



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12585.000219/2010-44</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.428 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ARACRUZ CELULOSE S/A (INCORPORADA POR FIBRIACELULOSE SA)
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/03/2008

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MEMBRANA. FELTRO. TELA FORMADORA AO CULTIVO DE FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS.

DEMANDA RESERVADA DE ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme o estabelecido no inciso III, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CARREGAMENTO DE CELULOSE. MANUSEIO DE EMPILHADEIRA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativa os serviços de carregamento de celulose e manuseio de empilhadeira utilizados no processo produtivo, por representarem insumos da produção.

SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de serviços de construção civil, manutenção e conservação de bens, por representarem insumos da produção. Caso tais gastos com manutenção adicionem vida útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, devem ser incorporados ao ativo, seguindo a sistemática regular de crédito de ativos (por depreciação). Se inferior a um ano, o crédito deve ser integral.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa referente à aquisição de membranas, feltros, telas formadoras; às despesas com serviços de manuseio de empilhadeiras, carregamento de celulose, manutenção e conservação; e aos encargos de depreciação referente a edificações e construção de tubulação; (ii) por maioria de votos, para rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, vencida a conselheira Louise Lerina Fialho; e (iii) por voto de qualidade, para negar provimento ao pedido de reversão da glosa referente a serviços de pesquisa, vencidas as Conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara, Louise Lerina Fialho e Francisca das Chagas Lemos (relatora).

Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca das Chagas Lemos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Mario Sergio Martinez Piccini** – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marco Unaian Neves de Miranda(substituto[a] integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente

## RELATÓRIO

O presente feito diz respeito ao **Pedido de Ressarcimento do crédito de COFINS** não cumulativo vinculado à receita de exportação, no valor de R\$ 15.903.826,40, apurado no 1º Trimestres do ano-calendário de 2008, utilizado para compensar débitos próprios, sendo reconhecido parcialmente o crédito de R\$ 7.458.972,50, homologando as declarações até esse limite.

Por bem descrever os fatos, adoto a Resolução emitida pela 2ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara, emitida em 31.01.2024, às fls. 3101 (Resolução 3302-002.653):

Trata-se de análise de direito creditório de COFINS Não-Cumulativa, relativo ao primeiro trimestre de 2008, na qual foram glosados os custos com a constituição de florestas, por serem anteriores à fase industrial (tratamento físico-químico da madeira em si) e por pertencerem ao ativo imobilizado, sendo sujeito às quotas de exaustão, e, portanto, sem previsão legal para creditamento da não-cumulatividade.

Além disso, foram glosadas despesas com fretes vinculados à Operação Florestal (pois compõe o ativo imobilizado), bem como despesas de comissão; manutenção e conservação em equipamentos de comunicação, imóveis e escritórios; serviços de consultoria e programas de formação profissional; além de outros que não exercem influência direta sobre os bens produzidos/industrializados, tais como: manutenção de estradas; despesas administrativas e de almoxarifado; limpeza da área de produção; segurança; despesas com meio-ambiente, monitoramento e inventário florestal; etc. e de bens como combustíveis, peças de reposição e manutenção, conforme e-fls. 96 a 173. Tudo conforme despacho decisório de e-fls. 352/368.

Em manifestação de inconformidade, a recorrente alegou preliminarmente a nulidade do despacho decisório por falta de motivação e, alternativamente, o reconhecimento dos créditos reconhecidos implicitamente pela fiscalização e admitidos pelo despacho decisório.

No mérito, defendeu:

1. A inaplicabilidade das IN SRF 247/2002 e 404/2004, pelo fato de o despacho desconsiderar os custos com a formação e manutenção das florestas, e que o conceito de insumos equivale ao conceito jurídico de custo ou custo de produção, abarcando todos os gastos despendidos pela empresa, necessários e indispensáveis à produção de bens e serviços destinados à venda;
2. A reversão das glosas relativas à manutenção e conservação de equipamentos de comunicação, manutenção de estradas, limpeza da área de produção, segurança, despesas com meio ambiente, monitoramento e inventário florestal por constituírem insumos indispensáveis à produção, bem como os gastos com combustíveis, peças de reposição e manutenção, equipamentos de segurança, que são utilizados para movimentar insumos, como toras de madeira extraídas das florestas, colocação nos picadores, retirada dos fardos de celulose, ou seja, essenciais ao processo produtivo.
3. A realização de diligência para que se comprovasse que os valores glosados fossem custos ligados à produção;
4. Que o crédito sobre a formação das florestas, sujeitos à exaustão, deve ocorrer seja como insumo na aquisição, seja como quotas de exaustão, alegando que o processo produtivo se inicia na fase agrícola;
5. Que as glosas referentes ao item 44 do despacho decisório, tais como clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate à incêndio e colheita foram adquiridos de terceiros e são fundamentais para a produção de celulose;
6. Todos os fretes de aquisição de matéria-prima e entre estabelecimentos, ainda que de produtos acabados, bem como os fretes de produto em elaboração, componente da Operação Florestal;
7. Que os custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação não estão sujeitos a qualquer condição adicional para gozo do direito. Em razão de juntada de planilhas pela autoridade preparadora, houve nova ciência à recorrente e reiteração das alegações deduzidas anteriormente.

Por sua vez, a 6ª Turma da DRJ/SP1 proferiu o **acórdão nº 16-59.855**, em que decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, negando o direito creditório, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Ano-calendário: 2008 INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

RESERVAS FLORESTAIS. CLASSIFICAÇÃO.

Os empreendimentos florestais, independentemente da sua finalidade, devem ser considerados como integrantes do ativo permanente.

ENCARGOS DE EXAUSTÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não podem apurar créditos calculados em relação aos encargos de exaustão suportados, por falta de amparo legal. Manifestação de Inconformidade Improcedente. Direito Creditório Não Reconhecido.

Cientificada em 02.03.2014, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** protocolado em 31.03.2015. Argumentou que a DRJ reconheceu que ela não teve acesso à planilha de fls. 60/693 (juntada aos autos em 05.10.2012), hábil a especificar as glosas. Colacionou laudo técnico, em que foi analisada as atividades por ela desenvolvidas. Em relação ao direito, pontuou os tópicos que seguem:

1. Da nulidade da decisão ante a ausência de especificação dos créditos glosados.
2. Glosa de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumo.
  - 2.1 Da inaplicabilidade das instruções normativas srf no. 247/02 e 404/04.
  - 2.2. Do conceito de insumo e sua equivalência aos conceitos de custo e de custo de produção.
  - 2.3. Do processo produtivo da recorrente. Equívoco de premissa que compromete todas as glosas de insumos.
  - 2.4. Da ilegalidade da glosa por utilização restritiva do conceito de insumo (insumos caracterização – SD 2008-15).
  - 2.5. Do crédito sobre a formação das florestas - Ativo imobilizado – exaustão.
  - 2.6. Do crédito decorrente de produtos adquiridos de terceiros.
  - 2.7. Do crédito sobre os fretes
    - A) Fretes com aquisição de matéria-prima
    - B) frete entre estabelecimentos da empresa (*intercompany*)
    - C) frete entre estabelecimentos de produtos em elaboração que o fiscal diz que supostamente deveriam compor o ativo imobilizado.
  - 2.8. Da ilegalidade da glosa sobre combustíveis.
3. Dos créditos vinculados à receita de exportação.
4. Da correta apuração e comprovação dos créditos de COFINS pela recorrente sobre custos, despesas e encargos. necessidade de realização de diligência e perícias.

Por ocasião do julgamento por este Colegiado, em composição diversa, foi resolvido **converter o julgamento em diligência (Resolução 3302000.756, de 23.05.2018)**, em virtude de dúvidas acerca de planilhas (memórias de cálculo) juntadas pela Recorrente por ocasião da ação

fiscal, os quais se destinaram a compor linhas de DACON, além informar/responder aos seguintes quesitos constantes do Recurso Voluntário:

5. Identificar a função e onde são utilizados no processo produtivos os produtos e serviços cujo crédito não for reconhecido e que se encontram listados nas planilhas elaboradas pela fiscalização;

6. Classificar como custo ou custo de produção, despesa ou encargos, os produtos e os serviços constantes das planilhas anexas elaboradas pela fiscalização;

Responder:

7. Se estão corretos os valores lançados nos DACON's relativos a bens, serviços e outras despesas utilizadas como insumos do período analisado?

8. Se todos os bens, serviços e despesas que geraram os créditos aproveitados estão lastreados em documentação hábil e idônea?

Quanto aos fretes, foi requerido a identificação e comprovação, quais se trata de aquisição de insumos, transporte interno de insumos e produtos em elaboração e de produtos acabados, ficando a cargo da autoridade fiscal a confirmação da veracidade das informações apresentadas.

A diligência foi cumprida pela fiscalização (fls. 1252/3034), tendo acostado aos autos relatório de diligência fiscal nas fls. 3036/3064.

As fls. 3070/3096 do processo veio a **manifestação da Recorrente sobre as conclusões da diligência fiscal**, onde, em apertada síntese, em sede de preliminar, discorre sobre a ausência de esclarecimento em relação aos vícios de motivação em relação aos bens utilizados como insumos e em relação aos serviços utilizados como insumos.

No mérito, se insurgiu contra as seguintes glosas mantidas pela Autoridade Fiscal encarregada da diligência:

- Bens utilizados como insumos: energia elétrica – demanda contratada, membrana, feltro, tela formadora; e,
- Serviços utilizados como insumos: serviços de pesquisa, manuseio de empilhadeiras, carregamento de produto acabado, edificações, construção de tubulação para maquinário e área fabril, serviços de manutenção e conservação.

Em nova composição, em 31.01.2024, o Colegiado resolveu converter novamente o feito em diligência (**Resolução nº 3302-002.653**), considerando que o objeto da Resolução 3302-000.756, de 23.05.2018, até aquele momento não fora esclarecido.

Às fls. 3266-3282 foi juntado Relatório de diligência fiscal emitido em 04.06.2024, em face a diligência fiscal requerida, dando cumprimento à determinação contida na Resolução nº 3302-002.653. Em petição juntada às fls. 3289-3309, a Recorrente apresentou manifestação ao relatório de diligência fiscal de fls. 3266/3282.

Considerando que a Relatora original na ocasião da nova distribuição não mais faz parte desse Colegiado, os autos retornaram da diligência e foram para mim distribuídos.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

### I – ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos, dele tomo conhecimento.

### II – EM PRELIMINAR

- DA NULIDADE DA DECISAO ANTE A AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS GLOSADOS.

A Recorrente arguiu pela nulidade do despacho decisório por ausência de motivação, em face do reconhecimento, por parte da DRJ, que ela não teve acesso à planilha que especificou as glosas, reabrindo prazo para apresentação de manifestação de inconformidade.

