



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000223/2010-11
RESOLUÇÃO	3102-000.530 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARACRUZ CELULOSE SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3102-000.528, de 11 de dezembro de 2025, prolatada no julgamento do processo 12585.000207/2010-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que foi deferido em parte e as compensações homologadas até o montante do crédito reconhecido, no valor de R\$ 1.665.156,95. O pedido é referente ao suposto crédito PIS não cumulativo, vinculado à receita de exportação do 1º trimestre do ano de 2008.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

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.

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância e apresentou Recurso Voluntário alegando, em síntese, o seguinte:

- I. Nulidade do Despacho Decisório ante a ausência de especificação dos créditos glosados.
- II. Inaplicabilidade das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.
- III. Os serviços com o plantio e manejo da área florestal são insumos da produção da Recorrente.
- IV. As glosas das despesas de depreciação das florestas são indevidas, por serem estes bens classificados no ativo imobilizado.
- V. Os créditos de bens adquiridos de terceiros são parte integral de seu processo produtivo e não deveriam ter sido glosados.
- VI. As glosas de fretes na aquisição do ativo imobilizado, de produtos em elaboração e de matéria-prima devem ser revertidas pois tratam-se de bens utilizados na produção.
- VII. As glosas de despesas de fretes no transporte intercompany, devem ser revertidas pois fazem parte do processo produtivo da empresa.

VIII. Na hipótese de não se reconhecer os créditos com insumos, os créditos com despesas vinculadas às receitas de exportação precisam ser reconhecidos por força do art. 6º, da Lei nº 10.833/2003.

IX. Requer diligência ou perícia.

Este é o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Nulidade do Despacho Decisório

A Recorrente argumenta que a descrição das glosas no Despacho Decisório seria insuficiente para se permitir a fundamentação de sua defesa, tendo em vista o detalhamento das planilhas apresentadas pela Autoridade Tributária.

Já reproduzi trecho do Acórdão Recorrido no relatório deste voto, com o qual concordo, pois, fica claro que a motivação das glosas foi o fato de que aqueles serviços ou estavam relacionados à formação e manutenção de florestas, ou serviços que não foram considerados insumos.

A Recorrente faz a sua defesa no sentido de que a formação e manutenção de florestas faz parte de seu processo produtivo e que estes gastos deveriam ser considerados como insumos, de forma que entendo que ficou bem clara a motivação da Autoridade Tributária e a delimitação da lide.

Assim, entendo que não houve prejuízo à defesa e considero afastada a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

Mérito

No mérito, a lide gira toda em torno dos créditos do regime não cumulativo relacionados a gastos na formação e manejo da reserva florestal que serve de base para a produção de celulose da Recorrente.

A motivação da Autoridade Tributária foi exatamente de que os gastos com a formação de reserva florestal são gastos para a formação de um ativo imobilizado cujos créditos decorrentes somente poderiam ser aproveitados na forma de encargos de depreciação, e no caso de área florestal somente seria possível a apropriação de encargos de exaustão, os quais não estão expressamente previstos na legislação aplicável.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, assim prevê o uso de encargos de depreciação para amortizar a perda de valor econômico de bens do ativo pelo transcurso temporal.

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
(...)

A lei comete um erro técnico ao definir apenas os termos depreciação e amortização como a classe de amortização de bens do ativo imobilizado ou intangível no tempo. Os bens do ativo imobilizado podem perder valor econômico ao longo de seu uso ou propriedade, mas não há na norma contábil ou tributária um termo adequado para definir uma classe destes tipos de encargos. Gosto de me referir a eles como formas de amortização do ativo, apesar de uma das espécies envolvidas ter o mesmo nome.

Em todos os casos, este tipo de encargo visa reconhecer a aplicação do regime contábil da competência de forma a permitir o rateio dos gastos com a formação de ativos, através de um critério temporal de rateio proporcional, de forma a sempre confrontar despesas e gastos que contribuirão para mais de um exercício financeiro com as receitas relacionadas a cada exercício futuro.

São três espécies de amortização (amortização, depreciação ou exaustão). Cada uma adota uma base temporal para se estabelecer um índice de rateio. A amortização é aplicável quando um ativo possui um prazo temporal definido para garantir seu uso ou propriedade, normalmente relaciona a termos contratuais, direitos ou propriedade intelectual, inclusive marcas e patentes (ativo intangível), e usa como critério de rateio a parcela consumida do prazo de uso, posse ou propriedade do ativo.

Já a depreciação aplica-se aos bens cuja existência econômica está sujeita a um prazo definido determinado pela sua vida útil, quando esta for limitada pelo desgaste do uso ou obsolescência (bens materiais/máquinas/equipamentos), e usa como base do rateio a parcela do tempo da vida útil consumida.

Por fim, a exaustão refere-se a reservas naturais cuja perda de valor econômico está relacionada a perda do volume potencial total de produção, decorrente da própria produção contínua em ativos cujo volume de bens a serem produzidos é fixo e limitado, como jazidas minerais e florestas. Neste caso, o consumo do volume a produzir é o critério adotado, mesmo quando o direito a produzir é definido contratualmente, e quando o valor e tempo da produção é mais relevante que o tempo de contrato que define o direito de produção.

Assim, entendo que se um bem do ativo imobilizado gera direito ao crédito no regime não cumulativo do PIS/COFINS (*outros bens incorporados ao ativo imobilizado*), art. 3º, inciso VI, ou bens que geram direito à amortização como bens do ativo intangível, art. 3º, inciso XI, não é a forma como os encargos são reconhecidos que limitaria o uso da exaustão, que afinal trata-se da mesma classe de gastos e despesas da depreciação e da amortização.

Há inconsistências cruciais no raciocínio da Autoridade Tributária, pois, se bens do ativo imobilizado dão direito ao crédito no regime não cumulativo, e não cabe a criação de um regime misto, cumulativo/não cumulativo, para as empresas que exploram recursos naturais, então os créditos decorrentes da formação do ativo imobilizado (reservas naturais) seriam na prática negados a todo o setor econômico, pois apenas a sua forma de apuração (inciso III, § 1º, art. 3º) seria incompatível com a Lei, mas não o seu direito ao crédito (inciso VI, do art. 3º).

Ao citar expressamente a amortização e depreciação para definir como os créditos decorrentes da formação de ativo imobilizado e do ativo intangível seriam apropriados no período de apuração considerado, e omitir-se sobre a possibilidade de exaustão, e como é certo que estas reservas de recursos naturais compõem o ativo imobilizado então estes parágrafos determinariam uma restrição tácita à utilização dos gastos na formação destes ativos imobilizados específicos, criando um regime misto apenas para este setor econômico, no qual todo um setor econômico estaria impedido de auferir créditos no regime não cumulativo, já que toda a sua aquisição de bens para a venda, ou para a fabricação de papel vem da formação de florestas.

Digo isto pois a reserva florestal é classificável como outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquirido para a produção de bens destinados à venda, nos termos do inciso VI, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e dá direito ao crédito pelo seu custo de aquisição.

De forma que entendo que a omissão da Lei deve ser corrigida pela adoção dos mesmos critérios para as três modalidades de reconhecimento das contribuições de ativos que geram efeitos para mais de um exercício financeiro pelo transcurso do tempo ou por seu consumo.

Assim, entendo que os encargos de exaustão enquadram-se perfeitamente à hipótese legal do inciso VI, e do § 1º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e é possível considerar os créditos decorrentes da exaustão de recurso naturais.

Temos então que nas listas de serviços glosados pode-se reconhecer claramente que há gastos referentes à formação da floresta e, portanto, submetidos à possibilidade de gerarem créditos no regime não cumulativo tendo como base de cálculo os encargos de exaustão, e gastos e despesas referentes à produção da madeira que servirá de insumo para a produção de papel, e que classificam-se como insumo à produção.

Assim, alguns serviços listados nos arquivos que definiram as glosas, referem-se ao processo de colheita da madeira que servirá de insumo à produção de celulose, o que claramente encaixa-se no conceito de insumo do insumo como reconhecido no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

3. INSUMO DO INSUMO

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

São eles, conforme os documentos acostados aos autos nas e.fls 225 a 318:

- I. COLHEITA MECANIZADA
- II. COLHEITA FLORESTAL MANUAL
- III. TRANSPORTE DE MADEIRA
- IV. TRANSPORTE DE MADEIRA - Ferroviário
- V. Serviços de movimentação de cavacos

Apesar de todos estes serviços estarem relacionados à obtenção de madeira em área florestal própria, não se pode dizer que contribuem para a formação ou manejo de florestas (ativo imobilizado), mas já são parte dos custos de produção

da celulose, na modalidade insumo do insumo, de forma que entendo que as glosas referentes a estes itens devem ser afastadas.

Também há referência a fretes no transporte de papel e celulose, a julgar pela atividade da Recorrente seriam fretes de produtos acabados, Súmula CARF nº 217, de forma que nestes casos as glosas devem ser mantidas.

Com relação ao pedido de reconhecimento dos créditos decorrentes da aplicação do art. 6º, da Lei nº 10.833/2003, trata-se de matéria completamente estranha aos fatos que estão sendo apreciados neste processo, pois o que se discute é algo muito anterior à possibilidade prevista em Lei de se aproveitar créditos relacionados a receitas de exportação, mas sim se há ou não algum crédito que possa ser considerado, de forma que considero incabível o pedido.

Diante de tudo acima exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para converter o presente processo em diligência, de forma que a Autoridade Tributária possa reavaliar as glosas de créditos de PIS/COFINS relacionados aos insumos do processo produtivo da Recorrente, e dos encargos de exaustão referentes ao ativo de florestas para a produção de madeira necessária à produção de celulose.

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade dos atos administrativos e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, § 3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para esclarecimento da controvérsia atinente aos *créditos* da Contribuição ao PIS e da COFINS. Assim, deve a autoridade fiscal de origem:

1. Intimar a Recorrente a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços necessários, seguindo os critérios de essencialidade ou relevância, no que diz respeito às atividades relacionadas ao corte, colheita e logística da extração de madeira destinada à produção de celulose, nos termos deste voto;
2. Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive sobre o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);
3. Reavaliar as glosas dos créditos do regime não cumulativo das contribuições do PIS/COFINS e recalculer os créditos reconhecidos à Recorrente, no que diz respeito aos serviços abordados nos itens anteriores.
4. Verificar junto à contabilidade da Recorrente o valor dos ativos referentes à formação de reservas florestais, que estejam contabilizadas como ativo imobilizado da Recorrente, e apurar o valor por período de apuração dos encargos de exaustão, intimando a Recorrente no que for necessário.

Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência nos termos do voto.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator