



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



**Processo nº** 12571.720246/2013-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.373 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de março de 2023  
**Recorrente** REPINHO REFLORESTADORA MADEIRAS E COMPENSADOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS. TRANSPORTE. EMPREGADOS. PRODUÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas relacionados ao transporte de empregados (funcionários) da zona urbana para a zona rural, utilizados no florestamento/reflorestamento, para a produção da matéria-prima utilizada produção dos bens destinados à venda, dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

CUSTOS DIVERSOS. SERVIÇOS GERAIS. SERVIÇOS DE TERCEIROS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos/despesas que dão direito ao desconto de créditos da contribuição são aqueles expressamente elencados nos incisos do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e os que se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR; a falta de identificação dos custos/despesas implica na manutenção da glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito de descontar créditos apenas sobre os custos/despesas incorridos com transporte de empregados (funcionários) utilizados no florestamento/ reflorestamento para a produção de madeira, no trajeto de ida e volta da zona urbana para a zona rural. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-012.368, de 21 de março de 2023, prolatado no julgamento do processo 10940.900075/2015-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jose Adão Vitorino de Moraes, Laércio Cruz Uliana Júnior, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Juciléia

de Souza Lima, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Semiramis de Oliveira Duro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente o conselheiro Ari Vendramini, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que homologou parcialmente as Declarações de Compensação (Dcomp) transmitidas pelo contribuinte.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa/PR homologou em parte as Dcomp sob o fundamento de que: *“O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo...”*.

Inconformada com a homologação parcial das Dcomp, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, alegando razões assim resumidas por aquela DRJ:

- a) DA SÍNTESE FÁTICA;
- b) DA TEMPESTIVIDADE DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE;
- c) DOS FUNDAMENTOS;
  - c.1) PRELIMINARMENTE. DO EXCESSO DE INDEFERIMENTO NA COMPENSAÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO RETIFICADORA TRANSMITIDA COMO ORIGINAL;
  - c.2) DA GLOSA DE CRÉDITOS COM DESPESAS DE DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO;
  - c.3) DA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE INSUMOS, PREVISÃO LEGAL SOBRE O CONCEITO DE "INSUMO". POSSIBILIDADE DE TOMADA DOS CRÉDITOS DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS;

Analisada a manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a procedente em parte, conforme Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013

PIS/PASEP E COFINS. INSUMOS.

A análise da apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, deve ser feita com base no julgamento do Recurso Especial (Resp) n.º 1221170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo a sua reforma, *“reconhecendo o direito de a ora Recorrente creditar/apropriar dos créditos de PIS e COFINS sobre suas despesas/custas apontadas como insumos neste recurso”*.

Para fundamentar seu recurso discorreu sobre: *“A) DO RACIOCÍNIO EXPRESSADO PELO STJ QUANTO AO CONCEITO DE INSUMO. DOS CUSTOS RELACIONADOS AOS TRANSPORTES*

**DIVERSOS**”; neste item, alegou que o “raciocínio a ser aplicado no presente caso transpassa as especificidades do texto legal e adentra na essencialidade dos atos que permeiam a fabricação do produto; certo é o apontamento que os gastos relacionados aos transportes, sejam eles internos ou externos à indústria da Recorrente, devem ser classificados como “insumos”, alegou que o transporte de funcionários é que permite o prosseguimento de suas atividades, assim como um serviço eficaz de entrega de seus produtos; e, “**B) DOS CUSTOS DIVERSOS**”: alegou que “*os gastos diversos também são inerentes ao planejamento de produção e distribuição de suas mercadorias, visto que permite uma melhor organização interna, seja ela no campo industrial ou no campo da administração da empresa*”; alegou ainda que “*o desenvolvimento informático, a organização empresarial se dá por equipamentos eletrônicos os quais acabam por gerar diversos gastos*” dentre eles “*..., os valores dispendidos com serviços de terceiros (como uma assistência técnica) são inerentes às atividades industriais/comerciais realizadas pela Recorrente, vez que suprimidas – inviabilizam a elaboração e desenvolvimento de suas atividades*”.

Em síntese, é o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário interposto atende aos requisitos do artigo 67 do Anexo II do RICARF; assim dele conheço.

Inicialmente, ressaltamos que o recurso apresentado pela recorrente é genérico o que dificulta muito saber sobre quais custos/despesas defende o desconto de créditos da contribuição.