A Resolução deste Colegiado de nº 3302-002.653, em 31.01.2024, tratou da alegação de nulidade arguida, destacando o retorno do processo à Delegacia de origem, oportunizando a Recorrente identificar e comprovar os insumos, exercendo o contraditório e ampla defesa. A fundamentação legal utilizada pelo Colegiado para afastar a nulidade arguida foi a do art. 60 do Decreto nº 70.235/72.

Além disso, o tema foi objeto de julgamento pela 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão 9303-011.942, de 27.10.2021, destacando-se o minudente trabalho fiscal produzido ao longo do processo, como é o caso presente. Observa-se que foi solicitada por este Colegiado, por duas vezes consecutivas, a conversão do julgamento em diligência e para as quais a Recorrente foi devidamente intimada, trazendo suas razões para os autos, proporcionando o amplo direito de defesa.

Vê-se que as diligências chegaram a uma conclusão dentro do conjunto probatório disponível, bem como fundamentaram a decisão. Após o regular decurso de prazo desde o início do procedimento fiscal, chegou-se ao ponto de julgamento, seja para confirmação de planilhas indicativas do crédito, seja para aprofundamento de itens considerados como insumos. Contudo, por ocasião de realização de diligências, as decisões foram favoráveis à Recorrente, tendo-se revertido diversas glosas.

Entendo que não ficou caracterizado o cerceamento de defesa. Neste sentido, a orientação deste CARF é pela não ocorrência de nulidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

DECISÃO DE AUTORIDADE COMPETENTE, SEM CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de decisão tomada por autoridade competente, baseada em minudente trabalho fiscal, com amplo direito de defesa.

Afasta-se a arguição de nulidade do Despacho Decisório.

Voto por rejeitar a preliminar.

### III – MÉRITO (2.1, 2.2, 2.3)

Quanto a GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO, a Recorrente defendeu que decorreram de uma interpretação restritiva do conceito de insumos, os quais afetaram diversos créditos por ela requeridos.

Sobre a INAPLICABILIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF nº 247/02 e 404/04, a Recorrente recorreu por entender que contém equivocado conceito de insumo, levando à desconsideração dos custos com a formação e manutenção de florestas, tendo como premissa que o conceito de insumo equivale ao conceito jurídico de custo ou custo de produção, abarcando todos os gastos despendidos pela empresa à produção de bens e serviços destinados à venda. O tema resta pacificado neste CARF, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância (Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, Acórdão 9303-009.103, de 22.08.2019, Relator Rodrigo da Costa Possas).

Sobre O CONCEITO DE INSUMO E SUA EQUIVALÊNCIA AOS CONCEITOS DE CUSTO E DE CUSTO DE PRODUÇÃO, a Recorrente requereu a adoção do entendimento de que o termo “custo” ou “custo de produção” abarca todos os gastos despendidos pela empresa, necessários e indispensáveis à produção de bens e serviços destinados à venda.

A propósito do tópico DO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE – EQUÍVOCO DE PREMISSA QUE COMPROMETE TODAS AS GLOSAS DE INSUMOS, a Recorrente explicitou que se dedica a produção de celulose, papel, papelão e seus derivados, assim como a administração e implementação de projetos florestais que visem a obtenção da matéria prima utilizada por sua indústria, conforme se depreende de seu Estatuto Social. Neste contexto, defendeu que a cadeia produtiva do sistema agroindustrial de produção de celulose, se inicia na fase laboratorial, de

suma importância no ciclo produtivo da celulose, sendo que a parte mais delicada dos processos é a escolha de clones e o florestamento, com a devida vigilância para que não ocorra mistura nos produtos (madeira) de modo a serem processadas separadamente. Que além do início do processo produtivo na fase laboratorial, a cadeia produtiva inicia-se antes do plantio, mediante estudo de solo, seleção de clones de eucaliptos adequados à futura extração da celulose, posto que a obtenção das mais variadas especificações de celulose está intrinsecamente relacionada à fase laboratorial.

Conforme a Recorrente, a premissa adotada pela Fiscalização foi equivocada, pois adotou que o seu processo produtivo se inicia no momento do tratamento físico-químico da madeira na unidade industrial, “eliminando” importantes etapas do seu processo produtivo, conforme afirmado pela DRJ08/SP em seu Acórdão n.º 16-59.855.

#### **2.4. DA ILEGALIDADE DA GLOSA POR UTILIZAÇÃO RESTRITIVA DO CONCEITO DE INSUMO (INSUMOS CARACTERIZAÇÃO – SD 2008-15)**

A Recorrente defende que os insumos glosados pela Fiscalização são indispensáveis à produção de eucalipto. Relatou que a DRJ glosou diversos custos de produção, tais como: DESPESAS DE COMISSÃO; MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO EM EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO, IMÓVEIS E ESCRITÓRIO; SERVIÇOS DE CONSULTORIA PROGRAMAS DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL; MANUTENÇÃO DE ESTRADAS; DESPESAS ADMINISTRATIVAS E DE ALMOXARIFADO; LIMPEZA DA ÁREA DE PRODUÇÃO, SEGURANÇA, DESPESAS COM MEIO AMBIENTE, MONITORAMENTO E INVENTÁRIOS FLORESTAL.

Em decorrência da conversão de julgamento em diligência - Resolução nº 3302-000.756, de 23.05.2018 e Resolução nº 3302-002.653, requeridas por este CARF, a Recorrente protocolou Manifestação (fls. 3289-3309) em 30.06.2024, em que arguiu os pontos que seguem:

##### Em sede de Preliminar:

1. Alegou vícios de motivação em relação aos bens utilizados como insumos – que nenhum dos relatórios de diligências agregou, não tendo respondido à Resolução quanto a alegada ausência de planilhas de glosa dos bens utilizados como insumos.

##### No Mérito:

A requerente concorda com a análise do relatório de diligência em relação às glosas que devem ser revertidas, de forma que requer o acolhimento da conclusão da fiscalização.

Por outro lado, em relação a parte das glosas mantidas, elencou as seguintes considerações. Primeiramente, em relação à “membrana”, “feltro” e “tela formadora”, a fiscalização não indicou, expressamente, a manutenção da glosa, porém, também não as afastou. Independentemente disso, tais itens

são bens utilizados como insumo já reconhecidos pelo AFRFB responsável pelo procedimento originário.

1. Bens e serviços utilizados como insumos:

- 1.1. Bens utilizados como insumos – Foram revertidas todas as glosas, com exceção de Energia Demandada; Membrana; Feltro e Tela Formadora. Requereu a reversão das glosas decorrentes dos créditos admitidos pelo relatório de diligência e aquelas decorrentes dos créditos admitidos pelo ARBFB no procedimento originário, porém, indicadas como devidas pela fiscalização no relatório de diligência e a reversão das glosas remanescentes em função do entendimento do STJ e PN COSIT/RFB 5/18:

FELTRO 23,5X6,55 3PI "A"  
TELA METALICA PLQ 1,70X0,60 M  
FELTRO 3a PRENSA 15.400 X 3.260m  
FELTRO PICK-UP 19.000 X 3.260m  
MEMBRANA 2460 x 1310 MM

2. Crédito sobre energia elétrica: Demanda contratada – Destacou que o dispêndio com o a “demanda contratada” não é uma opção e não decorre de discricionariedade do consumidor. Trata-se de item obrigatório, a fim de garantir a continuidade da prestação do serviço público de distribuição de energia, com inegável interesse público.

3. Serviços utilizados como insumos:

- 3.1. Serviços de pesquisa: afirmou que sua atividade está em constante processo de aprimoramento sendo que, o incremento da atividade apenas tem sido possível em virtude dos significativos investimentos realizados com pesquisa e desenvolvimento;

- 3.2. Serviços de carregamento de celulose e manuseio de empilhadeira no carregamento de celulose: Diz que em seu processo produtivo, os serviços de carga e descarga são relacionados à movimentação da celulose para permitir posterior transporte (frete) ao cliente. Faz-se necessária a terceirização desses serviços, uma vez que não detém a expertise para a sua realização, considerando, também, o volume da carga transportada. Caso não incorra no respectivo dispêndio, é certo que a sua atividade restaria prejudicada e até mesmo inviabilizada.

- 3.3. Serviços de construção civil, manutenção e conservação:  
Trata-se de serviços relacionados a manutenções periódicas na unidade fabril, os quais não devem ser ativados pela ora requerente, visto que não aumentam a vida útil dos bens em mais de um ano,

Passo a análise.

## **1. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

### **1.1. Membrana; Feltro e Tela Formadora.**

Consoante Manifestação apresentada pela Recorrente, pode-se concluir que os itens que remanesceram com glosa formam os seguintes:

FELTRO 23,5X6,55 3PI "A"  
TELA METALICA PLQ 1,70X0,60 M  
FELTRO 3a PRENSA 15.400 X 3.260m  
FELTRO PICK-UP 19.000 X 3.260m  
MEMBRANA 2460 x 1310 MM

A Recorrente argumentou que, considerando que o AFRFB permaneceu silente quanto ao mérito das glosas mantidas pelo relatório de diligência anterior, reiterou os motivos já expostos no que diz respeito às glosas que devem ser revertidas, seja pela conclusão do relatório de diligência anterior, seja pela efetiva análise de mérito que, uma vez mais, não realizada pelo AFRFB no segundo relatório à diligência, é devida por este CARF.

Fez constar às fls. 3297:

Pois bem, do que se verifica dos termos do relatório de diligência anterior, é possível extrair que **todas as glosas** devem ser revertidas, com exceção dos seguintes itens:

- Energia Demanda
- Membrana
- Feltro
- Tela Formadora

Veja-se que dos 320 itens constantes da planilha “Anexo à intimação” (fls. 3020) foram mantidas as glosas, apenas, em relação a 18 itens, revelando uma redução de mais de 94% dos itens sobre os quais recaíram as glosas. A requerente concorda com a análise do relatório de diligência **em relação às glosas que devem ser revertidas**, de forma que requer o acolhimento da conclusão da fiscalização.

Quanto às glosas não revertidas, a Recorrente afirmou que na análise das planilhas relacionadas aos bens utilizados como insumos admitidos no procedimento originário tem-se que diversos destes itens com idêntica descrição ou similar não foram glosados.

Assim, a Fiscalização decidiu, em relação aos itens considerados insumos, da seguinte forma (fls. 3298):

MANUTENÇÃO DA GLOSA	ITENS NÃO GLOSADOS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• FELTRO 23,5X6,55 3PI "A"</li> <li>• TELA METALICA PLQ 1,70X0,60 M</li> <li>• FELTRO 3a PRENSA 15.400 X 3.260m</li> <li>• FELTRO PICK-UP 19.000 X 3.260m</li> <li>• MEMBRANA 2460 x 1310 MM</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• MEMBRANA 2460 x 1310 MM (fls. 189);</li> <li>• FELTRO 23,5X6,55 3PI "A" (fls. 185);</li> <li>• FELTRO 3a PRENSA 15.400 x 3.260m (fls. 185);</li> <li>• TELA FORMADORA PAPEL 26.500 X 3.240mm (fls. 228)</li> </ul>

Deste modo, entende a Recorrente que o Agente Fiscal já tinha reconhecido a qualidade de insumos dos bens acima descritos "não glosados", posto que itens idênticos ou similares àqueles não glosados.

Diz a Recorrente que, independentemente da superveniência do entendimento esposado pelo STJ e PN COSIT/RFB n. 5/18, em relação aos bens utilizados como insumos que foram admitidos no procedimento originário, não é devida qualquer reforma, devendo ser reconhecidos os créditos identificados no relatório de diligência.

Somado aos fatos evidenciados pela Recorrente, em que a própria fiscalização reconheceu itens com características de insumos, o Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17.12.2018, tratou especificamente de bens de pequeno valor ou de vida útil inferior a um ano (Item 7.2.), evidenciando que *não há como fugir de relegar a questão à análise casuística*, com base nos detalhes do caso concreto (item 9.6). Veja-se:

90. Uma questão próxima da manutenção de ativos tratada na seção anterior, mas distinta desta, diz respeito a **alguns itens que por motivos diversos não são incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas são utilizados em seu dia a dia.** (...)

92. Portanto, para fins da legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (e, conseqüentemente, **também para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS) podem ser diretamente deduzidos como despesa (não precisam ser imobilizados) os bens que apresentarem "valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano"**.

93. São exemplos de bens que geralmente se enquadram na presente seção: **a) moldes ou modelos; b) ferramentas e utensílios; c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos,**

**pastilhas, discos de corte e de desgaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono etc.**

94. Quanto aos moldes ou modelos utilizados para dar a forma desejada ao produto produzido, é inegável sua essencialidade ao processo produtivo, constituindo insumo gerador de crédito das contribuições, **desde que não estejam contabilizados no ativo imobilizado da pessoa jurídica**, conforme regras apresentadas nesta seção.

95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

96. Acerca da **subsunção de outros itens de pequeno valor** e de vida útil inferior a um ano ao conceito de insumos, **não há como fugir de relegar a questão à análise casuística, com base nos detalhes do caso concreto.** (Grifei)

Ao tratar de bens de pequeno valor ou de vida útil inferior a um ano (item 7.2), o referido Parecer considerou *questão importantíssima* a análise dos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços.

Voto por dar provimento a Recorrente neste ponto, para reversão das glosas sobre os itens mencionados.

## **2. CRÉDITOS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA – DEMANDA CONTRATADA**

A Recorrente argumentou que a fiscalização admitiu o creditamento sobre os dispêndios incorridos com energia elétrica consumida. Contudo, em relação aos itens discriminados enquanto “demanda contratada”, concluiu pela inexistência de previsão legal que autorizasse o creditamento pretendido. Ocorre que a “demanda contratada” é a disponibilização do sistema elétrico de acordo com a “potência” (quantidade de energia solicitada por unidade de tempo) necessária ao atendimento das necessidades do consumidor.

É certo que a previsão expressa do inciso III, do art. 3º das Leis nº 10637/02 e 10.833/03, é no sentido de energia efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

A regra está estabelecida no art. 228 da Instrução Normativa nº 2121/2022:

Art. 228. 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 dos custos e despesas, incorridos no mês, decorrentes das importações sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, relativos a ([Lei nº 10.865, de 2004](#), art. 15, incisos III e IV):

I - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

É o posicionamento que tem adotado a Câmara Superior de Recurso Fiscais deste CARF, Acórdão 9303-014.076, sessão do dia 20.06.2023, decidiu que com base *nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.*

No mesmo sentido caminhou a Decisão 9303-015.234, sessão de 16.05.2024:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007 NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Decisão 9303-015.234, sessão de 16.05.2024, 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS, Relator Gilson Macedo Rosenburg Filho). (Grifei).

Este CARF editou Súmula em que apenas a Energia Elétrica efetivamente consumido permite direito ao crédito:

#### **SÚMULA CARF Nº 224**

**Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025**

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

Pelos motivos expostos, voto pelo não provimento deste item.

### **3.SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

#### **3.1 SERVIÇOS DE PESQUISA**

A Recorrente afirmou que sua atividade está em constante processo de aprimoramento sendo que, o incremento da atividade apenas tem sido possível em virtude dos significativos investimentos realizados com pesquisa e desenvolvimento.

Compulsando os autos apreende-se no Laudo Técnico acostado pela Recorrente (fls. 1.026), em que descreveu o objetivo do setor de pesquisa e desenvolvimento de práticas de manejo das florestas, além de melhoramento genético do eucalipto.

#### **5.47 Pesquisa e desenvolvimento florestal**

Um único centro de pesquisa e desenvolvimento para o florestal e fábrica, tem como objetivo a melhoria da qualidade da fibra produzida, utilizando-se de desenvolvimento das práticas de manejo das florestas e do melhoramento genético das árvores de eucalipto. O que se busca é uma maior produtividade de celulose por hectare plantado das florestas. Fatores como falta de disponibilidade de terras e preços maiores, terras cada vez mais distantes da unidade fabril encarecendo o frete da madeira, pouco volume de madeira de eucalipto com qualidade disponível no mercado, levam a Fibria a investir no desenvolvimento de novas tecnologias para o manejo de suas florestas e na qualidade e quantidade de fibra produzida por hectare. A empresa não mede a produtividade de sua floresta em m<sup>3</sup> por hectare e sim por toneladas de celulose seca ao ar por hectare. Pode-se ver a evolução alcançada e o que se espera para os próximos anos no quadro abaixo.

∧

Como se pode constatar, são várias as linhas de pesquisa desenvolvidas pela Recorrente, a exemplo de biotecnologia e fisiologia, melhoramento genético florestal, proteção florestal, dentre outros.

O Parecer COSIT Nº 05/2018, ao tratar de pesquisa e desenvolvimento (item 8.1) tomou por base o NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade), que descreve, exemplificativamente, atividades de pesquisa:(a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento; (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos; (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.”

Continua o Parecer COSIT Nº 05/2018:

113. Observa-se que os dispêndios com desenvolvimento podem objetivar a conclusão de novos ativos de uso interno (materiais, dispositivos, processos, sistemas, ferramentas, moldes, etc.) ou de ativos para venda (produtos ou serviços).

114. Nesse contexto, considerando o conceito de insumo estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça explanado neste Parecer Normativo, conclui-se que somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

os dispêndios da pessoa jurídica ocorridos após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível que efetivamente resulte em:

- a) um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (exemplificativamente, um novo processo de produção de bem);
- b) produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros. (Grifei).

No caso sob análise, a Recorrente atestou em Laudo Técnico que a pesquisa e desenvolvimento florestal tem por objetivo o melhoramento genético das árvores de eucalipto, o que se reflete diretamente no aumento de sua produtividade, interferindo na qualidade e quantidade de fibras produzidas por hectare. Como definiu o Parecer COSIT 05/2018, trata-se fase de desenvolvimento de ativo que resulta em um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (exemplificativamente, um novo processo de produção de bem).

De tal forma que ao aplicar o teste de subtração, sem a tecnologia advinda dos serviços de pesquisa, haverá perda substancial da qualidade do produto, pois é exatamente a tecnologia implementada que garante a melhor destinação do que será produzido, atendendo ao público da Recorrente.

Pelos motivos expostos, voto pelo provimento deste item.

### 3.2 SERVIÇOS DE CARREGAMENTO DE CELULOSE E MANUSEIO DE EMPILHADEIRA NO CARREGAMENTO DE CELULOSE

Afirmou a Recorrente que em seu processo produtivo, os serviços de carga e descarga são relacionados à movimentação da celulose para permitir posterior transporte (frete) ao cliente. Faz-se necessária a terceirização desses serviços, uma vez que não detém a expertise para a sua realização, considerando, também, o volume da carga transportada. Caso não incorra no respectivo dispêndio, é certo que a sua atividade restaria prejudicada e até mesmo inviabilizada.

No Laudo Técnico às fls. 989, pode-se lê a logística e transporte de madeira:

#### 4.31 Logística e transporte de madeira

A logística é responsável pelo abastecimento de madeira na unidade fabril. Informações de disponibilidade de madeira em cada área, condições de tráfego nas fazendas, madeira para transporte em períodos secos e períodos com chuva, densidade da madeira disponível e demanda da fábrica são fatores que definem como, onde, quando a madeira colhida será transportada.

Um dos itens mais significativos do custo posto fábrica da madeira é o transporte. Diferentes modais podem e devem ser utilizados, visando redução máxima de custos com garantia de abastecimento do empreendimento. As composições rodoviárias são definidas em função da qualidade das estradas e permissões para uso concedidas pelos órgãos governamentais do setor, se a madeira será transportada para pátios intermediários ou para transbordo em balsas ou diretamente para a fábrica.

As empresas controlam o peso da carga para cumprirem com os limites estabelecidos pela Lei da Balança, que define os pesos por eixo máximo e peso bruto e líquido, de acordo com a composição de transporte (bi-trem, tri-trem, Romeu & Julieta, rodotrem, etc.). Através de testes de umidade da madeira e pesquisas realizadas ao longo do tempo, é possível ter-se uma estimativa muito boa do peso da madeira e com isto estabelecer níveis de carga que atendam aproximadamente as exigências da Lei da Balança. Em pátios intermediários com balanças próprias, as cargas são ajustadas tanto em nível de peso bruto como específico para cada eixo. A madeira em toras é transportada somente após algumas semanas depois do corte, visando estoque estratégico no campo e alguma perda de umidade.

Conforme o Laudo Técnico, o transporte de madeira e sua logística é um dos itens mais significativo do custo, trabalhados na modalidade de diferentes modais, garantindo o abastecimento do empreendimento: As composições rodoviárias serão definidas em função das estradas e permissões, se será transportado por pátios ou para transbordo em balsas, etc.

No tocante ao ativo imobilizado, o relatório fundamentou seu despacho sobre a necessidade de ativação dos custos com a constituição de florestas. Em relação a necessária sujeição aos encargos de exaustão, apontou os itens seguintes do Parecer Normativo Cosit 05/2018:

73. Quanto aos bens do ativo imobilizado que sofrem depreciação, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permite expressamente a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade realização de ativo imobilizado (inciso VI do citado art. 3º) com base nos encargos respectivos.

74. Já quanto aos bens do ativo imobilizado que sofrem exaustão, a legislação das contribuições não estabelece a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade com base nos encargos contábeis decorrentes de sua realização.

(...)

77. Como decorrência imediata, conclui-se acerca da interseção entre insumos e ativo imobilizado que, em conformidade com regras contábeis ou tributárias, os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (por si mesmos ou por

aglutinação ao valor de outro bem) permitem a apuração de créditos das contribuições nas seguintes modalidades, desde que cumpridos os demais requisitos:

a) exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição, construção ou realização de ativo imobilizado), se tais bens estiverem sujeitos a depreciação;

b) com base na modalidade estabelecida pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumo), se tais bens estiverem sujeitos a exaustão.

(...)

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo). (Grifei)

O Art. 176, § 1º, inciso IV, da Instrução Normativa nº 2.121/2020 determinou que são considerados insumos, inclusive, 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.

Sobre os aspectos vinculados aos serviços florestais, despesas com transporte de madeiras, extração e cultivo de florestas, veja-se julgados favoráveis aos créditos das contribuições, da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS INCORRIDAS COM AQUISIÇÕES DE INSUMOS E CONTRATAÇÕES DE SERVIÇOS FLORESTAIS E MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS. (Acórdão 9303-009.752, data 06.01.2020, Relator Demes Brito). (Grifei)

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM CORTE, BALDEIO E TRANSPORTES DE MADEIRA VINCULADOS À EXTRAÇÃO E CULTIVO DE FLORESTAS E PARTES DE MÁQUINAS (FACAS). POSSIBILIDADE.

(...)

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS INCORRIDAS COM AQUISIÇÕES DE INSUMOS E CONTRATAÇÕES DE SERVIÇOS FLORESTAIS E MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS. (Acórdão 9303-009.750, data 23.01.2020, Relator Demes Brito). (Grifei)

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO À CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM CORTE, BALDEIO E TRANSPORTES VINCULADOS À EXTRAÇÃO E CULTIVO DE FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

Deve-se observar, para fins de se definir insumo para efeito de constituição de crédito de PIS e de COFINS, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS.

PIS E COFINS. DIREITO DE CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE DESPESAS RELACIONADAS À FORMAÇÃO DE FLORESTAS.POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS. (Acórdão 9303-009.103, de 22.08.2019, Relator Rodrigo da Costa Possas). (Grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2006 DESPESAS DA FASE AGRÍCOLA. INSUMO DO INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A fase agrícola integra o processo de produção como um todo. Nesse contexto, **os gastos com insumos da fase agrícola - ou seja, despesas essenciais e relevantes desta fase -, na medida em que constituem elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo global, devem gerar direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas - são insumos do insumo.** (Decisão 9303-015.231, 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3ª. Seção, data publicação 18.06.2024, Relator Vinicius Guimarães). (Grifei)

Sobre serviços de manuseio de empilhadeira, esta Turma do CARF enfrentou o tema em situação similar, Relator Lázaro Antônio Souza Soares, tendo-se debatido que despesa decorrente da locação de equipamento representa despesa necessária ao processo produtivo, em que ficou decidido:

“Com razão o Recorrente. Pelas regras gerais de experiência, não me parece que “serviço de aluguel de carreta prancha”, “serviço de locação de cavalo mecânico com dois motores”, “serviço de locação de empilhadeira” e “serviço de locação de trator esteira D50” sejam serviços utilizados em setores administrativos ou de logística da empresa. E se é verdade que tais equipamentos não estavam sendo utilizados na etapa de produção, não se vislumbra, nos autos, qualquer comprovação nesse sentido. Sendo este um fundamento utilizado pela Fiscalização para a glosa, deveria estar sustentado em provas”. (Trecho do voto do Acórdão nº 3402-010.422, Relator Lázaro Antônio Souza Soares, sessão 26.04.2023, 3ª. Seção, 2ª. Turma Ordinária). (Grifei).

Assim, os custos inerentes a formação e manutenção de reservas florestais, tais como clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndios, colheita, entre outros, devem ter o seguinte direcionamento:

- ✓ fazer parte do ativo permanente e se submeterem à apuração de encargos de exaustão. Os créditos vinculados ao ativo imobilizado ocorrem, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade);
- ✓ quando não forem contabilmente classificados no ativo, também são considerados insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Vê-se que a própria fiscalização fundamentou o direito da Recorrente, não tendo o que mais acrescentar quanto a este item.

Voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

### 3.3 SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO

Diz a Recorrente trata-se de serviços relacionados a manutenções periódicas na unidade fabril, os quais não devem ser ativados pela ora requerente, visto que não aumentam a vida útil dos bens em mais de um ano.

Excetuando aqueles itens que fazem parte do ativo imobilizado da Recorrente (pois ali existem regras específicas), aqueles gastos relativos a edificações, construção de tubulação para maquinário e área fabril, serviços de manutenção e conservação, devem ser considerados passíveis de créditos, pois fazem parte do processo produtivo, sendo necessários às etapas subsequentes do processo produtivo, estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, de modo que sem tais custos, não haverá a produção com a qualidade necessária.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO – Conforme Laudo Técnico (fls. 581), a manutenção florestal consiste em um conjunto de operações realizadas para garantir o crescimento e a produtividade florestal, compreendendo: Capina manual, decape química, capina química manual e mecânica, fertilização, redução da brotação, roçadas e roçadas pré corte.

Sobre a questão dos serviços relacionados a extração de florestas, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, em acórdão nº 9303009.100 – 3ª Turma, de 17.07.2019, em relatoria de Demes Brito, fez análise profunda da atividade de produção e venda de celulose no mercado nacional e estrangeiro, com o objetivo de delimitar o conceito de insumos para fins de apropriação de PIS/Pasep e COFINS, no contexto da especificada da atividade. Após a descrição, por todo muito similar ao caso analisado, o Relator concluiu:

Como visto, a manutenção de Créditos do PIS e da COFINS sobre dispêndios relacionados a serviços vinculados a extração de florestas, gastos com corte, baldeio e transporte de madeiras incorridos quando de sua extração, resta sintonizado com o conceito de insumos para produção de madeira (celulose) nos termos do inciso II, do art. 3º, da LEI nº 10.833/03, portanto passível de creditamento /ressarcimento. (Decisão 9303009.100) (Grifei).

A decisão está condizente com o Parecer COSIT/RFB Nº 05, de 17.12.2018, que considerou **questão importantíssima** a análise dos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços. Ao tratar de bens de pequeno valor ou de vida útil inferior a um ano (item 7.2), o Parecer deixou claro *não há como fugir de relegar a questão à análise casuística*, com base nos detalhes do caso concreto.

Com relação a materiais de construção e bens de pequeno valor (vida útil inferior a um ano) utilizados em benfeitorias, esta Turma decidiu pela possibilidade de crédito (Acórdão 3402-006.474, de 24.04.2019, Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz). No entanto, os materiais

adquiridos em grande quantidade utilizados em construções, benfeitorias ou reformas, devem ser atividades, situação que geram crédito das Contribuições na modalidade de depreciação.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. BENFEITORIAS.

Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, materiais para instalações elétricas e hidráulicas) utilizados em construção, benfeitoria ou reforma, devem ser ativados, independentemente do custo unitário, tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (artigo 79 e 81, inciso II do Código Civil). Dessarte, os dispêndios com materiais de construção, assim como se dá com as benfeitorias, devem ser contabilizados no ativo imobilizado e, como tais, somente geram direito de crédito da Contribuição ao PIS e COFINS na forma de depreciação.

Voto por dar provimento a Recorrente neste ponto.

#### **V - DISPOSITIVO**

Em vista do exposto, voto pelo provimento parcial do Recurso Voluntário. Por rejeitar a preliminar de NULIDADE e, no mérito, voto por dar provimentos aos seguintes itens: (i) Bens utilizados como insumos: membranas, feltros, telas formadoras; (ii) Serviços utilizados como insumos: serviços de pesquisa, manuseio de empilhadeiras, carregamento de celulose, edificações, construção civil e serviços de manutenção e conservação.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca das Chagas Lemos**

#### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Mário Sergio Martinez Piccini**, redator designado

Esse Colegiado decidiu, conforme consta da ata, para manter a glosa de créditos referentes:

- *referente a serviços de pesquisa, vencidas as Conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara, Louise Lerina Fialho e Francisca das Chagas Lemos (relatora).*

Assim, foi a mim designado para elaboração do voto vencedor.

Entendeu a nobre Conselheira relatora em seu voto que, conforme seus dizeres, teria a empresa direito ao crédito apontado.

Ouso discordar da Ilustre Conselheira no tópico em apreço.

Façamos a análise.

### **Dispêndios com serviços de Pesquisa**

A Ilustre Relatora pontuou em seu voto:

- *Como se pode constatar, são várias as linhas de pesquisa desenvolvidas pela Recorrente, a exemplo de biotecnologia e fisiologia, melhoramento genético florestal, proteção florestal, dentre outros.*
- *O Parecer COSIT Nº 05/2018, ao tratar de pesquisa e desenvolvimento (item 8.1) tomou por base o NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade), que descreve, exemplificativamente, atividades de pesquisa:(a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento; (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos; (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados. ”*
- *Continua o Parecer COSIT Nº 05/2018:*
  - 113. Observa-se que os dispêndios com desenvolvimento podem objetivar a conclusão de novos ativos de uso interno (materiais, dispositivos, processos, sistemas, ferramentas, moldes, etc.) ou de ativos para venda (produtos ou serviços).*
  - 114. Nesse contexto, considerando o conceito de insumo estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça explanado neste Parecer Normativo, conclui-se que somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica ocorridos após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível que efetivamente resulte em:*
    - a) um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (exemplificativamente, um novo processo de produção de bem);*
    - b) produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros. (Grifei).*

- *No caso sob análise, a Recorrente atestou em Laudo Técnico que a pesquisa e desenvolvimento florestal tem por objetivo o melhoramento genético das árvores de eucalipto, o que se reflete diretamente no aumento de sua produtividade, interferindo na qualidade e quantidade de fibras produzidas por hectare. Como definiu o Parecer COSIT 05/2018, trata-se fase de desenvolvimento de ativo que resulta em um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (exemplificativamente, um novo processo de produção de bem).*
- *De tal forma que ao aplicar o teste de subtração, sem a tecnologia advinda dos serviços de pesquisa, haverá perda substancial da qualidade do produto, pois é exatamente a tecnologia implementada que garante a melhor destinação do que será produzido, atendendo ao público da Recorrente.*

Não há discussão quanto a importância dos serviços de Pesquisa e Desenvolvimento em qualquer atividade produtiva.

No entanto, não é qualquer dispêndio que se enquadra nos conceitos de Essencialidade e/ou Relevância destacado no REsp nº 1221170:

*“a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”.*

***Dessa forma, caberá às instâncias de origem avaliar se o produto ou o serviço constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço.***

Como bem expresso, todo elemento deverá ser avaliado junto com o processo produtivo e/ou execução do serviço, que no caso em tela entendo não atender os requisitos apresentados.

Não basta apenas acostar laudo técnico. É necessário correlacionar detalhadamente os serviços com suas fases produtivas, utilizando como apoio as informações técnicas

No caso em tela esse Conselheiro entende que não ocorreu no Recurso Voluntário tal procedimento que permitisse amoldar os dispêndios efetuados como o conceito de Essencialidade / Relevância.

Diante do exposto, não faz jus ao crédito pleiteado.

### **I – DISPOSITIVO**

Pelo exposto, conforme razões elencadas, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao item Créditos com Despesas de Serviços de Pesquisa.

*Assinado Digitalmente*

**Mário Sergio Martinez Piccini**

DOCUMENTO VALIDADO