui, cabe ressaltar que o critério de relevância do STJ contempla despesas que, ainda que não essenciais para a fabricação do produto final, são necessárias para viabilizar o processo produtivo de forma contínua e eficiente. Dessa forma, a análise deve considerar a necessidade ou obrigatoriedade do transporte interno dentro da atividade da recorrente.

No caso específico, a empresa atua na industrialização de madeira, processo que envolve diversas etapas, desde o corte e processamento até a montagem final dos produtos. O transporte interno entre estas etapas pode ser considerado relevante se for demonstrado que é indispensável para a continuidade da produção.

Contudo, não há nos autos elementos suficientes que comprovem a essencialidade ou relevância desses dispêndios para o processo produtivo específico da recorrente. Assim, a glosa deve ser mantida na ausência de demonstração objetiva de que tais despesas são imprescindíveis para a fabricação dos bens comercializados.

No que se refere às despesas com serviços, materiais e peças para manutenção de redes elétricas industriais, a fiscalização entende que tais gastos não se enquadram no conceito de insumo, pois o desgaste dos materiais elétricos não decorre de uma ação diretamente exercida sobre os bens em fabricação.

O STJ já decidiu que nem toda despesa operacional da empresa pode ser considerada insumo, devendo-se fazer a distinção entre custos administrativos e custos efetivamente produtivos. No presente caso, a recorrente não demonstrou que os gastos com redes elétricas são indispensáveis ou possuem impacto direto na produção dos bens comercializados.

Com base na fundamentação acima, conclui-se que:

- **Insumos Indiretos de Produção:** A glosa foi aplicada em razão da ausência de comprovação técnica da essencialidade ou relevância dos bens para o processo produtivo. Sem a devida demonstração, não há como afastá-la.
- **Manutenção e Transporte Interno:** O transporte entre linhas de produção pode ser relevante, mas a recorrente não demonstrou sua imprescindibilidade. Assim, a glosa deve ser mantida na falta de prova concreta da necessidade desses gastos para a produção.

• **Manutenção de Redes Elétricas:** Embora a energia elétrica seja essencial, as despesas com manutenção da rede não são automaticamente consideradas insumos, devendo ser demonstrada sua relação direta com o processo produtivo. Como a recorrente não fez essa demonstração, a glosa permanece válida.

No que tange ao **material de uso ou consumo**, embora a contribuinte informe que esses bens são utilizados no processo produtivo, não consta na planilha apresentada a descrição desses materiais, situação que inviabiliza a análise e o reconhecimento do crédito. Já os bens que

correspondem a gastos gerais de fábrica (ventiladores, caixa de ferramentas, chuveiro elétrico, torneira, conjunto de descarga completa, etc) não geram direito ao crédito haja vista que não se enquadram nos critérios de essencialidade e relevância para que sejam considerados insumos. No tocante às ferramentas, tais como chave inglesa, chave de cano, chave combinada, dentre outras, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, considerando a tese acordada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, já examinou a questão de apuração de créditos da não cumulatividade relacionada a dispêndios com ferramentas e itens consumidos no funcionamento de ferramentas.

Ademais, quanto aos **gastos utilizados na fase de carregamento, expedição e logística**, ainda que correspondam a despesas necessárias para a consecução dos objetivos da empresa, são realizados em momento posterior à etapa de produção, envolvendo o produto acabado, e, por isso, fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens ou serviços utilizados na produção ou na prestação de serviço, conforme entendimento do já citado Parecer Normativo Cosit RFB nº 05, de 2018, transcrito abaixo:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas. (...)

Quanto aos fretes sobre compras, é preciso considerar que a Lei nº 10.637, de 2002, que instituiu o regime de apuração não cumulativa do PIS/PASEP, não permitiu, inicialmente, a apuração de créditos calculados sobre fretes; com o advento da Lei nº 10.833, de 2003, que instituiu o regime de apuração não cumulativa da Cofins, a legislação incluiu, entre as hipóteses de aproveitamento de créditos da não cumulatividade, a possibilidade de se calcular créditos sobre o valor dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece o caput do art. 3º e inciso IX, in verbis:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (...)

O art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003 estendeu o comando previsto no dispositivo acima ao regime de incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep.