Da análise dos autos, depreendemos que a recorrente tem como atividade econômica a atividade a produção agrícola de madeira, mediante florestamento e reflorestamento, a industrialização da produção e a comercialização dos produtos fabricados.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e Cofins, respectivamente, vigentes à época dos fatos geradores dos PER/Dcomp em discussão, assim dispunha, quanto ao aproveitamento de créditos:

-Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...).

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;

(...);

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...);

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.

(...).

- Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...);

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.

(...);

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...);

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...).

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.

(...).

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...).

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...).

Segundo o inciso II do art. 3º, os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda geram créditos das contribuições; assim como as despesas com armazenagem e frete na operação de venda nos termos do inciso IX.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos/despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

**Consoante à decisão do STJ "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado**

**item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".**

Em face do entendimento do STJ, no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquele julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

Assim, com fundamento nos dispositivos legais citados e transcritos, na decisão do STJ, na atividade econômica desenvolvida pela recorrente, passemos à análise das matérias expressamente suscitadas no Recurso Voluntário.

A) Custos relacionados aos transportes diversos

No Recurso Voluntário, a recorrente apenas alegou que tem direito de descontar créditos sobre os custos/despesas relacionados a transportes diversos, de forma genérica, sem identificar e informar a natureza de tais gastos.

Do exame dos autos, depreendemos que os custos/despesas relacionados a transportes foram incorridos com transporte de funcionários, inclusive, de empregados utilizados no florestamento/reflorestamento para a produção de matéria-prima, ou seja, no trajeto de ida e volta ao local de trabalho, bem como com entrega de bens (mercadorias) produzidos, conforme consta expressamente da decisão recorrida e do Recurso Voluntário e também com o transporte de outros funcionários não ligados à produção.

Os custos/despesas relacionados ao transporte dos empregados (funcionários) utilizados na produção da matéria-prima, ou seja, no florestamento/reflorestamento para a produção de madeira, enquadram-se no inciso II do artigo 3º das Lei n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente e também na definição de insumos dada pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR.

Os custos/despesas relacionados ao transporte dos empregados (funcionários) utilizados em outros departamentos da recorrente, comercial, administrativo, não dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

Com relação às demais despesas com transportes, o desconto de créditos é permitido sobre fretes incorridos na aquisição de bens para revenda e na aquisição de matérias-primas utilizadas na produção dos bens destinados à venda (inciso II do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003) e fretes na operação de vendas (inciso IX deste mesmo artigo).

No entanto, no Recurso Voluntário, a recorrente não impugnou nem fez referência expressa a tais fretes.

Assim, apenas a glosa dos créditos sobre os custos/despesas incorridos com o transporte de empregados (funcionários) utilizados na produção da matéria-prima, ou seja no florestamento/reflorestamento, deve ser revertida.

#### B) Custos diversos

Também com relação a este item, a recorrente fez alegações genéricas, defendendo o direito de desconta créditos sobre gastos diversos inerentes ao planejamento de produção e distribuição de suas mercadorias e ao desenvolvimento de informática e à organização empresarial.

Alegações genéricas não permitem identificar a natureza dos custos nem onde foram incorridos, se no setor industrial, no comercial ou no administrativo.

Dessa forma, não há como classificar tais custos como insumos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 nem no conceito de insumos dado pelo STJ na decisão do REsp nº 1.221.170/PR, assim como enquadrá-los com fretes na operação de venda.

Nos pedidos de restituição, ressarcimento e compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado é do requerente e não do Fisco.

O Decreto nº 70.235, de 1972, assim dispõe quanto à impugnação (manifestação de inconformidade):

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...).

Com relação a provas, a Lei nº 13.105, de 16/03/2015 (Novo Código de Processo Civil), assim dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

(...).

Também, a Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regulamenta o processo administrativo, determina:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No presente caso, como a recorrente não apresentou documentação fiscal (notas fiscais/ conhecimentos de transporte de cargas) e contábil (Livro Razão) nem identificou a natureza dos custos diversos e em que departamentos foram incorridos, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre tais custos deve ser mantida.

Em face do exposto, dou provimento parcial ao seu Recurso Voluntário do contribuinte para reconhecer o seu direito de descontar créditos apenas sobre os custos/despesas incorridos com transporte de empregados (funcionários) utilizados no florestamento/ reflorestamento para a produção de madeira, no trajeto de ida e volta da zona urbana para a zona rural.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito de descontar créditos apenas sobre os custos/despesas incorridos com transporte de empregados (funcionários) utilizados no florestamento/ reflorestamento para a produção de madeira, no trajeto de ida e volta da zona urbana para a zona rural.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator