



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.100053/2005-21
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-015.028 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2024
Recorrentes ARACRUZ CELULOSE S/A (FÍBRIA CELULOSE S/A)
FAZENDA NACIONAL

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

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

PIS/COFINS. INSUMOS. IMPOSIÇÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

As despesas impostas pela legislação para a atividade econômica lícita, por relevantes, são insumos das contribuições não cumulativas.

PIS/COFINS. INSUMOS. TRANSPORTE NO CURSO DO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Os gastos com transporte de MP e PI no curso do processo produtivo são essenciais a este, e, portanto, a despesa faz jus ao creditamento.

PIS/COFINS. INSUMOS. FRETE DE PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE.

O frete de produto acabado não é frete de venda (salvo se a mercadoria já se encontrar vendida no momento da emissão do conhecimento de transporte) e, tampouco, pode ser enquadrada como essencial ao processo produtivo, vez que se encontra após este processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a aquisições de EPI e despesas com remoção e tratamento de resíduos, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a frete do produtos acabados, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

1.1. Tratam-se de recursos especiais interpostos pela **Fazenda Nacional** e pela **Contribuinte** contra o Acórdão 3301-01.470, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

CRÉDITOS. DESCONTOS. INSUMOS.

Os custos e despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e embarcações para transporte de celulose; com óleos lubrificantes, agentes de limpeza e outros produtos utilizados na retífica de faca e manutenção de máquinas; com transporte, inclusive, fretes marítimos, ferroviários e rodoviários para a movimentação de mercadorias (produtos acabados) comercializadas, constituem insumos e geram créditos passíveis de desconto da contribuição apurada no mês e/ ou de ressarcimento do saldo credor trimestral.

CRÉDITOS. DESCONTOS. INSUMOS. NÃO TRIBUTADOS. ALÍQUOTA ZERO

Os custos com aquisições de insumos não tributados e/ ou tributados à alíquota zero não geram créditos, como se devido fossem, para desconto da contribuição apurada mensalmente e/ ou ressarcimento de saldo trimestral.

CRÉDITOS. DESCONTOS. CUSTOS E DESPESAS PRESCINDÍVEIS AO PROCESSO PRODUTIVO.

Os custos e despesas incorridos com aquisições de bens e serviços prescindíveis ao processo produtivo do produto fabricado e comercializado não constituem insumos e não geram créditos dedutíveis da contribuição apurada no mês nem ressarcimento trimestral.

FLORESTAS. FORMAÇÃO. CUSTEIO

Os custos inerentes à produção de toras (madeira), ou seja, o custeio agrícola, incluindo, correção de solo, adubação e fertilizantes, tratos culturais, etc., são contabilizados no ativo permanente e, portanto, não geram créditos de Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Data do fato gerador: 04/10/2006 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). HOMOLOGAÇÃO

O reconhecimento suplementar de parte do crédito financeiro declarado no respectivo Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação (Per/Dcomp) implica homologação da compensação de parte do débito declarado até o limite reconhecido.

1.2. Em seu Uniformizador a **Fazenda Nacional** aponta divergência jurisprudencial no tema conceito de insumos das contribuições, mais especificamente, acerca da

possibilidade de créditos de PIS e COFINS nas aquisições de serviços de empilhadeiras, guinchos e guindastes; 2 - Das despesas com combustíveis e lubrificantes; Óleos lubrificantes, agentes de limpeza e outros produtos utilizados na retífica de facas do picador de cavacos e na limpeza das máquinas do processo produtivo; transporte e movimentação de mercadorias, inclusive, fretes, marítimos, ferroviários e rodoviários.

1.2.1. Para demonstrar a divergência jurisprudencial, a **Fazenda Nacional** aponta os seguintes paradigmas:

Empilhadeiras, guinchos e guindastes – Acórdão 203-12.448:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2003

IPI. CRÉDITOS.

Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), e os artigos que se consumam durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matériaprima com o produto final que se forma.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.

Combustíveis e Lubrificantes, Acórdão 3801-00.470:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004 PIS NÃOCUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS E CUSTOS DISSOCIADOS DO CONCEITO DE INSUMO. DESCABIMENTO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade do Pis/Pasep,

PIS NÃO CUMULATIVO, DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS DE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS COMO INSUMO. CABIMENTO.

A despesa com combustível, desde que utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, poderá ser usada no cálculo do crédito a ser descontado na apuração do Pis NãoCumulativo.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

O controle das constitucionalidades das leis é prerrogativa do Poder Judiciário, seja pelo controle abstrato ou difuso. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Óleos lubrificantes, agentes de limpeza e outros produtos utilizados na retífica de facas do picador de cavacos e na limpeza das máquinas do processo produtivo – Acórdão 3801-00.470:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004 PIS NÃO CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS E CUSTOS DISSOCIADOS DO CONCEITO DE INSUMO. DESCABIMENTO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade do Pis/Pasep,

PIS NÃO CUMULATIVO, DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS DE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS COMO INSUMO. CABIMENTO.

A despesa com combustível, desde que utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, poderá ser usada no cálculo do crédito a ser descontado na apuração do Pis NãoCumulativo.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

O controle das constitucionalidades das leis é prerrogativa do Poder Judiciário, seja pelo controle abstrato ou difuso.

Despesas com transporte e movimentação de mercadorias, inclusive, fretes, marítimos, ferroviários e rodoviários – Acórdão 2201-00.081

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS NÃO-CUMULATIVA. FRETE PARA ESTABELECIMENTO DA CONTRIBUINTE.

O frete de mercadorias acabadas para armazenamento em estabelecimento da contribuinte não dá direito a créditos de COFINS por falta de previsão legal nesse sentido.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. FRETES VINCULADOS A SUPOSTAS OPERAÇÕES DE COMPRA DE INSUMOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

A documentação apresentada pela contribuinte não comprova cabalmente a natureza das operações e, conseqüentemente, não comprova o direito aos créditos pleiteados.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. FRETES VINCULADOS A SUPOSTAS OPERAÇÕES DE COMPRA DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS.

A aquisição de insumos junto a pessoas físicas não dá direito a créditos de COFINS por falta de previsão legal.

1.3. No mérito a **Fazenda Nacional** alega, em síntese:

Para efeito de crédito do tributo, a legislação citada esclarece que se incluem no conceito de **insumo**, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, itens que se incorporam ao bem produzido, os bens que, embora não se

integrando ao novo produto, **sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, salvo se compreendidos no ativo permanente.**

Nenhum dos bens admitidos como insumos pelo acórdão recorrido atendem a esses requisitos. Com efeito, os bens em questão (combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e embarcações para transporte de papel e celulose; óleos lubrificantes, gentes de limpeza e outros produtos utilizados na retífica de facas do picador de cavacos e na limpeza das máquinas do processo produtivo; despesas com transporte e movimentação de mercadorias, inclusive, fretes marítimos, ferroviários e rodoviários; e, despesas com serviços de empilhadeiras, guinchos e guindastes) *não sofrem 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.* Outrossim, não guardam qualquer identidade com os insumos diretamente utilizados na fabricação do produto industrializado. Daí o descabimento de enquadrá-los como insumos.

1.4. Em contrarrazões, a **Contribuinte** destaca:

1.4.1. Ausência de similitude fática no tema empilhadeiras, guinchos, guindastes e serviço de limpeza, eis que a atividade da recorrente no paradigma é indústria de calçados;

1.4.2. O Acórdão 3801-00.470, utilizado como paradigma no tema crédito com combustíveis e lubrificantes, sequer consta da base de dados do CARF;

1.4.2.1. Conforme excerto do Acórdão citado no corpo do Especial a atividade da recorrente do paradigma é produção de gesso, logo, não há similitude fática;

1.4.3. Os fretes são indispensáveis a sua atividade;

1.4.3.1. Sem o frete de aquisição e de produto semielaborado impossível completar o processo produtivo;

1.4.3.2. Fretes de produtos acabados equivalem à fretes de venda;

1.4.4. Os combustíveis e lubrificantes são essenciais porquanto utilizados no transporte dos produtos para exportação, no maquinário utilizado no curso do processo produtivo e no transporte de pessoas;

1.4.5. As empilhadeiras, guinchos e guindastes são utilizados na movimentação da madeira para o processo produtivo.

1.5. De outro lado, a **Contribuinte** aponta divergência jurisprudencial nos temas possibilidade de créditos das contribuições não cumulativas nos gastos com remoção e tratamento de resíduos, aquisição de equipamentos de proteção individual e gastos com formação de florestas.

1.5.1. Aponta como paradigmas a demonstrar a divergência os seguintes Acórdãos:

Acórdão 3402-002.811 – Custo de Formação de Florestas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Acórdão 3302-003.155

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/01/2010 a 01/01/2011

CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA PRIMA ENTRE A FLORESTA E A FÁBRICA

Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

Acórdão 3201-005.061 – Remoção e tratamento de resíduos:**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

PIS/COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA- PRIMA. POSSIBILIDADE.

Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os arts. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22-A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Acórdão 3302-003.155 - EPI:

EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. IMPOSIÇÃO NORMATIVA.

A utilização de E.P.I. é indispensável para a segurança dos funcionários. Imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa.

1.6. Para defender a reversão do Acórdão recorrido a **Contribuinte** argumenta:

1.6.1. O Parecer Normativo COSIT 5 reconhece a possibilidade de creditamento das despesas com formação de florestas;

1.6.1.1. Quebra de isonomia pois o contribuinte dedicado a venda de madeira poderia creditar-se dos insumos para a formação da floresta e o que se dedicasse apenas à venda de celulose poderia se creditar da aquisição da madeira;

1.6.1.2. *“Os custos para a constituição e manutenção das florestas glosados pela fiscalização representam insumos da produção da celulose. Não fossem as florestas a recorrente não poderia extrair as toras de madeiras que servem de matéria prima para a obtenção da celulose”;*

1.6.1.3. *“A denominação e a classificação contábil adotada pelo contribuinte são irrelevantes para se determinar as receitas que serão submetidas à tributação da contribuição, nos moldes do art. 1º da Lei n. 10833, não faz qualquer sentido que a denominação e a classificação contábil sejam relevantes para delimitar o conceito de insumo”;*

1.6.1.4. *“Embora a legislação não tenha feito expressa menção aos bens sujeitos à exaustão, o direito ao crédito é dado por norma geral contida no inciso VI do “caput” do art. 3º, que se refere a “máquinas, equipamentos e outros bens, incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos (...) para a produção de bens destinados à venda”, portanto, sem realizar qualquer distinção entre bens sujeitos à depreciação, bens sujeitos à amortização e bens sujeitos à exaustão”*

1.6.1.5. Sem prejuízo de serem aplicados a bens diferentes e de acordo com técnicas específicas, depreciação, amortização e exaustão *“se prestam a apropriar o custo dos bens do ativo no resultado da pessoa jurídica”*, logo, devem ser tratados de igual forma na hipótese de creditamento;

1.6.2. *“Todos os gastos vinculados ao tratamento de rejeitos são indispensáveis às atividades da recorrente, constituindo, de resto, verdadeiro dever legal”;*

1.6.3. Os EPIs *“são essenciais para o desenvolvimento do processo produtivo da recorrente, eis que a sua utilização pelos seus funcionários, que transitam e trabalham nas etapas florestal e industrial, é obrigatória, em virtude da legislação trabalhista”.*

1.7. Intimada, a **Fazenda Nacional** apresentou contrarrazões em que destaca (na parte em contato com a matéria em litígio):

1.7.1. Somente os bens e serviços diretamente aplicados na industrialização são passíveis de creditamento;

1.7.2. Não houve glosa de créditos de IPI;

1.7.3. Somente são passíveis de creditamento as despesas com partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens;

1.7.4. A fiscalização admitiu o creditamento de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens;

1.7.5. A interpretação da concessão de créditos deve ser literal;

1.7.6. Somente é possível a concessão de créditos para os fretes de venda.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Os recursos são tempestivos, versam sobre matérias devidamente prequestionadas e são fundamentados em paradigmas de Turma Ordinária não alterados até a data da interposição dos respectivos recursos. Resta clara da leitura dos arrazoados a legislação tributária em debate (art. 3º inciso II e IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Há precedente vinculante no tema conceito de insumos das contribuições, porém, este não obsta o conhecimento dos recursos.

2.2. O Acórdão recorrido nega créditos da não cumulatividade para as **DESPESAS NO CULTIVO DE FLORESTAS** posto entender que estas despesas devem ser ativas e gozadas na proporção da depreciação:

Já em relação aos custos/despesas para formação de florestas, ou seja, para o custeio da produção de toras (madeira) para fabricação de celulose, embora estejam relacionados diretamente ao processo produtivo da recorrente, não geram créditos de Cofins porque

são contabilizados ativo permanente, mais especificamente no ativo imobilizado sob a rubrica "Florestas" e/ ou "Formação de Florestas".

2.2.1. Já os paradigmas 3402-002.811 e 3302-003.155, embora versem sobre a mesma despesa, concedem os créditos por entenderem que o cultivo de florestas compõe o processo produtivo das então recorrentes:

Acórdão 3402-002.811

No caso concreto, o contribuinte exerce as duas atividades: produz sua própria matéria prima (produção de madeira) e extrai a celulose da matéria prima (fabricação) por meio do processo industrial descrito no recurso.

Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.

Em outra linha de argumentação, é bom lembrar que o art. 22A da Lei nº 8.212/91, introduzido pelo art. 1º da Lei nº 10.256/01, estabeleceu que para o fim de incidência da contribuição previdenciária, "agroindústria" é definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja **a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros**.

Versando este processo sobre créditos de contribuições devidas ao sistema da seguridade social, forçoso concluir que a "**industrialização de produção própria**" foi contemplada pela legislação tributária como sendo uma atividade única, fato que também desautoriza seccionar a atividade da recorrente.

Acórdão 3302-003.155

O fundamento utilizado pela fiscalização para glosar é no sentido de que as despesas incorridas na formação, desenvolvimento e manutenção das florestas, que por se tratar de etapa anterior ao processo produtivo, não dão direito ao crédito, a saber: *"Todo o bem ou serviço utilizado pela empresa antes do tratamento físicoquímico da madeira em si não podem ser classificados como insumo para fins de creditamento do PIS/PASEP e do COFINS não cumulativos. Ao invés disso, as reservas florestais devem ser tratadas como sendo ativo imobilizado da empresa."*

Não coaduno do entendimento da autoridade fiscal, uma vez que o legislador claramente estabeleceu no artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 o direito ao crédito em relação aos *"bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda."*

E produção é algo maior do que fabricação, englobando os diversos estágios dos produtos gerados a partir de atividades mistas, como é o caso da celulose. Ora, se o legislador quis alcançar todas as receitas, é óbvio que todas as despesas incorridas para gerar receitas devem ser passíveis de creditamento, desde que observados as limitações postas pela própria legislação.

2.2.1.1. Destarte, não há divergência de interpretação jurídica, paradigma e recorrido tratam de matérias distintas: a) composição do processo produtivo englobando a fase agrícola, b) dever de registrar no ativo as despesas com manutenção de florestas.

2.2.2. O Acórdão recorrido glosa créditos de **TRATAMENTO DE RESÍDUOS** por entender não se enquadrar como insumo das contribuições (despesas necessárias, mas não imprescindíveis ao processo produtivo da **Contribuinte**):

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória glosou os valores do ressarcimento pleiteado e apurado sobre os custos de aquisições de bens e custos/despesas incorridos com: **a)** combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e embarcações para transporte de papel e celulose; **b)** insumos utilizados na operação florestal, tributados à alíquota zero; **c)** carvão mineral também tributado à alíquota zero; **d)** óleos lubrificantes, agente de limpeza e outros produtos utilizados na retífica de facas do picador de cavacos e na limpeza das máquinas do processo produtivo; **e)** insumos importados sob o regime de drawback; **f)** serviços relacionados às áreas de centro de custos, apoio, administração e pesquisa e silvicultura; **g)** centros de custos descritos como “Ações Sociais”, “Comunicação Interna”, “Conselheiros”, “Contabilidade”, “Contingências”, “Demais Investimentos”, “Desenvolvimento Engenharia”, “Desenvolvimento Operacional Florestal”, “Diretoria”, “Estudos”, “Estudos Engenharia”, “Informática”, “Jurídica”, “Licenciamento e Certificação Ambiental”, “Lubrificação”, “Meio Ambiente – Industrial”, “Prevenção e Combate a Incêndios”, “Qualidade”, “Recursos Humanos”, “Reforma do Restaurante – Manutenção”, “Reforma e Ampliação de Viveiro – Guaíba”, “Relações Públicas Assessoria de Comunicação”, “Restaurante”, “Segurança Industrial”, “Segurança do Trabalho e Riscos do Processo”, “Serviços Administrativos”, “Serviços Gerais”, “Serviços Técnicos e Meio Ambiente Industrial”, “Substituição da Chaminé da CA BMAN”, “Tecnologia” e “Tecnologia da Informação”; **h)** serviços vinculados às contas do livro Razão intituladas: “Serviços de Limpeza (323411)”, “Serviços de Reprografia (323418)”, “Serviços Profissionais Ambientais (323412)”, “Serviços Profissionais Apoio em Recursos Humanos (323423)”, “Serviços Profissionais Auditorias (323409)”, “Serviços Profissionais Consultorias (323401)”, “Serviços Profissionais Informática (323410)”, “Serviços Profissionais Técnicas (323402)”, “Serviços Profissionais de Pesquisas (323426)”, “Topografia (323309)”, “Tratamento de Resíduos (323421)” e “Vigilância (323406)”; **i)** custos com manutenção/abertura de estradas, serviços topográficos e cartográficos, inventário florestal, vigilância, construção e manutenção de cercas e viveiros, coleta de dados, confecção de porteiros e torres de vigilância; **j)** outros serviços, tais como: apoio, análise, assistência técnica, assessoria, atendimento, coleta de dados, consultoria, diagnósticos, engenharia, inspeções, instalação (mobiliário e informática), levantamentos, mapeamentos, monitoramentos, confecção de projetos, pesquisas e supervisão; **l)** despesas com empilhadeiras, retroescavadeiras, guinchos (“munck”) e guindastes; **m)** custos de manutenção civil, pintura, hidrojateamento e limpeza; **n)** **despesas de manutenção de elevadores, com segurança, meioambiente, remoção de resíduos e cascas**, aterros e serviços administrativos (confecção de placas, carteiras, diagramação, “folders”, reprografia, desenhos, despesas de viagem); **o)** despesas com transporte e movimentação de mercadorias, inclusive, fretes marítimos, ferroviários e rodoviários; **p)** despesas de consultoria sobre mercado livre de energia, contribuições para a ABRACE e taxas de fiscalização de serviços de energia pagas à ANEEL; **q)** despesas de locação de ambulâncias e de arrendamento de veículos para transporte de pessoal; e, **r)** e outras despesas tais como: tais como: hospedagem de empregados, material de escritório, **proteção ao trabalhador**, manutenção de móveis e utensílios, programa de formação profissional, materiais de escritório e propaganda e publicidade, conforme Parecer e Despacho Decisório às fls. 135/160. (...) Segundo estes dispositivos legais, dão direito a créditos os bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes e as despesas com armazenagem e frete na operação de venda. Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Já o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação, aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País. (...)

