



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.728084/2017-70  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3101-001.854 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de maio de 2024  
**Recorrente** CMPC CELULOSE RIOGRANDENSE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

**CONCEITO DE INSUMOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. TESTE DE SUBTRAÇÃO E PROVA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. MATÉRIA PRIMA. CRÉDITO CONCEDIDO.**

São premissas a serem observadas pelo aplicador da norma, caso a caso, a essencialidade e/ou relevância dos insumos e a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário), além das demais hipóteses legais tratadas no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Considera-se insumo do insumo, e atendimento ao critério da essencialidade e/ou relevância, as etapas que antecedem a produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

O serviço de frete da matéria prima madeira entre estabelecimentos do contribuinte (intercompany) é essencial para a etapa de industrialização da celulose.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João José Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Laura Baptista Borges, Marcos Roberto da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) João José Schini Norbiato.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3101-001.854 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 11080.728084/2017-70

## Relatório

Por bem retratar as peculiaridades do caso, reproduz-se o relatório preparado pelo Juízo *a quo* no acórdão recorrido:

Trata-se de pedido de ressarcimento de Cofins não cumulativa, referente ao 2º trimestre de 2016, onde é pleiteada uma importância de R\$ 23.971.649,91 (ver fls. 3 a 8). O Código do Crédito é 301 (Exportação).

De acordo com a fl. 9 dos autos foi permitida a antecipação de 50 % do crédito requerido pelo contribuinte.

O Termo de Início de Ação Fiscal encontra-se datado de 17/10/2017 (fls. 10 a 12).

Foram solicitados os seguintes documentos e esclarecimentos ao contribuinte: contrato social com alterações; declaração sobre eventuais ações judiciais a respeito das contribuições; descrição do processo produtivo com os insumos utilizados; demonstrativo detalhado dos créditos de PIS e de Cofins, seja de receitas do mercado interno, seja de receitas de exportações; demonstrativo detalhado dos créditos de PIS e de Cofins relativos às despesas de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado; notas fiscais referentes a alugueis de máquinas e de equipamentos; entre outros.

Encontram-se juntados a esses autos: contrato de constituição da CPMC e alterações posteriores (fls. 21 a 657); declaração com as ações judiciais impetradas a respeito das contribuições (fls. 658 a 748); notas fiscais de serviço (fls. 749 a 773); descrição do processo produtivo da empresa (fls. 777 a 782); entre outros.

Estão ainda juntados a esses autos os seguintes arquivos não pagináveis: demonstrativo com o resumo dos créditos; relação de mercadorias adquiridas consideradas como insumos com as rubricas contábeis, datas de emissão, número das notas fiscais, valor, base de cálculo, etc.; relação de despesas de serviços com as rubricas contábeis, datas de emissão, número das notas fiscais, valor, base de cálculo, etc.; fretes de importação; planilhas de créditos sobre o ativo imobilizado; planilha de critérios de rateio; glosas de serviços; entre outros.

O Relatório de Ação Fiscal se encontra às fls. 788 a 796, tendo sido reconhecido um direito creditório R\$ 17.913.735,03. Com base na ação fiscal realizada foram apuradas irregularidades nos valores das bases de cálculo de aquisições de serviços utilizados como insumos, os quais foram excluídos dos montantes passíveis de ressarcimento. Entre os créditos apurados como indevidos encontram-se as seguintes despesas: baldeio; carregamento de madeira; colheita; roçada pré-corte; transporte de madeira; e transporte de madeira intermunicipal. Os valores das glosas estão relacionados no arquivo não paginável "SERVIÇOS GLOSAS.xlsx".

O Despacho Decisório das fls. 800 a 801 com fundamento no apurado de acordo com o Relatório Fiscal já mencionado, reconheceu um saldo creditório após o adiantamento do crédito pleiteado através de Ordem Bancária na importância de R\$ 5.927.910,08.

A autorização para emissão da Ordem Bancária em favor do interessado se encontra à fl. 837 dos autos.

A ciência do Despacho Decisório foi dada ao contribuinte em 27/11/2017, de acordo com à fl. 812. O termo de solicitação de juntada da manifestação de

inconformidade é datado de 26/12/2017 (fl. 839), constando essa nos autos às fls. 840 a 853. Em síntese, o contribuinte faz as seguintes alegações:

- QUE houve deferimento parcial do ressarcimento dos créditos de PIS e Cofins de sua atividade exportadora. Diz que as suas vendas em 2016 para o exterior representaram aproximadamente 90 % de sua receita bruta total, sendo que as receitas decorrentes de exportação não estariam sujeitas à tributação das contribuições. O valor dos créditos apropriados nessas operações acabou superando os valores a serem recolhidos de PIS e de Cofins, o que originou os pedidos de ressarcimento em questão. Fala que restou glosada uma parte mínima do seu crédito de acordo com a tabela da fl. 842. Mesmo assim, discorda do conceito de insumo utilizado pela fiscalização, o qual em seu entender estaria em contrário a própria jurisprudência do CARF.

- QUE relativamente a sua atividade e sobre os créditos tomados em atenção à não cumulatividade das contribuições, ressalta que seu objeto social trata da indústria, comércio, importação, exportação, e especialmente a fabricação e comercialização de celulose. Relata a expansão da sua capacidade produtiva ao longo dos anos, aumentando conseqüentemente a necessidade de mais insumos. Diz possuir um extenso ativo biológico, no qual todo o processo de silvicultura é realizado, desde o pré-plantio do eucalipto, desenvolvimento genético de mudas, preparação do solo, fertilização, até a formação da floresta, com posterior corte da madeira e transporte até o seu Parque Fabril. Nos termos do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, apropria-se de créditos sobre insumos e serviços essenciais a sua produção. Reproduz trechos de decisão do CARF. Defende que o conceito de insumo é para com despesas de bens ou serviços que direta ou indiretamente sejam responsáveis ou fundamentais para a concepção do seu produto final.

Para a produção de celulose e papel tem como sua principal matéria prima a madeira (eucalipto), resumindo as etapas de sua atividade industrial em: processo de silvicultura; corte de madeira; e transporte até o Parque Fabril para a fase final de produção da celulose e do papel. Na formação da sua floresta de eucalipto arca com diversos custos para corte da madeira, baldeio e posterior transporte até a sua fábrica, citando os mesmos: roçada pré-corte; colheita; baldeio; carregamento da madeira; e transporte da madeira. E são esses os créditos indeferidos, embora todos os esclarecimentos que prestou à fiscalização.

- QUE sobre o direito ao crédito e ao ressarcimento, reformando-se o Despacho Decisório, destaca que os serviços de roçada pré-corte, colheita, baldeio, carregamento de madeira e transporte de madeira são essenciais para o seu processo produtivo. Apresenta por amostragem contratos desses serviços com terceiros. Aponta que o Despacho Decisório tenta atribuir um conceito muito restritivo ao que é insumo, uma vez que restringe a aplicação para somente aqueles serviços direta e imediatamente aplicados e utilizados na produção. De novo reproduz trechos de julgados do CARF. Coloca que embora tais dispêndios ocorram na fase agroindustrial, não haveria ilegalidade na apropriação de tais créditos, uma vez que guardam pertinência e essencialidade com o processo produtivo de celulose e papel.

POR FIM, requer a reforma do Despacho Decisório, com a procedência de sua manifestação para deferir a apropriação dos créditos sobre os dispêndios com: (i) roçada pré corte, (ii) colheita, (iii) baldeio, (iv) carregamento de madeira e (v) transporte de madeira (municipal e intermunicipal), bem como o conseqüente ressarcimento integral requerido em razão de sua atividade exportadora, nos termos do inciso I, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03 e, inciso I, do art. 5º, da Lei nº 10.637/02.

Coloca, ainda, que para não restar qualquer dúvida sobre o seu processo industrial, bem como acerca dos créditos apropriados, pugna pela produção de prova pericial ou conversão do julgamento em diligência, nos termos do art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

O contribuinte junta em sua peça de defesa os documentos das fls. 859 a 1.094, que correspondem a contratos de prestação de serviços, tabelas de preços de transporte de madeira, entre outros.

Consta, ainda, nesses autos menção ao Mandado de Segurança de nº 1045743-98.2021.4.01.3400 objetivando que o processo seja distribuído e seja julgada a sua manifestação de inconformidade (fls. 1.097 a 1.111).

O processo foi encaminhado para essa DRJ em 29/07/2021, sendo posteriormente distribuído para julgamento.

Foi juntado a esses autos o processo administrativo de nº 11080.727213/2017-11, o qual é relativo à antecipação de ressarcimento feita ao contribuinte nos termos da Portaria MF nº 348/2010.

É o relatório.

Analisada a peça de defesa, por unanimidade de votos, a 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS decidiu pela parcial procedência da manifestação de inconformidade para restabelecer parte do crédito glosado pela fiscalização, nos termos ementados:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

INSUMO DO INSUMO. POSSIBILIDADE. CREDITAMENTO.

Nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

CONCEITO DE INSUMOS. RESP Nº 1.221.170 DO STJ.

O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins deve se fundamentar no REsp nº 1.221.170 do STJ, o qual foi tratado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada do *r. decisum*, o recurso voluntário interposto pela recorrente está alicerçado em questões fáticas-jurídicas, subdivididas nos tópicos:

III – DO DIREITO APLICÁVEL AO CASO E DO NECESSÁRIO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO

a) Do mérito – Necessário reconhecimento dos créditos sobre os dispêndios com transporte de madeira municipal e intermunicipal – Conceito de Insumo – REsp nº 1.221.170

b) Subsidiariamente – Da nulidade da decisão quanto à manutenção da glosa. Alteração de critério jurídico. Cerceamento de Defesa

IV. DOS PEDIDOS

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3101-001.854 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11080.728084/2017-70

## Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatório que o cerne da questão versa sobre o conceito de insumos e os critérios legais para fruição de crédito de PIS e COFINS à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

Parcela significativa foi revertida pela DRJ quando do julgamento da manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente, restando conservadas as glosas atinentes aos serviços de fretes para o transporte de madeiras, com base nas seguintes razões:

Importante que se diga que frete não se confunde com insumo, pois ambos têm previsão específica nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Enquanto os insumos são normatizados pelo inciso II, do art. 3º, das citadas leis, as armazenagens e os fretes encontram seu dispositivo específico e legal para creditamento no inciso IX, do mesmo artigo.

No caso dos fretes, o seu creditamento poderá se dar nas aquisições de insumos quando o valor desses fretes for parte integrante do custo de aquisição do bem. O frete quando não integrante do custo de aquisição do insumo não gera direito a crédito por falta de previsão legal, pois a Lei nº 10.833/2003 é muito clara em determinar uma única hipótese de creditamento de fretes.

(...)

As transferências de mercadorias entre unidades da mesma empresa, matriz e filiais ou entre filiais possuem natureza diversa da venda (transferência de propriedade) uma vez que continuam em propriedade da empresa, inclusive possuindo CFOP próprio.

Como a transferência de mercadorias não se trata de venda de mercadorias com transferência de propriedade, não há que se falar em tributação do PIS e da Cofins, e conseqüentemente não geram créditos dessas contribuições os recebimentos de mercadorias em transferências. E havendo despesas de fretes nessas transferências, esses valores não darão direito a crédito, pois não decorrerão de venda.

Portanto, o direito ao crédito sobre os serviços de fretes contratados de pessoa jurídica nacional e que tenham o ônus suportado pelo contribuinte, somente é possível nas condições anteriormente explicitadas

(...)

**Dessa forma, mantém-se a glosa apenas das despesas relativas aos fretes entre estabelecimentos da empresa – transporte de madeira e transporte de madeira intermunicipal.** O valor das glosas mantidas foi retirada do arquivo não paginável denominado “SERVIÇOS GLOSAS.xlsx” e essa nova planilha estará anexada a esse processo. Foi reconhecido um crédito adicional em favor do contribuinte na importância de R\$ 1.723.625,82.

A matéria devolvida ao Tribunal circunda, portanto, a hipótese de creditamento de PIS e COFINS sobre os serviços de frete entre estabelecimentos da recorrente.

Sobre o ponto, a recorrente defende que o transporte municipal e intermunicipal da madeira (matéria prima), entre o local de plantio até o pátio industrial é essencial, pois configura etapa pré-produtiva, momento em que ilustra:



Pois bem. O tema é recorrente no CARF, sendo aplicado por seus conselheiros o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos (alínea 'b', inciso II do art. 98<sup>1</sup> e art. 99<sup>2</sup>, ambos da Portaria MF nº 1.634/2023), posteriormente objeto do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

O referido Parecer consolida a definição de insumos e os parâmetros a serem observados pela fiscalização para o reconhecimento do crédito com amparo no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, sendo eles:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

<sup>1</sup> Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

[omissi]

II - fundamentalmente crédito tributário objeto de:

[omissi]

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

[omissi]

<sup>2</sup> Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

.....  
e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

.....  
h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

Consecutivamente, foi editada a IN RFB nº 2.121/2022 que reforça as normas de apuração e fiscalização das contribuições, de modo a validar, em definitivo, as hipóteses de creditamento de PIS e COFINS, inclusive, ao prescrever as possibilidades de apuração de insumos sobre insumos, que se expõe:

**Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):**

**I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e**

**II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.**

**§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).**

**§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.**

§ 3º Excetua-se do disposto no inciso II do caput, o pagamento de que trata o inciso I do art. 421, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 4º Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

**Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).**

**§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:**

**I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);**

**II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;**

**III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;**

**IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;**

**V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:**

**a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou**

**b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;**

**VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;**

**VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;**

**VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;**

**IX - equipamentos de proteção individual (EPI);**

**X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;**

**XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;**

**XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;**

**XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;**

**XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;**

**XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

**XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

**XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e**

**XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

**§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:**

**I - bens incluídos no ativo imobilizado;**

**II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;**

**III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;**

**IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;**

**V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;**

**VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;**

**VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;**

**VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;**

**IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;**

X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

[omissis]

**Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.** (grifos nossos)

Restou assentado, portanto, que a essencialidade e/ou relevância dos insumos será(ão) apreciada(s) pelo julgador, caso a caso, e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário). Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação dos serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso demonstrar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

De acordo com o Estatuto Social anexado aos autos, a principal atividade desempenhada pela recorrente é fabricação e comercialização de celulose e, suplementarmente, atua com florestamento, reflorestamento, industrialização e comercialização de produtos florestais, papel, seus subprodutos e artefatos, matéria-prima e produtos químicos, bem como madeira sob qualquer forma; análise de sementes; exploração de fontes renováveis de energia e exercício de atividades industriais e comerciais, agrícolas e pastoris em geral; dentre outras atividades comerciais constantes em seu contrato social.

Vê-se nos autos que a recorrente (i) fabrica celulose, em consequência, depende da matéria prima madeira; e, (ii) produz a própria matéria prima, por meio do cultivo e manutenção de florestas.

Ante o cenário, a fase de plantio está intrinsecamente vinculada ao processo produtivo da celulose. Logo, sem a matéria prima 'madeira', a recorrente não consegue sequer industrializar a celulose comercializada.

Adotando os pressupostos transcritos anteriormente, e diante do objeto societário da recorrente, entendo que o frete *intercompany* glosado diz respeito, na verdade, ao transporte de produtos inacabados, ou seja, da matéria prima. A madeira extraída das florestas é processada resultando em celulose, dentre outros.

Evocando os elementos antecedentes (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), entendo que o transporte da madeira bruta (insumo) da área florestal até o pátio industrial, ou até mesmo desde a dependência do fornecedor ou do porto (no caso de importação), é fundamental para que os produtos comercializados pela recorrente sejam fabricados. O que por si só lhe confere crédito passível ao ressarcimento (inciso II).

O frete mostra-se, até mesmo, insumo do insumo, por simples leitura do inciso I, do § 1º do art. 176 da IN RFB n.º 2.121/2022, que peço venia para colacionar mais uma vez:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, art. 37; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

**I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);**

A meu ver, a essencialidade do serviço está demonstrada de modo que, restabeleço o crédito pleiteado pela recorrente.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Sabrina Coutinho Barbosa