Desse modo, com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, infere-se que há direito ao creditamento de valores relativos a fretes apenas nos casos em estejam associados a operações de venda de mercadorias ao cliente adquirente.

Conquanto a previsão legal permita apenas o aproveitamento de despesas de frete nas vendas, quando o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, o frete pago na compra de mercadorias para revenda ou insumos de produção, por integrar o custo de aquisição do bem, de acordo com o disposto no art. 301, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 27 de novembro de 2018, também pode ser aproveitado:

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

A respeito do assunto, destaca o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, o seguinte:

159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes. 160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para seu cálculo o custo de aquisição do item. Daí resulta o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumos gerador de crédito das contribuições, e que: a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão; b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente. 161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à 'aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições' é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. 162. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições, ou seja, não incida a vedação destacada no parágrafo anterior.

Esse entendimento está expresso no art. 167, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, in verbis:

Art. 167. Para efeitos de cálculo dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, bens para revenda ou bens destinados ao ativo imobilizado, integram o valor de aquisição (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 45, e inciso VII; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos I, com redação dada pela Lei nº 11.787, art. 5º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43, e inciso VII): I - o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador;

Logo, o frete pago na aquisição de mercadorias quando contratado com pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens pode, em princípio, gerar créditos do PIS e da Cofins, de vez que, nessa situação, ele integra o custo de aquisição das mesmas. Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados. Ou seja, nem toda despesa com frete sobre compras é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias também passíveis de creditamento. Por conseguinte, o entendimento dominante na RFB é o de que quando é vedado o crédito de PIS/Pasep e de Cofins em relação ao bem adquirido, também não haverá tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte. O crédito sobre o valor do frete na aquisição é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse ocorrer, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado.

No caso presente, verifica-se que as despesas com fretes e carretos estão relacionados de forma genérica fazendo referência a custos com transporte a “MAT MANUT. – PJ – Almoxarifado”, “MAT MANUT. – PJ – CUSTO”, “MATERIAL SECUNDÁRIO” e “CUSTOS INDIRETOS”. Dessa maneira, devem ser mantidas as glosas efetuadas haja vista que a falta de informação do produto transportado inviabiliza a análise do direito ao crédito.

Em relação às glosas de créditos referentes à aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero (Glosas 2 e 3), defende a contribuinte que o não reconhecimento do crédito fere o princípio da não cumulatividade. Isto porque, uma vez que a saída é tributada, e se não for

assegurada sua manutenção, sobre o produto final incidirá integralmente a contribuição, ferindo o princípio em questão. Assevera que tratando-se de norma que restringe seu direito à apropriação dos créditos, impõem-se uma interpretação teleológica dos incisos II dos parágrafos 2º dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Em que pesem os argumentos da contribuinte, não se pode dar à legislação a interpretação pretendida, haja vista que por se tratar de um benefício fiscal, medida excepcional adotada pelo legislador, a interpretação deve ser literal, conforme dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional. Desse modo, cabe à autoridade fiscal cumprir o determinado pelos dispositivos legais e nos Atos Normativos, da mesma forma como está a eles jungido o julgador administrativo. Encontra-se o agente fazendário limitado ao estrito cumprimento da legislação tributária, expressão que, nos termos do art. 96 do Código Tributário Nacional – CTN, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Do mesmo modo, a autoridade julgadora de primeira instância não possui competência para avaliar a legalidade de atos normativos. Portanto, enquanto em vigor, deve a autoridade fiscalizadora, bem como este órgão julgador, pautar sua análise nos estritos termos da legislação que disciplina a matéria. É o que determina o artigo 17 da Portaria ME nº 340, de 08 de outubro de 2020.

No caso presente, verifica-se que os produtos glosados (“farinha de trigo” - NCM 1101.0010 e outros bens classificados nas NCM 4016.10.10, 8409.91, 8409.99, 8412.21.90, 8412.31.10, 8421.23.00, 8424.81, 8481.20.90, 8483.30, 8483.40, 8483.50, 8512.30.00 e 8708.30.11), de fato, não estavam sujeitos ao pagamento das contribuições (alíquota zero) no período a que se refere o crédito, de acordo com as Leis nºs 10.925, de 2004, e 10.485, de 2002 não gerando, desse modo, o crédito no regime da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ainda que utilizados no processo produtivo.

Vê-se que a legislação é clara nesse sentido. Os art. 3º, § 2º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, restringem o direito ao aproveitamento de créditos com relação à contribuição ao PIS e à Cofins ao estabelecer que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (...)

A fiscalização efetuou glosa de créditos referentes a aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção de toras de madeira em razão de que foram utilizados pela contribuinte na unidade florestal, na “colheita/corte” e “carregamento e transporte” de toras de pinus, não podendo ser considerados serviços utilizados como insumos.

A Recorrente alega ser equivocada a glosa, haja vista que a redação do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é clara quanto ao direito de creditamento sobre a locação de máquinas e equipamentos. Afirma que as máquinas locadas são utilizadas para viabilizar a atividade produtiva e que as notas fiscais demonstram de forma inequívoca que os valores glosados referem-se à locação de máquinas e equipamentos utilizados para viabilizar a sua atividade.

Sobre os créditos possíveis de serem calculados sobre gastos efetuados em etapas prévias à produção de bem efetivamente destinado à venda, tal tema já foi abordado anteriormente, e, como visto, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, é possível a apuração de créditos sobre o denominado “insumo do insumo”.

E o crédito, no âmbito das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins), no tocante à locação de equipamentos, encontra-se disposto no inciso IV, art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, cujo conteúdo idêntico, consta reproduzido abaixo:

“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;(...)”

Assim, consectário de disposição literal da lei, e em função do disposto Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, é possível o desconto de créditos em relação aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na unidade florestal, na “colheita/corte” e “carregamento e transporte” de toras de pinus, que serão utilizados como matéria-prima nos processos produtivos da manifestante.

Ao analisar as informações constantes da planilha “Doc 009_ Planilha das despesas de aluguel de maquinas e equipamentos locados de PJ 2010_2011.xlsx” - Arquivo não paginável – fl. 770, verifica-se que a locação refere-se a tratores agrícolas, carregadores florestais, motosserras, caminhões e camionetas. As notas fiscais apresentadas englobam o valor total pago, incluindo a locação de veículos e máquinas e equipamentos.

Observa-se que a hipótese descrita no inciso IV restringe a possibilidade de apropriação dos créditos a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, desde que utilizados nas atividades da empresa, não fazendo qualquer menção ao aluguel de veículos. É necessário observar que a essencialidade ou relevância dos equipamentos locados não têm qualquer influência para caracterização do direito ao crédito, uma vez que não se tratam de serviços utilizados como insumo e que no dispositivo legal específico (relativo à locação de equipamentos) não existe qualquer menção a referidos elementos para a concessão do direito ao crédito.

No caso concreto, verifica-se que os equipamentos utilizados na fase de colheita e corte, ainda que classificados como veículos (como tratores), desempenham função produtiva direta, integrando a etapa inicial da cadeia produtiva, razão pela qual não podem ser tratados como meros bens de transporte, mas sim como instrumentos essenciais à produção.

Ademais, a fiscalização efetuou diversas glosas de créditos calculados sobre as despesas com o transporte de mercadorias entre unidades da empresa, transporte de devolução de vendas, bem como a remessa de mercadorias (bonificação, doação, brinde, amostra grátis, mercadorias para demonstração e bens para conserto ou reparo) devido ao fato de que referidas despesas não integram a operação de venda.

Em relação às despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de matériaprima, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos industriais e destes

para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, o entendimento assentado pela administração tributária era de que o transporte de produtos, seja de insumos, de matéria prima, de produtos em elaboração ou de produtos acabados entre estabelecimentos não integravam o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda, tampouco eram considerados fretes na operação de venda e, por isso, não geravam direito à apuração de créditos.

Mesmo após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, da edição da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e da publicação do PN Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, não houve mudança quanto a esse entendimento. Tanto que o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, ao tratar sobre o tema, no tópico “5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO”.

tou claro que os gastos com fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por serem serviços realizados após a finalização do processo produtivo, não são insumos e não geram o respectivo crédito.

Contudo, com a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, o serviço de transporte de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica passou a ser considerado insumo, conforme o inciso IX do parágrafo 1º do artigo 172.

Por sua vez, a citada Instrução Normativa corroborou o entendimento traçado no Parecer Normativo Cosit, de que não são insumos o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

No que diz respeito aos fretes, portanto, o entendimento a ser adotado no presente voto já se encontra bem delineado pela legislação, ou seja, podem ser considerados insumos os gastos com serviços de frete havidos nas operações de venda, quando o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, os gastos com os serviços de frete havidos na compra de mercadorias para revenda ou insumos de produção, integrantes do custo de aquisição do bem (quando tal bem for tributado e não houver vedação ao creditamento) e os gastos com os serviços de transporte de produtos em elaboração entre (ou em) estabelecimentos da pessoa jurídica. Quanto às demais situações, especialmente a que diz respeito ao transporte de produtos acabados entre (ou em) estabelecimentos da empresa, há vedação de creditamento já que a consideração desse serviço como insumo também se encontra expressamente vedada pela legislação. Algum questionamento pode surgir quanto ao custo de transporte para a transferência de insumos ou matérias primas adquiridas por um estabelecimento para outro estabelecimento da mesma empresa. Ainda que existam entendimentos no sentido de que esse tipo de transporte também é gerador de créditos da não cumulatividade, considera-se que a legislação vigente não autoriza tal conclusão.

De plano, com base na legislação citada, resta evidente que não há direito ao crédito relativo às despesas de fretes de remessa de amostra grátis de produtos (CFOP 5911/6911), bonificação, doação ou brinde (CFOP 5910), haja vista que não se tratam de operação de venda. Mantém-se, por conseguinte, as glosas efetuadas.

Em relação ao direito de frete sobre transferência entre estabelecimentos (transferência de produção – CFOP 5.151), conforme visto, fretes sobre transferências de produtos acabados, nos termos do inciso V do parágrafo 2º do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, não geram direito ao crédito.

Em relação ao direito de frete sobre transferência de produção – CFOP 5.151, observa-se que se trata de dispêndios como transferência de produtos acabados. Conforme visto anteriormente, fretes sobre transferências de produtos acabados, nos termos do inciso V do parágrafo 2º do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, não geram direito ao crédito.

Quanto à devolução de venda, determina a legislação de regência (arts. 3º, inciso VIII, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003) que o valor do cancelamento de venda decorrente de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência das contribuições, poderá ser excluído na

determinação da base de cálculo, no período de ocorrência da devolução. Ante a existência da possibilidade de apuração de créditos em devoluções de venda, tal venda a que se refere a devolução tem que ter sido tributada, não podendo existir crédito de devolução de venda não tributada (ou crédito de devolução de venda para o mercado externo, por exemplo). Contudo, não há previsão na legislação citada para a apropriação de créditos não cumulativos referentes aos dispêndios com o transporte de mercadorias devolvida.

- Das máquinas utilizadas na colheita e corte de madeira

No que se refere às glosas incidentes sobre as máquinas e equipamentos utilizados na fase de colheita e corte de madeira, cumpre destacar que tais atividades integram a própria cadeia produtiva da recorrente, constituindo etapa essencial e indissociável da obtenção da matéria-prima empregada no processo industrial.

Diferentemente de despesas meramente operacionais ou acessórias, as atividades de colheita, corte e extração da madeira representam o **início do processo produtivo**, sendo imprescindíveis para a viabilização da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Nesse contexto, as máquinas utilizadas nessas etapas, tais como tratores e equipamentos de corte, não apenas viabilizam, mas **condicionam a própria existência do processo produtivo**, enquadrando-se, portanto, no critério de essencialidade delineado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Ademais, trata-se de hipótese típica de **insumo do insumo**, uma vez que os bens utilizados na fase florestal são diretamente responsáveis pela obtenção da matéria-prima que será posteriormente industrializada.

Dessa forma, não há como afastar o nexo funcional entre tais bens e a atividade produtiva, razão pela qual **devem ser afastadas as glosas incidentes sobre as máquinas utilizadas na colheita e corte de madeira, bem como sobre o trator**, reconhecendo-se o direito ao creditamento.

Dessa forma, dá-se parcial provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão:

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas relativas às máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de colheita e corte de madeira, bem como ao trator, mantendo-se as demais glosas pelos fundamentos acima expostos.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Redator ad hoc

(voto da Conselheira Larissa Cássia Favaro Boldrin)

ACÓRDÃO 3001-004.037 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10980.724166/2016-58

DOCUMENTO VALIDADO