Dessa forma, devem ser mantidas as glosas efetuadas sobre os custos e despesas com: l) aquisições de insumos não tributados pela Cofins, inclusive tributados à alíquota zero,

discriminados nos itens “b” e “c” do relatório deste processo; II) insumos importados, item “e” do relatório; III) os serviços discriminados no item “f” do relatório; IV) os serviços discriminados no item “g” do relatório; V) os serviços discriminados no item “h” do relatório; VI) os serviços discriminados no item “i” do relatório; VII) os serviços discriminados no item “j” do relatório; VIII) os serviços discriminados no item “m” do relatório; IX) com os serviços discriminados no item “n” do relatório; X) os serviços de consultoria e taxas, discriminados no item “p” do relatório; XI) locação de ambulância e arrendamento de veículos para transporte de pessoas, discriminados no item “q” do relatório; XII) outras despesas; e, ainda, as despesas com restroescavadeiras, todos por não serem imprescindíveis ao processo de produção da recorrente.

Embora sejam necessários à atividade da empresa, não constituem insumos utilizados no seu processo produtivo nem imprescindíveis à produção de celulose, produto fabricado pela recorrente.

2.2.2.1. Em posição contrária àquela descrita no recorrido, o paradigma 3201-005.061 concede créditos para o tratamento de resíduos para recorrente com processo produtivo semelhante ao da **Contribuinte** (Suzano S/A - produção de papel e celulose), logo, há similitude fática e divergência de interpretação jurídica:

3.3) serviços de tratamento de resíduos: atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

2.2.3. Na mesma toada as despesas com **EPI**; no recorrido é negado o crédito por se tratar de despesa necessária, mas não imprescindível para a produção da celulose (vide acima), no paradigma, que tinha a **Contribuinte** como recorrente, o mesmo crédito foi concedido por ser despesa imposta por obrigação contratual e legal:

A utilização de E.P.I. é essencial para a segurança dos colaboradores da empresa, decorre de imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa. Dessa forma, diante da essencialidade do equipamento, reconheço direito ao crédito.

Não conhecimento abertura de estradas por não compor a lide.

2.2.4. Pelo exposto, admito o especial da **Contribuinte** no tema possibilidade de concessão de créditos de insumos de PIS e COFINS para EPI e tratamento de resíduos e nego seguimento do uniformizador no tema despesas no cultivo de florestas.

2.3. Há similitude fática e divergência de interpretação jurídica no tema concessão de créditos das contribuições para **COMBUSTÍVEIS**: tanto no recorrido quanto no paradigma 3801-00.470 (que, sim, existe) debate-se glosa de combustíveis utilizados em veículos para transporte de matéria prima e demais insumos, enquanto o recorrido concede o crédito por entender *o fundamento legal permite o creditamento*, o paradigma nega o crédito para a mesma despesa por não se tratar de MP, PI ou ME:

Acórdão recorrido

Também, com fundamento no referido dispositivo legal, deverão ser restabelecidos os valores das glosas sobre os custos e despesas com: I) **combustíveis e lubrificantes**

utilizados em veículos e embarcações para transporte de celulose, item “a” do relatório deste processo; II) óleos lubrificantes, agentes de limpeza e outros produtos utilizados na retífica de faca e manutenção de máquinas, item “d” do relatório; III) empilhadeiras, guinchos “munck” e guindastes; e, IV) transporte e movimentação de mercadorias, e fretes, item “o” do relatório; todos por serem imprescindíveis ao processo de produção da recorrente e na operação de venda de seu produto, enquadrando-se no art. 3º, incisos II e IX, citados e transcritos anteriormente.

Acórdão 3801-00.470

11. ÓLEO DIESEL: utilizado nos caminhões para transporte de caulim. Certo está que todo o processo produtivo do caulim pressupõe o transporte e deslocamento de matéria-prima, produtos intermediários, e produto final entre os diversos setores da produção, seja das áreas de extração para a produção, entre setores desta última, ou ainda da produção para a distribuição. Por sua vez, este transporte no mais das vezes é feito com a utilização de veículos movidos a combustão de óleo diesel, restando patente sua aplicação no processo de produção da recorrente. (...)

No caso presente, a partir da descrição, pela recorrente, da atuação dos insumos não considerados pelo fisco na composição do valor do Pis/Pasep não-cumulativo relativo a julho/2004, acima referidos, no processo produtivo da empresa, fica evidente, segundo a legislação acima colacionada, que o serviço de alteamento, serviço de limpeza e passagem, serviço de locação, fornecimento de jantar, serviço de decapeamento, serviço de lavra, serviço de transporte, serviço especializado de vigilância, serviço de melhorias de estradas, gasolina comum e óleo diesel não se tratam de matéria-prima ou material de embalagem e nem preenchem os requisitos para serem considerados como produtos intermediários.

2.3.1. O Acórdão recorrido concede créditos das contribuições não cumulativas a todos os **FRETES** que não se enquadrem como de venda de veículos indistintamente. *Rectius*, na rubrica frete o TVF glosa os fretes que não se enquadram como de venda (de transferência de produto acabado e de produtos em elaboração). O Acórdão de recurso voluntário reverte a glosa de todos os fretes, indistintamente:

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória glosou os valores do ressarcimento pleiteado e apurado sobre os custos de aquisições de bens e custos/despesas incorridos com: (...) **o**) despesas com transporte e movimentação de mercadorias, inclusive, fretes marítimos, ferroviários e rodoviários;

Também, com fundamento no referido dispositivo legal, deverão ser restabelecidos os valores das glosas sobre os custos e despesas com: I) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e embarcações para transporte de celulose, item “a” do relatório deste processo; II) óleos lubrificantes, agentes de limpeza e outros produtos utilizados na retífica de faca e manutenção de máquinas, item “d” do relatório; III) empilhadeiras, guinchos “munck” e guindastes; e, IV) transporte e movimentação de mercadorias, e fretes, item “o” do relatório; todos por serem imprescindíveis ao processo de produção da recorrente e na operação de venda de seu produto, enquadrando-se no art. 3º, incisos II e IX, citados e transcritos anteriormente.

2.3.1.1. O paradigma 2201-00.281 (também existente) trata exclusivamente, do frete de produto acabado entre estabelecimentos, logo, apenas neste ponto resta demonstrada similitude fática:

Em suma, a defesa da contribuinte consiste em uma descrição detalhada de sua operação, segundo a qual o transporte de mercadorias para seu armazém próximo ao porto seria, na realidade, despesa de frete na operação de venda e, portanto, seria

despesa apta a gerar créditos de COFINS, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003: "

Tal transporte deveria ser efetuado para o porto, onde deveriam ser formados os lotes das mercadorias, que aguardariam então o embarque.

Ocorre que, devido à precariedade da estrutura portuária, que não possui espaço físico para tanto, a contribuinte alega que não teve outra escolha que não alugar armazém próximo ao porto para acomodar suas mercadorias até o atraque do navio.

Assim, a despesa referente ao transporte seria a mesma se os lotes se formassem no porto ou no estabelecimento industrial, sendo que esta parte da operação é realizada no citado armazém por ser esta a melhor forma que a contribuinte encontrou para organizar sua atividade.

Ocorre que, como bem apontou o relatório da DRJ, a contribuinte afirma que:

"Não é possível desclassificar o crédito pelo fato da requerente organizar sua atividade de modo a armazenar as mercadorias que fabrica próximas ao local de sua tradição por ocasião da venda". (grifamos.)

Ou seja, parece-me que a venda ocorre apenas e tão somente após o armazenamento dos bens. E é de se observar também que a contribuinte não trouxe documentos aptos a comprovar que os fretes em questão estão relacionados a vendas já efetuadas.

Assim, tudo leva ao entendimento de que, efetivamente, o que ocorre é o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma contribuinte e, uma vez que tal operação não dá direito a créditos de COFINS, está correta a glosa realizada pelo fisco.

2.3.2. Por fim, o Paradigma 203-12.448 não trata de **EMPILHADEIRAS E GUINDASTES**, porém das seguintes glosas (conforme relatório):

- a) Material de uso geral: Buchas para máquinas, cadeado, caixa para disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada etc;
- b) Peças de reposição: Peças de máquinas e equipamentos;
- c) Material de Segurança: Jalecos, óculos, luvas de borracha, botas, protetor auricular etc;
- d) Seguros: Valor dos seguros contratados contra incêndio, raio, explosão, vendaval etc.
- e) Água: Rateada de acordo com o número de funcionários (produção, comercial e administração);
- f) Amortização de gastos pré-operacionais;
- g) Conservação e limpeza: Água sanitária, cloro, desinfetantes etc.
- h) Manutenção predial: Tomadas, lâmpadas, soquete, *plug*, chave, material de pintura etc.
- i) Utensílios DL 1.598/77: Aquisições de bens de valor unitário não superior a R\$ 326,61, ou com prazo de vida útil que não ultrapasse a um ano (art. 301 do RIR/199); e
- j) Outras despesas: Carimbos, gás, etc.

2.3.3. Do mesmo modo, o paradigma 3801-00.470 não trata de **LUBRIFICANTES**, mas de serviço de limpeza e passagem, locação, fornecimento de jantar,

decapeamento, lavra, transporte, vigilância, melhoria de estradas, gasolina comum, óleo diesel e óleo combustível TP A-BPF – este último combustível é “*utilizado na fase da "evaporação" (redução do teor de água contida na polpa através de passagem por evaporadores, que são aquecidos por caldeiras alimentadas pela queima de combustível*” e não para manutenção de maquinário, como é no recorrido.

2.3.4. Portanto, conheço do recurso interposto pela **Fazenda Nacional** nos temas combustíveis e frete de produto acabado.

2.4. Nos termos do Precedente Vinculante (Tema 779-STJ), as despesas relevantes ao processo produtivo são passíveis de creditamento de PIS e COFINS, entendidas como relevantes àquelas despesas que a sua supressão culmine com a perda de qualidade do produto e do processo produtivo, bem como aquelas impostas por Lei. No caso, a **Contribuinte** afirma, sem qualquer contrariedade apresentada pela **Fazenda Nacional** neste ponto, que as despesas com **EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL** e para **TRATAMENTO DE RESÍDUOS** são impostas pela legislação – e de fato são, vide Resolução CONAMA 003/1988 e NR 6 do Ministério do Trabalho – de rigor a concessão do crédito, como pleiteia a **Contribuinte**.

2.6. Dos autos temos que foi concedido crédito das contribuições aos **COMBUSTÍVEIS** utilizados nos veículos que transportam celulose, produto intermediário na produção de papel. Desta forma, trata-se de transporte próprio no curso do processo produtivo, essencial a este e, por tal motivo, à despesa é garantido o creditamento.

2.6.1. O frete de produto acabado não é frete de venda (salvo se a mercadoria já se encontrar vendida no momento da emissão do conhecimento de transporte) e, tampouco, pode ser enquadrada como essencial ao processo produtivo, vez que se encontra após este processo. Assim, entendo ser possível a concessão dos créditos ao **FRETE DE PRODUTO ACABADO** apenas se demonstrada a relevância deste frete, como, *in casu*, não o foi, a despesa deve ser glosada.

3. Pelo exposto, admito e conheço em parte do recurso especial interposto pela **Contribuinte**, para, na parte conhecida, dar-lhe integral provimento para reverter as glosas nas aquisições de EPI e nas despesas com remoção e tratamento de resíduos.

3.1. Também admito e conheço em parte do recurso especial interposto pela **Fazenda Nacional** para, na parte conhecida dar-lhe parcial provimento para a manutenção das glosas na aquisição de frete de produto acabado.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto