



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000222/2010-68
ACÓRDÃO	3201-013.179 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARACRUZ CELULOSE SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2008

CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP Nº 1.221.170/PR. APLICAÇÃO NO REGIME NÃO CUMULATIVO.

Para fins de creditamento no regime da não cumulatividade da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, o conceito de insumo deve ser interpretado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR. A verificação da possibilidade de aproveitamento do crédito exige análise fático-probatória da função do bem ou serviço no processo produtivo ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS LOGÍSTICOS APÓS A CONCLUSÃO DO PROCESSO PRODUTIVO. TRANSPORTE E DESPESAS PORTUÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Serviços logísticos realizados após a conclusão do processo produtivo da celulose, tais como transporte, armazenagem, capatazia e demais despesas portuárias destinadas ao escoamento da produção, não se qualificam como insumos para fins de creditamento no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, por não integrarem diretamente o processo produtivo, mas apenas a etapa posterior de distribuição ou exportação do produto acabado. Aplicação das Súmulas CARF nº 217 e 232.

DESPESAS COM FRETES SOBRE PRODUTOS ACABADOS OU ENTRE ESTABELECIMENTOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

A legislação de regência estabelece de forma taxativa as hipóteses de creditamento. Não há amparo legal para o aproveitamento de créditos

relativos a fretes sobre transporte de produtos prontos, entre filiais ou em operações não vinculadas à aquisição de insumos ou à realização de receita tributada. Súmula CARF nº 217.

CRÉDITO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

São passíveis de crédito, no regime da não cumulatividade, os serviços comprovadamente essenciais às etapas do processo produtivo, da extração ao beneficiamento final do minério. Incluem-se nesse escopo: estudos técnicos, prospecções, pesquisas, terraplanagem, sondagem, levantamento topográfico, recuperação ambiental, manutenção de máquinas e equipamentos, serviços com guindastes e telecomunicações e vigilância das florestas, desde que demonstrada sua aplicação direta nas operações industriais.

CRÉDITO. IMOBILIZADO. BENFEITORIAS.

Como regra, benfeitorias, reformas e materiais de construção realizadas em bens ativados, componentes do parque produtivo (edificações) ou máquinas, devem ser incorporados ao ativo em questão, só gerando créditos a partir dos encargos de depreciação. Também devem ser ativados bens e materiais de construção incorporados aos bens do ativo cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, assim como as despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração, para futuras depreciações ou amortizações.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

PROVA PERICIAL. PRODUÇÃO FACULTATIVA. NÃO VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

A produção de prova pericial no processo administrativo fiscal possui natureza facultativa, sendo cabível quando os elementos constantes dos autos forem insuficientes para a formação do juízo de convencimento. A sua não realização, quando existente acervo probatório robusto e suficiente, não configura afronta ao princípio da verdade material, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 e da jurisprudência consolidada deste Conselho.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos nos termos do relatório de diligência, bem como em relação àqueles decorrentes de serviços de pesquisa e vigilância comprovadamente aplicados ao processo produtivo.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o crédito tributário.

Versa o presente processo sobre pedido de ressarcimento de créditos de COFINS vinculadas a receitas de exportação, referentes ao 4º trimestre de 2008, no montante de R\$ 18.749.844,48, bem como sobre a posterior compensação desses valores mediante apresentação de PER/DCOMP.

No curso da ação fiscal, a fiscalização promoveu glosas ao crédito pleiteado sob os seguintes fundamentos:

- (i) inclusão indevida, como insumos, de bens e serviços que não teriam sido efetivamente aplicados ou consumidos de forma direta no processo produtivo dos bens fabricados pelo interessado;

- (ii) indevido creditamento de despesas relacionadas à constituição de floresta, as quais, segundo o entendimento fiscal, deveriam integrar o ativo imobilizado da empresa; e
- (iii) Que a empresa só poderia tomar crédito quando adquirir insumos de terceiros.

Irresignada com a homologação parcial da compensação, em virtude do reconhecimento parcial do crédito pleiteado, a interessada ofereceu manifestação de inconformidade, alegando, em síntese:

- (i) a nulidade do despacho decisório por ausência de motivação e de especificação das glosas, bem como cerceamento do direito de defesa, sustentando que o despacho de diligência não sanou tais vícios.
- (ii) que a autoridade administrativa desconsiderou indevidamente as informações do DACON, afirmando que eventuais divergências deveriam ser apuradas mediante lançamento de ofício.
- (iii) que foi adotado conceito restritivo de insumo, com base nas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, em desacordo com as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.
- (iv) que, na produção de celulose, o processo produtivo inicia-se com a formação das florestas plantadas, sendo os gastos com silvicultura, transporte, combustíveis, manutenção, entre outros, indispensáveis à atividade.

Ao final, apresenta, para corroborar suas alegações, laudo técnico elaborado por especialistas da ESALQ/USP e requer, subsidiariamente, a realização de diligência e perícia técnica.

A DRJ, após determinar, em despacho de diligência, a apresentação de maiores esclarecimentos acerca dos cálculos e das glosas efetuadas, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ARGÜIÇÃO REJEITADA.

Não há que se falar em cerceamento da defesa quando a decisão da autoridade administrativa se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.

Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem que sofra alteração, 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. No que se refere às despesas com serviços, o termo “insumo” também não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa.

FUNDAMENTO DE ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO. PROCESSO

ADMINISTRATIVO FISCAL. ENTENDIMENTO DA RFB EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.

Cabe ao Poder Judiciário se manifestar sobre a ilegalidade das normas, por força do princípio da unidade jurisdicional. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, o julgador deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS.

As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa e as decisões judiciais, no caso, só tem efeito interpartes e não erga omnes.

DILIGÊNCIA. INDEFERIDOS. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. PEDIDOS

A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência e/ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Acórdão

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para manter o Despacho Decisório que homologou em parte a compensação declarada, por insuficiência do crédito solicitado.

Foi interposto Recurso Voluntário, no qual a recorrente reproduz, em síntese, os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade. Em análise preliminar, este Colegiado entendeu por bem converter o julgamento em diligência, a fim de que a Fiscalização:

- (i) esclarecesse quais bens e serviços foram glosados no despacho decisório, indicando de que modo o contribuinte foi cientificado;

- (ii) informasse, para cada item glosado, a razão específica da glosa e a forma de ciência ao contribuinte nos autos;
- (iii) se manifestasse sobre a possibilidade de manutenção das glosas à luz do entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR e da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF;
- (iv) intimasse o contribuinte acerca das conclusões obtidas, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para manifestação.

Concluída a diligência, os autos retornaram a este Colegiado para julgamento.

Considerando que a relatora originária não mais integra esta Turma, os autos foram a mim redistribuídos por sorteio, nos termos do Regimento Interno do CARF (RICARF).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora

Como a análise de admissibilidade já foi realizada quando da resolução que determinou a diligência, não se faz necessária nova apreciação deste requisito.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o crédito tributário.

A recorrente é a empresa Fibria Celulose S.A., sucessora por incorporação da Aracruz Celulose S.A., com domicílio na cidade de São Paulo, cuja atividade econômica principal consiste na fabricação de celulose e outras pastas destinadas à produção de papel (CNAE 1710-9/00), atividade que pressupõe cadeia produtiva integrada, envolvendo operações florestais e industriais.

1. Da preliminar de nulidade

A recorrente sustenta, em síntese, a nulidade do despacho decisório que indeferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações declaradas.

Afirma que o referido despacho não teria apresentado fundamentação adequada para a glosa dos créditos pleiteados, em afronta ao dever de motivação dos atos administrativos previsto no art. 2º da Lei nº 9.784/1999, bem como ao art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972. Segundo alega, o ato não especificou de forma clara os itens glosados nem os critérios utilizados

nos cálculos, apresentando inclusive inconsistências entre os valores constantes das planilhas anexadas, os dados declarados no DICON e aqueles considerados no despacho decisório.

A recorrente afirma ainda que a diligência determinada pelo julgador de primeira instância não teria sanado tais vícios, uma vez que a autoridade fiscal teria apenas juntado planilhas e reproduzido trechos do despacho original, sem detalhar as razões das glosas ou indicar os fundamentos legais aplicáveis.

Sustenta, portanto, que tal situação teria inviabilizado o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, configurando preterição do direito de defesa. Acrescenta que, caso houvesse divergências na apuração dos créditos declarados, a fiscalização deveria ter formalizado a exigência por meio de lançamento de ofício, com a lavratura do competente auto de infração, e não simplesmente desconsiderado os valores informados nas declarações apresentadas pelo contribuinte.

Por essas razões, requer a reforma da decisão de primeira instância para que seja reconhecida a nulidade do despacho decisório e, por consequência, dos atos posteriores.

O despacho decisório, ao contrário do que sustenta a recorrente, apresenta fundamentação jurídica específica quanto às glosas relativas aos bens e serviços utilizados como insumos.

Consta expressamente no item correspondente do despacho decisório a exposição dos critérios adotados pela autoridade fiscal para o reconhecimento do direito ao crédito. Nesse ponto, o despacho esclarece que, para que determinado bem seja considerado insumo, além de não estar incluído no ativo imobilizado, deve enquadrar-se em uma das seguintes hipóteses: ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em razão da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Ademais, o despacho apresenta planilha demonstrativa contendo a indicação dos valores considerados pela fiscalização como passíveis de creditamento. Observa-se o mesmo rigor e clareza expositiva nos despachos proferidos em cumprimento às diligências.

Além do exposto, os documentos constantes às páginas 236 a 316 dos autos apresentam a relação dos serviços glosados no trimestre em análise, com a indicação do documento contábil, permitindo a identificação das operações examinadas pela fiscalização. Por sua vez, às páginas 317 a 481 encontram-se discriminados os bens considerados como insumos. Assim, uma vez listados os itens admitidos como insumos, é possível, por exclusão, identificar aqueles que não foram reconhecidos para fins de creditamento.

Em análise preliminar da Manifestação de Inconformidade, a DRJ entendeu pela necessidade de maiores esclarecimentos quanto às alegações da contribuinte e converteu o julgamento em diligência, com o objetivo de sanar as supostas obscuridades relativas à identificação dos créditos glosados, com a elaboração de relatório circunstanciado acerca do

resultado da diligência, com posterior retorno do processo à instância julgadora, abrindo-se prazo à interessada para eventual aditamento à manifestação de inconformidade.

Em resposta à diligência determinada, a autoridade fiscal manifestou-se nos seguintes termos:

2. Quanto aos serviços utilizados como insumos, os montantes das glosas aplicadas estão devidamente anexados ao processo nas fls. 236 a 316, sendo:

a) Outubro/2008. Os serviços glosados estão relacionados nas fls. 236 a 265 e o montante deles, no valor de R\$ 51.625.494,87, está na fl. 265;

b) Novembro/2008. Os serviços glosados estão relacionados nas fls. 266 a 291 e o montante deles, no valor de R\$ 35.194.670,75, está na fl. 291;

c) Dezembro/2008. Os serviços glosados estão relacionados nas fls. 292 a 316 e o montante deles, no valor de R\$ 32.633.923,68, está na fl. 316.

3. Apesar de já relatados nos itens 31 a 49 do Despacho Decisório de fls. 482 a 499, explicaremos novamente os motivos para a efetivação das glosas aplicadas, visto ainda não estarem claros para o contribuinte. Apesar de já relatados nos itens 31 a 49 do Despacho Decisório de fls. 399 a 416, explicaremos novamente os motivos para a efetivação das glosas aplicadas, visto ainda não estarem claros para o contribuinte.

[...]

6. Segundo os dispositivos mencionados, no que se refere às despesas com serviços, deve ser reafirmado que o termo “insumo” também não pode ser interpretado, como já dito, como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa (cf. art. 8º, § 4º, I-II b, da IN SRF nº 404/2004).

7. De acordo com os dispositivos legais mencionados, efetuamos as glosas sobre diversos serviços relacionados nos anexos de fls. 236 a 316, por não exercerem influência direta sobre os bens produzidos/industrializados como: administração e operação de almoxarifado, serviços de engenharia, inventário, serviços de informática, limpeza, manutenção de estradas, segurança, monitoramento, manuseio de empilhadeiras, topografia; etc.

[..]

13. Os valores das bases de cálculos mensais da rubrica “Serviços Utilizados como Insumos” reconhecidas por esta fiscalização como passíveis de apropriação de créditos, bem como os valores das glosas mensais foram obtidos através da extração dos registros contidos nos demonstrativos elaborados pelo contribuinte

para apurar os créditos informados nos DACONS, entregues por ele em resposta aos Termos de Intimação de fls. 133 a 135 e 144 a 146.

14. Esclarecemos que as diferenças de valores apontadas pelo contribuinte no quadro de fl. 773 se devem ao fato de que adotamos como bases de cálculos, sobre as quais foram aplicadas as glosas, os valores das bases de cálculos demonstradas pelo contribuinte nos seus demonstrativos, e não nos DACONS, pelo motivo de que os montantes dos registros das despesas dos demonstrativos de cálculos do contribuinte são inferiores aos valores informados nos DACONS.

15. Não falta razão ao contribuinte em apontar as diferenças, porém esclarecemos que as suas incertezas se originaram pela falta destas explicações no Despacho Decisório, bem como pela ausência no processo dos demonstrativos de cálculo do contribuinte anexados, agora sanada com a inclusão dos mesmos nas fls. 925 a 927. Devido ao tamanho dos demonstrativos (planilhas MS-Excel), os mesmos foram compactados no formato “ZIP” e anexados ao processo em formato de arquivo não paginável (fls. 925 a 927), intitulados “Demonstrativo do Contribuinte – OUT-2008.zip”, “Demonstrativo do Contribuinte – NOV-2008.zip” e “Demonstrativo do Contribuinte – DEZ-2008.zip”.

16. Portanto, os valores das bases de cálculos dos serviços utilizados como insumos reconhecidos como passíveis de aproveitamento de créditos, demonstrados nos quadros sintéticos mensais do item 50 do Despacho Decisório, são resultado da aplicação das glosas descritas no item 2 deste Despacho de Diligência sobre os montantes demonstrados nos anexos de fls. 925 a 927. O CARF adotou providência semelhante quando da primeira análise do Recurso Voluntário, ocasião em que o julgamento foi convertido em diligência com o objetivo de obter o detalhamento dos créditos em discussão. Tal medida foi implementada por meio da emissão do Relatório de Diligência Fiscal e planilhas descritivas de bens glosados “Glosa de Bens 3T 2008 e 4T 2008”.

Verifica-se, portanto, que ao longo da instrução processual foram concedidas diversas oportunidades para o esclarecimento das glosas efetuadas, bem como para que a recorrente se manifestasse, assegurando-se plenamente o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Em matéria de processo administrativo fiscal não há que se falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

O despacho decisório contestado insere-se na categoria prevista no inciso II do art. 59 (despachos e decisões), sendo nulo, portanto, apenas quando lavrado por pessoa

incompetente ou com preterição do direito de defesa. **Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou se influírem na solução do litígio.**

No presente caso verifica-se que o ato administrativo foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal em pleno exercício de suas atribuições, razão pela qual não há que se falar em incompetência da autoridade fiscal. Constatou-se, também, que não houve qualquer limitação à possibilidade de defesa da autuada, já que ela teve livre acesso a todas as informações constantes do despacho decisório e demais despachos de diligência e que não houve qualquer restrição ao seu direito de apresentação da manifestação de inconformidade ou qualquer empecilho relativo à produção de provas.

Nesse sentido, afastam-se as preliminares de nulidade suscitadas.

2. Do mérito

Após o cumprimento da diligência determinada por este Colegiado, mediante a Resolução nº 3201-001.679 desta Turma, da qual resultou o Relatório de Diligência Fiscal, verifica-se que grande parte das glosas efetuadas no procedimento fiscal originário foi revertida pela própria autoridade fiscal, conclusões estas que acolho integralmente.

Quanto às poucas glosas remanescentes, cuja reversão é postulada pela recorrente, passo à análise.

a. Glosa de bens considerados como insumos

As glosas relativas às rubricas “**Bens Utilizados como Insumos**” foram motivadas pelo entendimento de que não houve atendimento ao conceito de insumo definido pela IN SRF nº 404/2004 (COFINS) e pela IN SRF nº 247/2002 (PIS/PASEP). Segundo tal entendimento, para que um bem seja considerado insumo na fabricação, além de não estar incluído no ativo imobilizado, exige-se que se enquadre em uma das seguintes hipóteses: ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Conforme indicado no despacho decisório datado de 06/03/2012, foi consignado que “todo bem ou serviço utilizado pela empresa antes do tratamento físico-químico da madeira em si (fase industrial) não pode ser classificado como insumo para fins de creditamento do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos”.

As planilhas denominadas “Glosas de Bens 3T 2008 e 4T 2008”, constantes em arquivos não pagináveis (págs. 1701 e 1702), apresentam o detalhamento das glosas de bens realizadas, relativas aos seguintes itens: Agente de Limpeza, Cal Virgem, Pneu carrinho, Cantoneira, Cartão Impressão Jato Duplo, Chuveiro de Emergência, Detector de Chamas, Energia Elétrica – Consumo, Energia Elétrica – Demanda, Garrafão Térmico, Pneu carrinho, Tela Secadora, Cantoneira, Graxa, Graxeira, Luminária Ind Incand/Sódio, Madeira de Eucalipto, Madeira, Material Genérico Escritório, Material Genérico Laboratório Químico, Material Teste Insumo, Óleo 600W, Reator Lâmpada, Anel vedação, Transporte In terno Papel, Acoplamento, Tampa AL80, Plugue de proteção, Support Roller, Clamping, Adjusting, Rotamero, Bucha de eixo, Câmera, Calça jeans, Cartão CPU, Haste Limpeza, Vedante junta, Gravador Digital, Material Genérico Impressos Gráficos, Madeira em tora, Bomba Para fuso, Elemento filtrante, Chave fluxo, Material Genérico Instrumentação/Eletrônica, Lubrificante, Micro Ventilador, Cam lever, No Break, Kit Sensor, Arruela, Capa de Chuva, Abraçadeira, Support roller, Sensor de fumaça, Selo, Detector de fumaça, Arruela, Cartucho de Tinta Colorido/Preto, Etiquetas, Lâmpada Fluorescente/ Vapor de Sódio, Cartucho Toner, Material Genérico P/Projeto Industrial, Entry Cover, Guide Inner, Eletrodo para Ignitor, Eixo Saída, Fecho Magnético, Cutter, Entry Cover, Stop Block e Optical Sensor.

Dos itens acima expostos, verifica-se a manutenção das glosas referentes aos seguintes itens, por não estarem diretamente vinculados ao processo produtivo:

- Reator Lâmpada;
- Pneu carrinho;
- Cartucho Toner;
- Garrafão Térmico;
- Cartão Impressão Jato Duplo;
- Gravador Digital
- Micro Ventilador
- Capa de Chuva
- Lâmpada Fluorescente/ Vapor de Sódio/Incandescente;
- Luminária Ind Incand/Sódio
- Material Genérico Impressos Gráficos
- Câmera de segurança móvel
- Cartão CPU
- Material Genérico Escritório
- Calça jeans
- Cartucho de Tinta Colorido/Preto; e

- Etiquetas.

Manteve-se, ainda, a glosa dos créditos referente a Energia Elétrica – Demanda.

Após concordar expressamente com os itens cujas glosas foram revertidas, requerendo o acolhimento das conclusões da fiscalização quanto a tais pontos, a recorrente passa a apresentar suas razões de inconformidade em relação às glosas mantidas:

Por outro lado, em relação a parte das glosas mantidas, cabem as seguintes considerações.

Diversos dos itens sobre os quais a fiscalização concluiu pela suposta possibilidade de manutenção das glosas são bens utilizados como insumo já reconhecidos pelo AFRFB responsável pelo procedimento originário.

Consoante já exposto, as planilhas relacionadas aos bens utilizados como insumos admitidos foram acostadas pela fiscalização nos respectivos processos. No que diz respeito ao 4º trimestre, faz-se referência às fls. 234/398 do processo n. 12585.000226/2010-46 e fls. 317/481 do processo 12585.000222/2010-68. Em relação ao 3º trimestre, faz-se referência às fls. 252/503 do processo administrativo n. 12585.000225/2010-00.

Nesse sentido, veja-se a descrição de alguns dos itens constantes das planilhas “Glosa de Bens 3T 2008” e “Glosa de Bens 4T 2008”, anexas ao relatório de diligência, para os quais a fiscalização opinou pela manutenção das glosas:

- Reator Lamp Fluor 220V 2X 110W
- Reator Lamp V Sodio 220 V 400W
- Reator Lamp Fluor 220V 2X 40W
- Lampada 24/28 3,0W Baioneta BA9S SADOKIN
- Lampada Fluorescente Luz Dia 40W x 110V
- Lampada V Sodio Ovoide Leitosa 70 W
- Luminaria Ind Incand/Sodio PEND
- Pneu carrinho 350x80mm aro 8
- Camera Movel Dome Zoom 18x SD418-PG-0
- Cartao CPU ENR6908 IMAJE
- Etiqueta semi impr. primapress 254 X22MM

*No entanto, da 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**. Veja-se, exemplificativamente, as descrições constantes dos autos1:*

- Reator 2 X 40 W 220V DPR40A26P Phillips (fl. 313)
- Ignitor p/lamp. Vap. Sodio. IGN50 Phillips (fl. 291)

- *Lampada Fluoresc Tubular Luz Dia 32W (fl. 293)*
- *Lampada Fluorescente Tripla 15W 220V (fl. 293)*
- *Lampada Mista 250W x 220V Phillips (fl. 293)*
- *Lampada V Sodio Ovoide Leitosa 70 W (fl. 293)*
- *Globo Luminaria Vidro Y-15/2 (fl. 290)*
- *Elemento Elast Acopl Pneu ES50-M (fl. 283)*
- *Camera 1/3" LTC0455/21 PHILIPS (fl. 265)*
- *CPU 315-2 DP 6ES7315-2AG10-0AB0 SIEMENS (fl. 361)*
- *Carcaça da Roda 3-641-1408 SUNDS (fl. 2482)*
- *Etiqueta semi impr. primapress 254 X22MM (fl. 2693)*

Diversos outros itens são passíveis de referência servindo os acima indicados apenas como fins exemplificativos.

Veja-se, portanto, que mesmo sob a égide do conceito de insumos restritivo definido pelas IN SRF 404/04 e pela IN SRF 247/02, o AFRFB responsável pelo procedimento originário já havia reconhecido a qualidade de insumo dos bens acima identificados.

*É certo que as resoluções determinaram que a fiscalização reavaliasse as glosas à luz do entendimento do STJ e PN COSIT/RFB n. 5/18. Contudo, em relação aos bens utilizados como insumos que foram **admitidos** no procedimento originário, não é devida qualquer reforma do entendimento ali esposado devendo ser reconhecidos os créditos identificados no relatório de diligência.*

A uma, pois, a fiscalização estaria a imputar glosa complementar à requerente, neste momento processual, o que escapa de sua competência, implicando, inclusive, em inovação processual, supressão de instância. E, a duas, pois ainda que passível de revisão, o que não se admite, fato é que, se determinado bem foi considerado como insumo no restritivo conceito delimitado pela IN SRF 404/04 e IN SRF 247/02, evidente que se enquadra no conceito de insumos mais abrangente definido pelo STJ.

Afinal, se no procedimento originário compreendeu-se que tais bens sofreram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, notória sua essencialidade e/ou relevância para a atividade da requerente.

Não suficiente, há de se destacar a necessidade de coerência do trabalho fiscal em relação, tanto ao procedimento originário, quanto às adequações devidas em função do conceito de insumos definido pelo STJ, PN COSIT/RFB n. 5/18 e normas correlatas.

*Isso porque, **exemplificativamente**, o AFRFB responsável pelo procedimento originário reconheceu que o “**carcaça de roda**” é um bem utilizado como insumo*

pela requerente. Ainda que nas respectivas planilhas de bens utilizados como insumo admitidos pela fiscalização não conste a descrição “pneu carrinho 350x80mm aro 8” é evidente que, se a carcaça da roda foi considerada como insumo (sob o entendimento restritivo vigente anteriormente), o pneu também deve ser reconhecido como tal.

No mesmo sentido a questão relacionada aos reatores e luminárias. Tendo sido reconhecido o direito ao crédito sobre diversas espécies de lâmpadas e, inclusive, globos de vidro para luminária, é claro que os reatores e luminárias devem ser considerados como insumos.

Trata-se de uma questão de coerência de relação entre continente e conteúdo. Afinal, a carcaça da roda só é considerada como insumo na medida em que, em algum momento, foi utilizada para acoplamento de pneu para utilização nas atividades da requerente. Da mesma forma, o globo de vidro de luminária é considerado como insumo na medida em que se destina à luminária, na qual é inserida lâmpada, a qual depende de reator e disjuntor para funcionamento, de forma a ser utilizada nas atividades da requerente.

Ressalte-se, outrossim, que os bens em questão são utilizados na iluminação do parque fabril da ora requerente, o que é imprescindível para o funcionamento do seu processo produtivo.

Não bastasse, a manutenção das glosas remanescentes contraria o entendimento esposado no âmbito do CARF. Vejamos:

- *Acórdão n. 9303-009.983, de 22.1.2020, o qual reconheceu a qualidade de insumo de etiquetas:*

“COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte [...]. São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte, nos presentes autos, material de segurança, e material de embalagens que não se incorporam ao produto e etiquetas.”

- *Acórdão n. 9303-010.149, de 12.2.2020, o qual reconheceu a qualidade de insumo de tintas:*

“Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as aquisições de Vapor; Nitrogênio/Nitrogênio Líquido; Nitrogênio Gasoso; Água Clarificada e do material de embalagem especificado como big bag, mag bag, filme tubular, caixa de papelão, capa, liner, tambor, tintas, etiquetas, container, folha de papelão e pallet.”

Por essa razão, de rigor (i) a reversão das glosas decorrentes dos créditos admitidos pelo relatório de diligência; (ii) a reversão das glosas decorrentes dos

créditos admitidos pelo AFRFB no procedimento originário, mas indicadas como devidas pela fiscalização no relatório de diligência; e (iii) a reversão das glosas remanescentes em função do entendimento esposado pelo STJ, ratificado pelo PN COSIT/RFB n. 5/18 e jurisprudência do CARF.

Em resumo, a recorrente sustenta que determinados bens glosados no relatório de diligência, especialmente pneus, reatores e luminárias, não poderiam ter sido excluídos do creditamento, uma vez que itens de descrição idêntica ou semelhante teriam sido reconhecidos como insumos no procedimento fiscal originário. Argumenta que a revisão desse entendimento no âmbito da diligência configuraria glosa complementar indevida, implicando inovação processual e supressão de instância. Acrescenta, ainda, que, se tais bens foram admitidos como insumos à luz do conceito restritivo previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, com maior razão deveriam ser considerados insumos segundo o conceito mais amplo posteriormente definido pelo Superior Tribunal de Justiça.

Nesse ponto, mostra-se difícil a compreensão e a comparação pretendida pela recorrente. Observa-se que ela incorre na mesma falha que imputa à fiscalização, ao deixar de identificar de forma precisa quais seriam os “diversos itens” que teriam sido anteriormente admitidos. Ao afirmar que “**diversos dos itens** sobre os quais a fiscalização concluiu pela possibilidade de manutenção das glosas são bens utilizados como insumo já reconhecidos pelo AFRFB responsável pelo procedimento originário”, a recorrente não explicita quais seriam esses itens, tampouco demonstra, de forma objetiva, a equivalência entre os bens inicialmente admitidos e aqueles cuja glosa foi mantida no relatório de diligência, bem como a sua efetiva vinculação ao processo produtivo, o que dificulta a verificação da alegada inconsistência.

A recorrente prossegue em suas alegações nos seguintes termos:

No entanto, da 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.

*Veja-se, **exemplificativamente**, as descrições constantes dos autos1:*

- Reator 2 X 40 W 220V DPR40A26P Phillips (fl. 313)
- Ignitor p/lamp. Vap. Sodio. IGN50 Phillips (fl. 291)
- Lampada Fluoresc Tubular Luz Dia 32W (fl. 293)
- Lampada Fluorescente Tripla 15W 220V (fl. 293)
- Lampada Mista 250W x 220V Phillips (fl. 293)
- Lampada V Sodio Ovoide Leitosa 70 W (fl. 293)
- Globo Luminaria Vidro Y-15/2 (fl. 290)
- Elemento Elast Acopl Pneu ES50-M (fl. 283)
- Camera 1/3" LTC0455/21 PHILIPS (fl. 265)

- CPU 315-2 DP 6ES7315-2AG10-OAB0 SIEMENS (fl. 361)
- Carcaça da Roda 3-641-1408 SUNDS (fl. 2482)
- Etiqueta semi impr. primapress 254 X22MM (fl. 2693)

Diversos outros itens são passíveis de referência servindo os acima indicados apenas como fins exemplificativos. (grifei)

Cumpre lembrar que, no processo administrativo fiscal, incumbe ao contribuinte comprovar os fatos constitutivos de seu direito, nos termos do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972. Assim, a simples alegação de que haveria itens de descrição semelhante anteriormente admitidos não se mostra suficiente para infirmar as conclusões da fiscalização, sobretudo quando não acompanhada da demonstração concreta da identidade dos bens e de sua efetiva vinculação ao processo produtivo.

Cabe ressaltar ainda que, embora os itens exemplificativos trazidos pela Recorrente como admitidos, na opinião desta julgadora, não se enquadrem no conceito de insumo apto a gerar créditos das contribuições - encontram-se fora do escopo do presente julgamento, por não terem sido objeto de impugnação pela recorrente. Assim e, em observância ao princípio da vedação à *reformatio in pejus*, mantém-se o reconhecimento dos créditos conforme admitido no procedimento originário.

A meu ver, no que se refere aos itens cujas glosas foram mantidas, a Recorrente não logrou comprovar a vinculação dos dispêndios ao processo produtivo, por se tratarem de materiais passíveis de utilização em outras áreas da empresa, como as administrativas, alheias à atividade produtiva. Assim, mostra-se correta a manutenção das glosas.

No que se refere à energia elétrica – demanda, a legislação que rege a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS prevê, de forma expressa, a possibilidade de desconto de créditos apenas em relação à energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme dispõem o art. 3º, IX, da Lei nº 10.637/2002 e o art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003.

Nesse contexto, cumpre distinguir a energia elétrica consumida da denominada demanda contratada. Esta última corresponde à potência que a concessionária se compromete a disponibilizar continuamente ao consumidor, conforme valor estabelecido em contrato, independentemente de sua efetiva utilização. Trata-se, portanto, de montante pago pela garantia de disponibilidade da rede e da capacidade de fornecimento de energia, e não pelo consumo efetivo de energia elétrica.

Assim, os valores pagos a título de demanda contratada não correspondem à energia efetivamente consumida no estabelecimento, mas sim à disponibilização da infraestrutura necessária ao fornecimento, circunstância que afasta sua inclusão entre as hipóteses legais de creditamento.

A jurisprudência deste Conselho tem se manifestado nesse mesmo sentido, reconhecendo que o creditamento somente é admitido em relação à energia efetivamente consumida, não sendo possível ampliar o rol taxativo de dispêndios previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Nesse sentido, destaca-se o entendimento exposto na Súmula CARF nº 224, de observância obrigatória, que assim dispõe:

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.

Dessa forma, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização, ante a ausência de comprovação de vinculação ao processo produtivo, nos termos consignados no relatório de diligência, bem como a glosa relativa à energia elétrica contratada, por ausência de previsão legal.

Mantém-se a glosa relativa às aquisições de “madeiras em tora”, uma vez que o contribuinte não apresentou a documentação solicitada, limitando-se a informar não tê-la localizado.

Assim, permanece a glosa no montante de R\$ 358.732,12, diante da ausência de comprovação.

b. Glosa de serviços utilizados como insumos

De acordo com o relatório de diligência, foram glosados, no procedimento originário, créditos relativos a diversos serviços. Da análise das planilhas constantes dos autos, verificou-se a glosa das seguintes despesas, que podem ser agrupadas por natureza:

(i) Serviços logísticos e de transporte: frete interno, fretes, transporte de madeira (inclusive ferroviário), transporte de insumos, transporte marítimo, carregamento de celulose, carregamento de celulose em caminhões para transporte da fábrica até o porto e carregamento de celulose em navios para exportação;

(ii) Serviços florestais e silviculturais: silvicultura, monitoramento florestal, colheita mecanizada, colheita florestal manual, manutenção florestal, contratos de manutenção florestal, outros serviços florestais, inventário e topografia;

(iii) Serviços operacionais e de apoio à produção: manuseio de empilhadeira, lubrificação, manutenção e conservação, estradas, despesas de carregamento de celulose e tratamento de resíduos;

(iv) Serviços técnicos, especializados e administrativos: serviços de consultoria/técnicos, serviços de análises especializadas, serviços gráficos, serviços de informática e serviços de limpeza;

(v) Serviços de engenharia e infraestrutura: montagem nacional, engenharia nacional e obras civis, incluindo serviços de construção civil destinados à expansão industrial (edificações).

Dentre os serviços acima relacionados, o relatório de diligência concluiu pela manutenção das glosas apenas quanto aos serviços de:

- Vigilância;
- Serviços de pesquisa;
- Serviço de tradução;
- Hospedagem de empregados;
- Serviço de gerenciamento de arquivo;
- Carregamento de celulose nos caminhões para transporte da fábrica até o porto;
- Carregamento de celulose nos navios para exportação; e
- Construção civil para expansão industrial (Edificações).

- Serviços de vigilância, pesquisa, de tradução, de hospedagem de empregados e de gerenciamento de arquivo;

Foram mantidas as glosas referentes aos serviços de vigilância, pesquisa, de tradução, de hospedagem de empregados e de gerenciamento de arquivo.

A Recorrente sustenta que os serviços de vigilância são essenciais à sua atividade, pois garantem a proteção das florestas e da operação industrial contra riscos como incêndios, furtos e invasões, sendo indispensáveis à continuidade produtiva. Quanto aos serviços de pesquisa, argumenta que são fundamentais para o desenvolvimento e aprimoramento da produção, especialmente no cultivo e manejo do eucalipto, configurando “insumo do insumo”, o que, à luz do PN COSIT nº 5/2018, autorizaria o creditamento das despesas.

Em meu entendimento, tais despesas integram o núcleo da atividade produtiva e atendem aos critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sendo, portanto, passíveis de creditamento no

regime não cumulativo, desde que devidamente comprovada, por documentação idônea, a forma de sua efetiva utilização no processo produtivo, especialmente no caso dos serviços de vigilância, com a necessária vinculação aos centros de custo e às respectivas etapas operacionais.

Diante disso, voto por afastar as glosas relativas aos serviços de vigilância e pesquisa quando aplicados ao processo produtivo.

As demais glosas, relativas a serviços de tradução, hospedagem de empregados e gerenciamento de arquivos, referem-se a despesas de natureza administrativa, sem previsão legal para creditamento, razão pela qual devem ser mantidas as glosas efetuadas.

- Serviços de carregamento de celulose da fábrica até o porto e navios

A recorrente sustenta que a glosa dos serviços de carregamento de celulose foi indevida, pois tais despesas não ocorreriam após o término do processo produtivo, mas estariam diretamente vinculadas à etapa final da atividade empresarial, consistente na movimentação da celulose para viabilizar seu transporte e posterior entrega ao cliente.

Argumenta que, em razão das características do produto e do volume movimentado, tais serviços precisam ser terceirizados, sendo indispensáveis à operação logística da empresa.

Invoca, ainda, laudo técnico da ESALQ/USP e precedentes do CARF que reconheceriam o direito ao creditamento de despesas com serviços de carga e descarga por serem conexos aos gastos com frete ou ao processo de comercialização, defendendo, assim, a reversão das glosas.

É evidente que as atividades logísticas — como transporte, estocagem e distribuição — são indispensáveis em qualquer organização empresarial. Sua ausência compromete o fluxo operacional, podendo acarretar rupturas no abastecimento, acúmulo de estoques, atrasos na entrega de produtos e, por conseguinte, prejuízos econômicos, contratuais e estruturais para a empresa. Trata-se de funções essenciais à viabilidade do negócio enquanto sistema, razão pela qual sua boa gestão é reconhecidamente estratégica do ponto de vista empresarial.

Contudo, essa importância para a atividade empresarial como um todo não implica, por si só, que tais operações integrem o processo produtivo *stricto sensu*, entendido como o conjunto de atos destinados à transformação de insumos em produto final ou à prestação direta de serviços. O ordenamento jurídico não atribui direito ao crédito com base na utilidade gerencial ou na relevância administrativa da despesa, mas sim na sua vinculação direta e funcional ao processo de produção ou de prestação de serviços.

No presente caso, observa-se que a Recorrente tenta ampliar o conceito de insumo para abarcar despesas logísticas — como transporte, estocagem e carregamento portuário — que, embora relevantes sob o ponto de vista empresarial, não se inserem no núcleo da atividade transformadora que caracteriza o processo produtivo.

O que pretende a recorrente encontra vedação expressa na jurisprudência deste Conselho, consubstanciada na Súmula CARF nº 217, segundo a qual:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Para fins de registro, cabe observar, ainda, o entendimento recentemente consolidado no âmbito deste Conselho por meio da Súmula CARF nº 232, que expressamente afasta o creditamento das despesas portuárias no regime não cumulativo das contribuições.

A referida súmula estabelece que:

SÚMULA CARF Nº 232

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Trata-se de orientação jurisprudencial que reforça a compreensão de que tais dispêndios, embora possam ser necessários à logística de exportação, não se inserem no processo produtivo propriamente dito, razão pela qual não atendem aos critérios de essencialidade ou relevância exigidos para a caracterização de insumo no regime não cumulativo das referidas contribuições.

Diante do exposto, acolhe-se a manutenção da glosa nos termos do despacho de diligência.

- Serviços de construção civil destinada à expansão industrial

No que se refere aos serviços de construção civil, a fiscalização sustenta que os créditos decorrentes de custos relacionados a edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa devem ser apropriados exclusivamente por meio dos encargos de depreciação ou amortização incorridos no período.

Segundo a autoridade fiscal, o creditamento relativo ao ativo imobilizado, no âmbito da sistemática da não cumulatividade, encontra-se disciplinado no art. 3º, inciso VII, e § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003 — dispositivo igualmente aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep — que assim dispõe:

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

[...]

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

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;*

Por sua vez, a recorrente sustenta que tais dispêndios se referem a manutenções periódicas realizadas na unidade fabril, motivo pelo qual não deveriam ser ativados contabilmente, uma vez que não implicariam aumento da vida útil dos bens por período superior a um ano. Para tanto, invoca o disposto no art. 301 do RIR/1999, vigente à época dos fatos:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

Aduz, ainda, que tais serviços seriam essenciais e relevantes ao processo produtivo, razão pela qual deveriam ser admitidos como insumos para fins de creditamento das contribuições. Em apoio à sua tese, menciona precedente deste Conselho que teria reconhecido o direito ao crédito em situação que entende semelhante, notadamente o **Acórdão nº 3201-005.060, de 27/02/2019**, no qual se consignou:

“Decisão.

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer os créditos sobre (da tabela ao final do voto condutor do acórdão): a) no item 1: serviços de almoxarifado e conserto de ferramentas elétricas; b) no item 2: bens de uso e consumo (apenas das fases produtiva e industrial – ferramentas); c) no item 3: peças de reposição de automóveis, lavagens de automóveis (apenas os veículos integrados no processo produtivo, excluídos os veículos da área administrativa), serviços de tratamento de resíduos e **serviços de construção civil (...).**”*

Cumpra observar que, se a recorrente houvesse transcrito integralmente o dispositivo a que faz referência, teria percebido que o resultado do julgamento nele consignado não diverge do entendimento da fiscalização, conforme se verifica a seguir:

Decisão: *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer os créditos sobre (da tabela ao final do voto condutor do acórdão): a) No item 1: serviços de almoxarifado e conserto de ferramentas elétricas; b) No item 2: bens de uso e consumo (apenas das fases produtiva e industrial - ferramentas); c) No item 3: peças de reposição de automóveis, lavagens de automóveis (apenas os veículos integrados no processo produtivo, excluídos os veículos da área administrativa), serviços de tratamento de resíduos, **serviços de construção civil (limitados aos encargos de depreciação)**, Manutenção de elevadores (limitados aos encargos de depreciação) e ar condicionados ou outros equipamentos (limitados aos encargos de depreciação). Vencidos, apenas quanto ao serviço de vigilância florestal, os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Tatiana Josefovicz Belisario e Laercio Cruz Uliana Junior, que concederam os créditos correspondentes; d) No item 4: serviços com descrição não identificável (deve-se considerar a natureza do serviço e não o CNAE do prestador, de modo que o serviço vinculado ao processo produtivo e industrial gera direito ao crédito, nos termos da análise efetuada no voto), montagem e desmontagem de andaimes e movimentação de cargas; e) No item 6: despesas utilizadas para transporte de mercadorias; f) No item 8: gastos com limpeza, equipamentos de segurança e equipamentos de proteção individual (EPIs); g) No item 9: os insumos vinculados à silvicultura; h) No item 10: os insumos para fabricação do dióxido de cloro; i) No item 11: os fretes (com exceção do transporte de pessoal); j) No item 14: locação e arrendamento de bens; k) No item 15: bens do ativo imobilizado (limitados aos encargos de depreciação); l) No item Outros: permitir o ressarcimento dos créditos de PIS/Cofins sobre a importação vinculados à receita de exportação. (grifei)*

Considerando que tais dispêndios dizem respeito a benfeitorias realizadas em imóveis utilizados nas atividades da empresa, devem ser registrados no ativo imobilizado. Nessa hipótese, o direito ao crédito das contribuições no regime não cumulativo não decorre do valor integral do gasto, mas sim dos encargos de depreciação apropriados ao longo do tempo.

Assim, intervenções realizadas em estruturas integrantes do parque produtivo, como reformas ou benfeitorias em instalações industriais, devem observar essa mesma sistemática. Quando tais dispêndios resultam em bens ou melhorias passíveis de ativação, o creditamento das contribuições ocorre de forma gradual, mediante a apropriação dos encargos de depreciação contabilizados em cada período de apuração.

Esse entendimento tem sido reiteradamente adotado por este Colegiado, conforme se observa, por exemplo, no Acórdão nº 3201-012.455, proferido pela 3ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, em sessão de 25 de julho de 2025, cuja ementa consignou:

CRÉDITO. IMOBILIZADO. BENFEITORIAS. Como regra, benfeitorias, reformas e materiais de construção realizadas em bens ativados, componentes do parque produtivo (edificações) ou máquinas, devem ser incorporados ao ativo em questão, só gerando créditos a partir dos encargos de depreciação. Também devem ser ativados bens e materiais de construção incorporados aos bens do ativo cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, assim como as despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração, para futuras depreciações ou amortizações.

Neste sentido, mantém-se a referida glosa.

3. Do pedido de perícia/diligência

Tanto a Delegacia de Julgamento (DRJ) quanto este Conselho, em momento anterior, entenderam necessária a complementação da instrução probatória, razão pela qual converteram seus primeiros julgamentos em diligência. Nessas oportunidades, a recorrente foi devidamente intimada a apresentar documentos e demais provas que entendesse pertinentes ao esclarecimento dos fatos controvertidos. Assim, verifica-se que foram oportunizados os meios necessários para o adequado esclarecimento das questões discutidas, restando atendida a finalidade dos pedidos de diligência formulados.

No que se refere ao pedido de realização de perícia, cumpre observar que a jurisprudência deste Conselho tem reiteradamente afirmado que a produção de prova pericial não constitui medida obrigatória quando o julgador já se encontra suficientemente convencido a partir das provas constantes dos autos. Trata-se, na verdade, de faculdade atribuída à autoridade julgadora, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nesse sentido, a realização de perícia mostra-se cabível quando necessária ao esclarecimento de aspectos técnicos complexos e quando demonstrada a insuficiência dos demais meios de prova disponíveis.

A esse respeito, destaca-se o entendimento consubstanciado no Acórdão nº 3201-009.573, de 13/12/2021, assim ementado:

“PRELIMINAR DE NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. INOCORRÊNCIA. A determinação de realização de perícia é uma faculdade atribuída ao julgador de primeira instância, que a deferirá quando entendê-la necessária, não se configurando nulidade o indeferimento de perícia considerada prescindível em face dos elementos comprobatórios já presentes nos autos.”

Dessa forma, embora a prova pericial possa revelar-se útil em determinadas situações, sua produção deve observar os princípios da razoabilidade e da economia processual.

No caso concreto, diante do conjunto de informações documentais já constantes dos autos e das diversas diligências efetuadas ao longo da instrução processual, entende-se que a ausência de perícia não compromete a busca da verdade material, tampouco prejudica o adequado julgamento da controvérsia.

4. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, por rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento, a fim de reverter as glosas afastadas no relatório de diligência, bem como aquelas relativas aos serviços de pesquisa e vigilância das florestas, comprovadamente referentes ao processo produtivo.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi