



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



**Processo nº** 12585.000275/2010-89  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.732 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de março de 2024  
**Recorrente** FIBRIA CELULOSE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PEDIDO DE NOVA DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Não se justifica a realização de perícia/diligência quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO CÔMPUTO DE VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

As vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação devem ser consideradas como receitas de exportação, devendo ser computadas para fins de apuração do índice de rateio proporcional.

CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AQUISIÇÃO. MOMENTO.

A aquisição, a que se referem os incisos I e II do §1º dos artigos 3º das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição dos bens móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade de prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, trata-se de direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte. No presente caso, a contribuinte demonstrou a essencialidade e pertinência dos insumos utilizados em seu processo produtivo, quais sejam: a) equipamentos de proteção individual; b) materiais utilizados para análises químicas em laboratório; c) rádios para comunicação, inclusive pilhas e baterias; d) partes e peças para reposição e serviços de manutenção; e) combustíveis e lubrificantes utilizados tanto na etapa florestal quanto industrial;

CRÉDITOS. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO. CUSTOS DE FORMAÇÃO DE FLORESTAS. ATIVO PERMANENTE. INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, os custos de formação de florestas que se amoldarem ao conceito de insumos conforme decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, podem gerar créditos da não-cumulatividade, ainda que classificáveis no ativo permanente e sujeitos à exaustão, entre eles: corrente de corte (motoserra), picadores (desgastador de madeira), sabres (manejo florestal), insumos utilizados no corte de cavacos, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de inventário florestal, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem, sensoramento remoto e peças e reparos em maquinários relacionados com a área de silvicultura (marcas de tratores e outros veículos como a Komatsu, Volvo e John Deere).

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Gera direito ao desconto de créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para o transporte de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

FRETE. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito ao desconto de créditos das contribuições para o PIS e da COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo do contribuinte. Ademais, o direito ao desconto do crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 que permite o desconto de créditos calculados em relação ao frete na operação de venda.

MATERIAIS DE EMBALAGEM. ARMAZENAMENTO E TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagem, entre eles, correias, estrados de madeira, pallets (paletes), caixas de papelão e arames, utilizados para o fim de deixar o produto em condições de ser transportado, estocado e ter sua integridade garantida desde a etapa final do processo de industrialização até a sua entrega definitiva ao adquirente, geram direito a apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS relativos às suas aquisições.

#### DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

A locação de veículos utilizados nas atividades da empresa gera direito a apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS relativos ao aluguel pago à pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03.

#### CREDITAMENTO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE TERCEIROS. COMPROVAÇÃO. CRÉDITO RECONHECIDO.

Restando devidamente comprovado se tratar de serviços prestados e bens adquiridos de empresas terceirizadas, deve ser reconhecido o direito a apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS relativos às suas aquisições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de diligência. No mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da forma a seguir apresentada. Por unanimidade de votos, 1) acatar a reversão da glosa proposta pela autoridade diligente em relação aos créditos apropriados fora do período de competência da respectiva nota fiscal, assim como, replicar tal entendimento em relação aos créditos apropriados pela sistemática regular; 2) em incluir a receita das vendas a empresas comerciais exportadoras no cômputo do rateio proporcional; 3) considerar adequado o momento adotado pela recorrente para apuração dos créditos relativos aos insumos e aos bens para revenda, votaram pelas conclusões os Conselheiros Renan Gomes Rego, Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva; 4) em reverter as glosas referentes as rubricas: a) crédito extemporâneo dos insumos; b) equipamentos de proteção individual; c) materiais de laboratório; d) rádios comunicadores; e) Peças e partes de peças de máquinas indicadas no tópico “Bens, partes e peças para manutenção e reposição”; f) “Formação de Floresta. Ativo Imobilizado. Exaustão”, excetuando-se pelos serviços de manutenção/construção de estrada e pontes; g) fretes utilizados na aquisição de matéria-prima; h) combustíveis, GLP e óleo diesel; i) correias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, pallet (paletes), caixa de papelão e arames; j) locação de veículos; k) insumos adquiridos de terceiros indicados no voto. Pelo voto de qualidade, manter as glosas de: a) serviços de manutenção/construção de estrada e pontes inseridos no tópico “Formação de Floresta. Ativo Imobilizado. Exaustão”; b) fretes utilizados na aquisição do ativo imobilizado (máquinas), vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (relator) e Sabrina Coutinho Barbosa. Por maioria de votos: a) reverter as glosas de fretes de produtos acabados, vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva; b) manter a glosa de materiais de construção civil, vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Renan Gomes Rego.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na Resolução proferida por esta 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, deste e. CARF:

*Versam os autos sobre análise e acompanhamento de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS não-cumulativa, vinculados a receitas de exportação relativas ao 3º trimestre de 2009 e de Declarações de Compensação (DCOMP) onde se pretendem compensar vários débitos com o crédito oriundo do ressarcimento.*

*Após realizar as devidas análises e verificações, a DERAT/SP exarou Despacho Decisório, indeferindo o pedido de ressarcimento e não homologando as compensações declaradas, vinculadas ao pretensão crédito.*

*Desafiando o referido Despacho Decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, juntado documentos, e argumentando que:*

**1) índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação e do mercado interno:** A fiscalização alterou o índice de rateio proporcional dos créditos da Cofins calculados sobre custos e despesas comuns à receita do mercado, interno e de exportação. Seu entendimento era de que o momento do embarque da mercadoria é o parâmetro a ser considerado para a apuração dos valores exportados a cada mês, conforme o art.1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 5 de novembro de 2002. Considerou como receita de exportação os valores constantes no SISCOMEX conforme a data de embarque das mercadorias, extraído os dados do sistema DW-Aduaneiro. Contudo, resta totalmente equivocado o entendimento fiscal, quer em razão de que o ADI SRF nº 22/2002 não é aplicável na apuração de créditos de COFINS não-cumulativa, quer por este entendimento não possuir base legal, bem como violar as normas de apuração da contribuição. Ademais, a interpretação fiscal colidiria com o §3º do art.6º, c/c §8º do art.3º da Lei nº 10.833 de 2003, que dispõe que o rateio será proporcional ao auferimento de receitas, sem impor que tenha havido o embarque da mercadoria ao exterior para que as receitas auferidas fossem consideradas exportação.

**2) Momento de apuração de créditos decorrentes de bens e serviços utilizados como insumos:** no DD foram glosados créditos de COFINS ao fundamento de que a empresa teria reconhecido o crédito fora do período de sua apuração. A Fiscalização

sustenta que a data da emissão da Nota Fiscal é o parâmetro correto para a apuração mensal dos créditos (...) referentes a bens e serviços utilizados como insumo. No entanto, no momento da emissão de uma NF não há como sustentar que o bem foi adquirido pela empresa, pois esta aquisição somente se dará no momento da efetiva entrega material do bem, quando ocorre a tradição da coisa, sendo manifestamente ilegítimo considerar este momento como sendo a data em que se adquire o bem, notadamente para fins tributários. O procedimento da empresa está correto ao reconhecer o crédito da COFINS no regime da não-cumulatividade no momento da entrada em seu estabelecimento do insumo adquirido, quando efetivamente recebe a NF emitida pelo vendedor. É nesse momento que há a efetiva tradição da coisa, podendo ser considerado o bem adquirido. No que tange aos serviços, somente após a efetiva conclusão dos serviços é que o prestador passa a ter o direito à retribuição que é imanente a este tipo de contrato. Apenas com a prestação encerrada é que se pode considerar como adquiridos os serviços. No caso concreto, a empresa reconheceu o crédito de eventuais serviços no momento em que recebeu do prestador a NF demonstrando a conclusão do trabalho. É neste momento que o serviço é adquirido pelo contratante e surge para o prestador o direito de receber a retribuição. Antes do trabalho finalizado somente existe uma expectativa de direito sobre a prestação de serviços, até porque em caso de inadimplência o contratante não poderá exigir do contratado a obrigação de fazer, mas tão somente uma indenização. Desta forma, o procedimento da empresa atendeu de forma precisa a legislação em comento, razão pela qual deve ser acolhida sua manifestação de inconformidade.

**3) Aproveitamento do crédito em meses subsequentes Desnecessidade de retificação de DACON e DCTF:** o Fisco nega a possibilidade de aproveitamento do crédito em período subsequente, denominando aproveitamento de créditos extemporâneos. Depois diz ser possível esse aproveitamento, condicionando-o, entretanto, à retificação de DACON/DCTF pela empresa. Neste particular o equívoco da autuação é manifesto. As leis da não-cumulatividade em momento algum fixaram período para o contribuinte exercer o direito potestativo de descontar o crédito. Não há obrigação de realização do desconto/aproveitamento no mesmo mês de referência de determinação do crédito. A referência a determinado mês (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) delimita apenas o valor do crédito apurado naquele mês, mas não limita o aproveitamento do crédito mediante o desconto com o débito àquele mês. A norma legal é expressa ao dizer que o aproveitamento do crédito pode se dar em determinado mês, sendo este o mês de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumo - quando efetivamente surge o direito ao crédito - ou, se não utilizado naquele mês, poderá sê-lo nos meses subsequentes. Não há nenhuma regra determinando a escrituração e, conseqüentemente, o aproveitamento do crédito em determinado mês. Simplesmente não existe norma jurídica neste sentido. Na não-cumulatividade não se pode dizer que há aproveitamento extemporâneo de créditos, visto que inexistente um período definido para o aproveitamento, podendo este se dar no mês em que surgiu o direito ao crédito, no mês de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumo, ou em meses subsequentes, dependendo dos contribuintes. Além disso, o DACON, por ser de natureza declaratória e não constitutiva, não pode restringir o direito da empresa ao crédito, razão pela qual deve ser acolhida a manifestação da empresa.

**4) Glosa de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos:**

- a) inaplicabilidade das INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004 (...)
- b) créditos sobre bens/serviços insumos (...)
- c) insumos glosados indevidamente: (...)
- d) crédito sobre a formação de florestas - ativo imobilizado exaustão: (...)
- e) crédito decorrente de produtos adquiridos de terceiros (...)

*f) crédito sobre fretes: (...)*

**5) Créditos vinculados à receita de exportação: (...)**

**6) Conclusões:**

*a) é inaplicável ao caso o ADI SRF nº 22/2002 para apuração do índice de rateio proporcional no que tange às receitas de exportação e mercado interno, haja vista que referida norma trata de norma isentiva;*

*b) a empresa reconheceu créditos de bens e serviços utilizados como insumo no seu processo produtivo no momento oportuno, ou seja, no momento da entrada em seu estabelecimento, do insumo adquirido, pois operou-se a tradição da coisa;*

*c) ainda que assim não fosse, a legislação faculta ao contribuinte a possibilidade de aproveitar os créditos de bens e serviços em meses subsequentes (§ 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), o que foi desconsiderado pelo Fisco;*

*d) é inaplicável ao caso as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, pois trazem em seu bojo equivoco conceito de insumo relativo a não-cumulatividade do IPI, restringindo, sem qualquer base legal, o direito creditório da empresa;*

*e) a empresa tem direito a créditos de PIS/COFINS, seja em razão dos bens e serviços serem parte indispensável do processo produtivo (insumos), seja em razão das reservas florestais, mesmo estando classificadas contabilmente como ativo imobilizado, sujeitos à exaustão, pois quando da sua utilização, serão também insumos;*

*f) também ensejam créditos aqueles bens ou serviços adquiridos de terceiros, inclusive no caso vertente;*

*g) os fretes suportados durante todo o processo de produção ensejam direito ao crédito, inclusive aqueles destinados à aquisição de matéria-prima, destinados à transporte dos produtos em fase de produção entre os estabelecimentos da própria empresa, bem como aqueles que foram realizados durante o processo de formação das reservas florestais que compõe o ativo imobilizado, pois esses se constituem custos de produção;*

*h) todos os custos vinculados à receita de exportação, considerando que se trata de empresa exportadora de pasta de celulosa, conferem crédito de PIS/COFINS.*

**7) Pedidos:**

*a) requer a realização de diligência e perícia, nos termos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. Tal diligência/perícia é necessária para a comprovação da real natureza de cada bem/serviço adquiridos pela empresa, como eles são empregados no processo produtivo, que estes são efetivamente usados nos estabelecimentos produtores e industriais, que são custos de produção, que foram contabilizados como tal, dentre outras informações indispensáveis para assegurar o direito ao crédito, bem como buscar a verdade material. Indica peritos e formula quesitos;*

*b) diante da robusta comprovação de que os gastos realizados pela empresa são efetivamente indispensáveis, necessários à produção de seus bens destinados à venda, requer, em preliminar, a nulidade do DD e, por consequente, o acolhimento de sua manifestação. Devem ser reconhecidos na integralidade os créditos que foram glosados, seja com fundamento no valor de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumos para a produção da celulose, seja baseado nos encargos de exaustão, ou no conceito de insumo, analogicamente.*

*E assim restou ementado o Acórdão exarado pela DRJ/PORTO ALEGRE, sobre o contencioso:*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.*

*Não se justifica a realização de perícia/diligência quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.*

*REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.*

*No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.*

*DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Restando consignado no Despacho Decisório, de forma clara e concisa, o motivo do não reconhecimento do direito creditório pleiteado, bem como da não homologação das compensações tencionadas, deve ser afastada a pretensão de declaração de nulidade do ato administrativo.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.*

*As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.*

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

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

*Para ser considerado insumo, o bem ou o serviço, desde que adquirido de pessoa jurídica, deve ter sido consumido, desgastado, ou ter perdidas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.*

*Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de ressarcimento/compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno (tributadas e NT).*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.*

*A receita de exportação deve ser reconhecida na data do embarque dos produtos vendidos para o exterior.*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os custos de formação de floresta são incorporados ao valor desse bem registrado no ativo imobilizado, valor que, na medida da utilização da floresta, deve ser objeto de encargos de exaustão, que não dão direito a crédito por falta de previsão legal.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.*

*Inconformada com a r. decisão, a empresa, após ter ciência do Acórdão em 28/05/2015, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, interpôs Recurso Voluntário, em 29/06/2015, no qual reiterou seus argumentos da manifestação de inconformidade, combatendo ponto a ponto a decisão de piso e especificando a essencialidade de cada insumo glosado. Juntou laudo técnico da Escola Superior de Agricultura da USP, que descreve todo o processo produtivo da operação florestal e da fase de indústria da celulose, tratando as duas como interdependentes.*

*É o relatório.*

Esta 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção deste e. CARF, por meio da Resolução nº 3401-001.555, de 22 de outubro de 2018, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, nos seguintes termos:

*A matéria a ser enfrentada no presente processo já o foi em outro processo (PAF 12585.000259/2010-96), onde a Primeira Turma Ordinária da 3ª Câmara deste CARF decidiu, à unanimidade de votos, que fosse o julgamento convertido em diligência (Resolução nº 3301000.808).*

*Em ambos os processos se tem a empresa Fibria Celulose S/A como Recorrente e a Fazenda Nacional como Recorrida. Também há identidade quanto ao objeto, qual seja Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS/Cofins não-cumulativa, vinculados a receitas de exportação. Também os argumentos e discussões e documentos trazidos em ambos os processos são os mesmos. Diferem apenas com relação à competência, pois o processo já analisado se refere ao 4º trimestre de 2006.*

*Conforme relatado, diversos foram os motivos das glosas dos créditos pleiteados pela Recorrente, as quais são resumidas em 4 (quatro) grandes grupos: (i) Método de Apropriação de Custos - Rateio proporcional; (ii) Momento de apuração dos insumos e serviços como créditos; (iii) Aproveitamento de créditos extemporâneos; e (iv) Insumos da não-cumulatividade.*

*Um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS.*

*Para corroborar seus argumentos sobre a essencialidade à tomada de créditos, a descrição do processo produtivo, desde a sua operação florestal até a entrega da madeira para a indústria, e ainda, a fase industrial da celulose e do papel, a Recorrente juntou, como já se disse, laudo técnico elaborado pela Escola Superior de Agricultura da USP, o que, na assentada da referida Resolução, entendeu-se ser um fato novo, demandando a manifestação da autoridade fiscal, em respeito ao princípio do contraditório.*

*Comunga-se da decisão tomada na aludida Resolução, fazendo esta, parte integrante do presente, evitando a repetição dos referidos fundamentos.*

*Pelo exposto, assim como já definido na Resolução 3301-000.808, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a unidade de origem: (i) manifeste-se sobre o documento novo (laudo da Escola Superior da Agricultura da USP); (ii) verifique se as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação culminaram em efetivas exportações, ou se foram apenas realizadas vendas no mercado interno; (iii) analise a origem dos créditos registrados fora da competência da emissão da nota fiscal e dos extemporâneos, para que se possa aferir se constituem insumos ou não, com a devida quantificação; (iv) elabore relatório circunstanciado e conclusivo a respeito dos procedimentos realizados; e (v) cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, após o qual devem ser os autos remetidos ao CARF, para julgamento.*

Em 25 de julho de 2022, foi elaborado o Relatório de Diligência Fiscal, relativo ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência (TDPF-D) nº 05.1.01.00-2022-00047-5, propondo a reversão de diversas glosas e apresentando os seguintes esclarecimentos:

***(i) Manifeste-se sobre o documento novo (laudo da Escola Superior da Agricultura da USP);***

*Pois bem, a recorrente apresenta laudo produzido pela Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz"/Universidade de São Paulo que teve como finalidade, resumidamente, "relatar as essencialidades relacionadas às etapas de produção florestal e industrial...".*

*De início, cabe esclarecer que tal prova foi produzida em maio/2014, elaborada com base em dados coletados e solicitados por ocasião de visita técnica efetuada em agosto/2013, se referindo ao período de apuração do ano de 2008, atestando a essencialidade dos insumos empregados no passado, aproximadamente 5 anos antes.*

*Com relação ao que seria a análise vital do laudo, ou seja, a essencialidade dos insumos empregados na produção da celulose, traz uma compilação de tabelas fornecidas pela própria contratante do laudo, atestando, genericamente, a essencialidade dos itens ali relacionados. Ou seja, uma análise genérica, sem aprofundamento do cerne da questão, não traz nada de novo e, portanto, corrobora com o entendimento de que tal prova não é eficaz aos objetivos a que se destinava, apesar dos itens relacionados estarem de acordo ao atual conceito de insumos, a depender da destinação específica em que foi empregado.*

***(ii) Verifique se as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação culminaram em efetivas exportações, ou se foram apenas realizadas vendas no mercado interno***

*(...)*

*Efetuando-se o batimento entre informações constantes nas planilhas apresentadas, cujos valores estão condizentes com as informações dos DICON do período, com as exportações realizadas coletadas no âmbito do DW Aduaneiro – Exportações, constatou-se a efetiva exportação das receitas.*

***(iii) analise a origem dos créditos registrados fora da competência da emissão da nota fiscal e dos extemporâneos, para que se possa aferir se constituem insumos ou não, com a devida quantificação.***

*Não houve apuração de créditos extemporâneos no presentes períodos.*

*Após análise das planilhas "AUDITORIA DICON 2009 3T" e "AUDITORIA DICON 2010 2T", anexas ao processo nº 12585.000010/2012-42, conforme indicado nos respectivos despachos decisórios do período em análise, foram identificadas as seguintes glosas à título de "Data do documento anterior ao mês da apuração (§ 40)":*

(...)

Efetuada-se o batimento entre as informações inseridas nas planilhas "AUDITORIA DACON 2009 3T" e "AUDITORIA DACON 2010 2T com as constantes no SPED FISCAL EFD ICMS IPI e DW Aduaneiro - Importações, bem como demais documentos dos processos nºs 12585.000275/2010-89 e 12585.000279/2010-67, se constatou a manutenção da glosa dos seguintes itens, haja vista não serem considerados insumos por esta fiscalização:

**Estrado de madeira, Rotulo Print, Rotulo VCP, Etiqueta, Carimbo, Fita Poliester, Disco Kraft, Rotulo Identif, Etiqueta Adesiva, Tampa de Madeira, Placa Embalagem, Placa Embalagem Kraft, Rotulo Identificação, Cola Hot Melt, Fita adesiva, Fita dupla face, Cola Vegetal, Filme Polietileno, Filme Stretch, Fita Dupla Face, Disco Papelão, Papel com Bopp, Papel Gráfico, Kraft Plastificado, Solução Limp Impressora, Tinta Impressora, Tubete Kraft, Kraft 80+20, Kraft 100+20, Tinta Ink Jet, Arame, Diluente Impressora INK JET MC 270BK**

Ainda que as citadas aquisições sejam utilizadas e importantes para o contribuinte, tais itens são utilizados após a finalização do processo de produção dos bens. São itens utilizados ( Materiais de Embalagem) nas operações venda/transporte dos produtos acabados.

(...)

Demais itens glosados, à título de "Data do documento anterior ao mês da apuração (§ 40), tais como peróxido de hidrogênio, elemento filtrante, porcas, parafusos, filtros, chapa proteção, amido milho, resina acrílica, feltro, corante, off base 56g, celulose ac ecf, manta espuma, carbonato de cálcio, caulim calcinado, ácido sulfúrico, madeira em tora, soda caustica, oxigênio gasoso, cartucho filtro, pino da faca, anel oring, válvula, lamina raspadora, clorato de sódio, arame, hidrazina, pistola, disco papelão, faca circular, assento válvula, haste flexível, corrente transmissão, rolamento, luva compressão, abraçadeira, papel gráfico, sulfato de magnésio, cal virgem, graxa, fita fixação de tela, polia sincronizadora, rolamento, disco refinador, serviços de manutenção, canudo kraft, materiais de manutenção, armazenador cor, selo mecânico, volante corte, correia v, disco ruptura, biomassa energia, hipoclorito de sódio, anel vedação, gancho correção, pestana curta, rolamento, solvente, metanol, feltro úmido, ácido fosfórico, óleo lubrificante, mangueira, sensor condutividade, soquete, látex, ácido clorídrico, arame de aço, bico queimador, tubete, correia plana, antiespumante, etc, serão objeto de reversão de glosa haja vista se enquadrarem ao conceito de insumos em função da essencialidade/ relevância.

(...)

Registre-se que a presente análise se pautou tão somente no enquadramento ou não dos itens analisados em insumos geradores de crédito, conforme solicitado pelas Resoluções nsº 3401-001.555 e 3301-000.816.

Em 23 de agosto de 2022, a recorrente apresentou petição, manifestando-se no seguinte sentido:

- tendo em vista o não atendimento da resolução no que diz respeito à avaliação dos créditos extemporâneos, de rigor a determinação de nova diligência para que a fiscalização analise as glosas efetuadas com a justificativa de extemporaneidade;
- no que diz respeito aos créditos que teriam sido apropriados fora do período de competência da respectiva nota fiscal, deve ser acatada a conclusão fiscal pela reversão da glosa referente aos bens e serviços utilizados como insumos. Ainda, tal entendimento deve ser aplicado, também, aos itens cujo crédito fora apropriado pela sistemática regular;

*- no que diz respeito à análise do laudo apresentado pela requerente, considerando a ausência de fundamentação e devida consideração pela fiscalização acerca do seu conteúdo, requer-se, também, a conversão em diligência para que, diante do PN COSIT n. 5/18 e entendimento fixado pelo STJ, seja analisado o laudo, bem como as glosas em face da requerente para reversão dos respectivos itens;*

*- caso não se entenda pela conversão em diligência, em relação aos bens e serviços utilizados como insumos, requer-se a reversão por contrariarem o conceito de insumos definido pelo STJ e no PN COSIT n. 5/18, bem como entendimentos do CARF;*

Ato contínuo, os autos foram devolvidos ao CARF e, considerando que o i. relator da resolução não integra mais nenhum dos colegiados da Seção, foram encaminhados para novo sorteio, sendo distribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

### **DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA E DOS REQUERIMENTOS DA RECORRENTE**

Conforme supra relatado, esta 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção, em outra composição, adotando os fundamentos exarados na Resolução nº 3301-000.808, decidiu converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem: “(i) manifeste-se sobre o documento novo (laudo da Escola Superior da Agricultura da USP); (ii) verifique se as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação culminaram em efetivas exportações, ou se foram apenas realizadas vendas no mercado interno; (iii) analise a origem dos créditos registrados fora da competência da emissão da nota fiscal e dos extemporâneos, para que se possa aferir se constituem insumos ou não, com a devida quantificação; (iv) elabore relatório circunstanciado e conclusivo a respeito dos procedimentos realizados; e (v) cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, após o qual devem ser os autos remetidos ao CARF, para julgamento”.

Quanto ao item (i), a autoridade diligente se manifestou no sentido de que o laudo “[...] traz uma compilação de tabelas fornecidas pela própria contratante do laudo, atestando, genericamente, a essencialidade dos itens ali relacionados”, de modo que “[...] uma análise genérica, sem aprofundamento do cerne da questão, não traz nada de novo e, portanto, corrobora com o entendimento de que tal prova não é eficaz aos objetivos a que se destinava, apesar dos itens relacionados estarem de acordo ao atual conceito de insumos, a depender da destinação específica em que foi empregado”.

No que se refere ao item (ii), a autoridade diligente confirmou que as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação culminaram em efetivas exportações.

Ainda, em relação ao item (iii), declarou que não houve apuração de créditos extemporâneos nos períodos analisados e, quanto aos créditos glosados sob o tópico “*Data do documento anterior ao mês da apuração*”, se manifestou pela manutenção da glosa dos seguintes itens: Estrado de madeira, Rotulo Print, Rotulo VCP, Etiqueta, Carimbo, Fita Poliéster, Disco Kraft, Rotulo Identif, Etiqueta Adesiva, Tampa de Madeira, Placa Embalagem, Placa Embalagem Kraft, Rotulo Identificação, Cola Hot Melt, Fita adesiva, Fita dupla face, Cola Vegetal, Filme Polietileno, Filme Stretch, Fita Dupla Face, Disco Papelão, Papel com Bopp, Papel Gráfico, Kraft Plastificado, Solução Limp Impressora, Tinta Impressora, Tubete Kraft, Kraft 80+20, Kraft 100+20, Tinta Ink Jet, Arame, Diluente Impressora INK JET MC 270BK, sob o fundamento de que “[a]inda que as citadas aquisições sejam utilizadas e importantes para o contribuinte, tais itens são utilizados após a finalização do processo de produção dos bens. São itens utilizados ( Materiais de Embalagem) nas operações venda/transporte dos produtos acabados”.

Por outro lado, quanto aos “[d]e mais itens glosados, à título de “*Data do documento anterior ao mês da apuração (§ 40)*, tais como peróxido de hidrogênio, elemento filtrante, porcas, parafusos, filtros, chapa proteção, amido milho, resina acrílica, feltro, corante, off base 56g, celulose ac ecf, manta espuma, carbonato de cálcio, caulim calcinado, ácido sulfúrico, madeira em tora, soda caustica, oxigênio gasoso, cartucho filtro, pino da faca, anel oring, válvula, lamina raspadora, clorato de sódio, arame, hidrazina, pistola, disco papelão, faca circular, assento válvula, haste flexível, corrente transmissão, rolamento, luva compressão, abraçadeira, papel gráfico, sulfato de magnésio, cal virgem, graxa, fita fixação de tela, polia sincronizadora, rolamento, disco refinador, serviços de manutenção, canudo kraft, materiais de manutenção, armazenador cor, selo mecânico, volante corte, correia v, disco ruptura, biomassa energia, hipoclorito de sódio, anel vedação, gancho correção, pestana curta, rolamento, solvente, metanol, feltro úmido, ácido fosfórico, óleo lubrificante, mangueira, sensor condutividade, soquete, látex, ácido clorídrico, arame de aço, bico queimador, tubete, correia plana, antiespumante, etc”, manifestou-se no sentido de que deverão ser “[...] objeto de reversão de glosa haja vista se enquadrarem ao conceito de insumos em função da essencialidade/relevância”.

Após tomar ciência do relatório de diligência, a recorrente apresentou petição, requerendo o seguinte: (i) tendo em vista o não atendimento da resolução no que diz respeito à avaliação dos créditos extemporâneos, de rigor a determinação de nova diligência para que a fiscalização analise as glosas efetuadas com a justificativa de extemporaneidade; (ii) no que diz respeito aos créditos que teriam sido apropriados fora do período de competência da respectiva nota fiscal, deve ser acatada a conclusão fiscal pela reversão da glosa referente aos bens e serviços utilizados como insumos. Ainda, tal entendimento deve ser aplicado, também, aos itens cujo crédito fora apropriado pela sistemática regular; (iii) no que diz respeito à análise do laudo apresentado pela requerente, considerando a ausência de fundamentação e devida consideração pela fiscalização acerca do seu conteúdo, requer-se, também, a conversão em diligência para que, diante do PN COSIT n. 5/18 e entendimento fixado pelo STJ, seja analisado o laudo, bem como as glosas em face da requerente para reversão dos respectivos itens;

Quanto ao primeiro requerimento, com a devida vênia, discordo do entendimento de que não houve o atendimento da resolução pela autoridade diligente. Conforme expressamente disposto no Relatório de Diligência, a autoridade declarou que não houve apuração de créditos extemporâneos nos períodos analisados.

Apesar da aparente contrariedade com a matéria controvertida nos autos, uma vez que um dos fundamentos da glosa foi justamente a extemporaneidade dos créditos pleiteados, entendo que não há necessidade de nova diligência, uma vez que o presente julgamento tratará tanto do direito ao aproveitamento de crédito extemporâneo, quanto da natureza dos itens glosados, de modo que a existência ou não de créditos extemporâneos no período poderá ser confirmada em sede de liquidação do julgamento, inexistindo prejuízo para o exame do mérito da demanda neste momento.

No que se refere ao segundo requerimento, concordo com a recorrente no sentido de que deve ser acatada a reversão da glosa proposta pela autoridade diligente em relação aos créditos apropriados fora do período de competência da respectiva nota fiscal, assim como, tal entendimento deve ser replicado em relação aos créditos apropriados pela sistemática regular, diante do reconhecimento de que tais itens se enquadram no conceito de insumos, em função da essencialidade/relevância.

Por fim, quanto ao terceiro requerimento, é oportuno ressaltar que, na Resolução proposta por esta c. Turma, entendeu-se que, em razão do laudo técnico elaborado pela Escola Superior de Agricultura da USP ser um fato novo, seria prudente a manifestação da autoridade fiscal, em respeito ao contraditório.

Portanto, por mais que, diante do entendimento fixado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e do PN COSIT nº 5/18, fosse pertinente uma nova análise, pela autoridade fiscal, dos itens glosados, não foi este o objeto da diligência, de modo que não vislumbro qualquer descumprimento da resolução pela autoridade diligente.

De qualquer forma, sendo afastados os critérios adotados pela análise fiscal na origem e pelo v. acórdão recorrido, mais especificamente, aqueles veiculados pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002e 404/2004, é certo que o conceito de insumo a ser adotado no presente julgamento será aquele fixado pelo STJ, demandando a análise da essencialidade e relevância do insumo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte.

Pelo exposto, voto por rejeitar o pedido de nova diligência, e acatar a reversão da glosa proposta pela autoridade diligente em relação aos créditos apropriados fora do período de competência da respectiva nota fiscal, assim como, replicar tal entendimento em relação aos créditos apropriados pela sistemática regular, diante do reconhecimento, pela própria autoridade fiscal, de que tais itens se enquadram no conceito de insumos.

#### DO CRITÉRIO UTILIZADO PARA APURAÇÃO DO ÍNDICE DE RATEIO PROPORCIONAL RELATIVAMENTE ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E DO MERCADO INTERNO

Ao proferir o Despacho Decisório, a autoridade fiscal estabeleceu, com base no artigo 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 5 de Novembro de 2002, que o momento do embarque da mercadoria é o parâmetro a ser considerado para a apuração dos valores exportados a cada mês.

Neste sentido, declarou que, para apuração dos índices de rateio, utilizou-se dos valores constantes no SISCOMEX (data do embarque), extraindo os dados pelo sistema DW-Aduaneiro.

Com base no critério estabelecido, a autoridade fiscal realizou ajuste no percentual de rateio das receitas oriundas de exportação/mercado interno, o que culminou na glosa de parte do crédito pretendido pela empresa.

Ao apreciar a presente demanda, além de considerar que a recorrente teria postulado a apuração do índice de rateio proporcional com base na data de emissão da Nota Fiscal, o v. acórdão recorrido manteve o procedimento adotado pela autoridade fiscal, sob o fundamento de que “[...] *exportação, por definição, é a saída do bem do território nacional. Nada mais coerente que totalizar as receitas mensais de exportação a partir dos dados vinculados às mercadorias embarcadas extraídos do Sistema de Comércio Exterior – SISCOMEX*”.

Ocorre que, conforme se verifica tanto da Manifestação de Inconformidade quanto do Recurso Voluntário, em nenhum momento, a recorrente pretendeu, para fins de apuração do índice de rateio, utilizar-se da data de emissão da Nota Fiscal. Na verdade, o que foi contestado pela recorrente – e deve ser aqui analisado – é a exigência de que tenha ocorrido o embarque da mercadoria ao exterior para que a receita auferida seja considerada como de exportação.

Isto porque, ao considerar, para fins de apuração do índice de rateio, apenas as receitas vinculadas ao embarque de mercadorias registrado no SISCOMEX, a autoridade fiscal deixa de considerar como receitas de exportação as receitas decorrentes de exportação indireta (venda no mercado interno para trading, com fim específico de exportação).

Neste sentido, a controvérsia foi bem sintetizada pela recorrente nos seguintes termos:

A lide é o que tem que ser decidido nos presentes autos é: A receita decorrente de exportação indireta (venda no mercado interno para trading, com fim específico de exportação) deve ser contabilizada como receita de exportação para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, ou apenas devem ser considerados os valores constantes do SISCOMEX?

Com base nisto, esta c. Turma, adotando os fundamentos exarados na Resolução nº 3301-000.808, determinou a baixa dos autos em diligência, “[...] *para que a autoridade fiscal verifique se as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação restaram caracterizadas ou se foram apenas realizadas no mercado interno*”, estabelecendo que “[...] *a autoridade fiscal deve investigar o valor da receita de exportação, decorrente também de exportação indireta (via trading), para que sejam computadas no rateio*”.

Diante disto, conforme supra relatado, a autoridade diligente confirmou que as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, culminaram em efetivas exportações.

Neste cenário, entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, é oportuno destacar que o Decreto-lei nº 1.248/72 estabelece tratamento tributário específico para as operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, destacando, em seu artigo 1º, Parágrafo único, que “[c]onsideram-se destinadas ao

*fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para: a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora; b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento”.*

O dever de considerar as receitas decorrentes de tais operações como receitas de exportação, para fins de apuração do índice de rateio proporcional, é extraído de forma clara da interpretação do disposto no artigo 6º, §§ 1º, 3º e 4º, da Lei nº 10.833/03, abaixo transcrito:

Art. 6º **A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:**

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - **vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.**

§ 1º **Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:**

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º **O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.**

§ 4º **O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação. (Grifamos)**

Considerando que os dispositivos supra transcritos estabelecem que o direito ao aproveitamento de créditos em tais operações está restrito a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, devendo observar, ainda, o método de apropriação direta ou rateio proporcional, assim como, determinam que o direito de utilização dos referidos créditos não beneficia a empresa comercial exportadora, entendo que tais receitas são consideradas como receitas de exportação, devendo ser computadas para fins de apuração do índice de rateio proporcional.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

RATEIO PROPORCIONAL. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A empresa que adquire bens com fim específico de exportação atua como uma intermediária, como uma comercial exportadora, sendo a remessa do produto ao exterior uma atividade que não é passível de tributação, nem mesmo de apuração de créditos de PIS e COFINS. **A receita de exportação, nesta hipótese, é do fornecedor de quem se adquiriu a mercadoria com fim específico de exportação.** Não se trata de receita de exportação de quem adquiriu o produto nesta modalidade de operação, não sendo possível compor as receitas totais de exportação para fins de cálculo dos créditos pelo método do rateio proporcional.

(Processo nº 10183.720014/2007-81; Acórdão nº 3301-008.876; Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior; sessão de 23/09/2020) (**Grifamos**)

EXPORTAÇÃO. DIREITO AO CREDITAMENTO. CRITÉRIO DE RATEIO PROPORCIONAL.

**A utilização de créditos vinculados a produtos exportados se restringe aos casos de exportação direta para o exterior, de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e de vendas a empresa comercial exportadora (ECE) com o fim específico de exportação,** não alcançando as vendas a pessoas físicas, ainda que estas tenham como destinação final o mercado exterior, nem as aquisições com fim específico de exportação.

(Processo nº 10183.720125/2008-78; Acórdão nº 9303-012.243; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 22/10/2021) (**Grifamos**)

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de computar as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, como receitas de exportação, no cálculo do índice de rateio proporcional, revertendo as glosas na medida do novo índice apurado.

#### DO MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

Ao analisar os créditos apropriados em decorrência da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, a autoridade fiscal estabeleceu que “[a] data da emissão da Nota Fiscal é o parâmetro correto para a apuração mensal dos créditos”, de modo que “[...] as notas fiscais constantes nas memórias de cálculo das apurações do PIS e da COFINS cujas emissões se deram fora do período da sua apuração foram glosadas”, entendimento este que foi mantido pela DRJ.

Por sua vez, a recorrente defende que adotou o correto procedimento de apuração dos créditos, com o reconhecimento “[...] no ato da entrada, em seu estabelecimento, do insumo adquirido, quando efetivamente recebe a nota fiscal emitida pelo vendedor, pois é neste momento que há a efetiva tradição da coisa e, portanto, pode ser considerado o bem adquirido”. Assim como, apurando “[...] o crédito de eventuais serviços no momento em que recebeu do prestador a nota fiscal demonstrando a conclusão do trabalho”.

Entendo que assiste razão à recorrente.

No que se refere ao momento de apuração dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, o §1º, inciso, I, do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 dispõe que “[...] o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês”.

Desta forma, o critério eleito pelo legislador para apuração dos referidos créditos é o momento da aquisição dos insumos.

Neste sentido, os artigos 1.226 e 1.267 do Código Civil estabelecem, respectivamente, que “[o]s direitos reais sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com a tradição” e que “[a] propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição”.

Assim, considerando que a transferência da propriedade se dá apenas com a tradição do bem, é a partir de tal momento que se verifica a sua efetiva aquisição pelo adquirente, tendo como contrapartida a possibilidade de apropriação dos referidos créditos.

Por sua vez, os artigos 594 e 597 do Código Civil estabelecem, respectivamente, que “[t]oda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” e que “[a] retribuição pagar-se-á depois de prestado o serviço [...]”, o que nos permite concluir que o serviço só se considera “adquirido” quando da conclusão da sua prestação, no caso de serviço em etapa única, ou na conclusão de cada estágio de execução, no caso de serviço prestado em várias etapas.

Frise-se, por oportuno, que o artigo 3º da Lei nº 10.833/03 permite a apuração de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumos, o que realça a adoção do critério da tradição do bem e da conclusão do serviço prestado, uma vez que não há de se falar em utilização de um bem que ainda não foi recebido ou de um serviço que ainda não foi prestado.

Apesar de tratar da apuração de receita pelo fornecedor, a Solução de Consulta Cosit nº 111/2014 reforça o entendimento ora adotado, como se verifica da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins  
EMENTA: PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS. O fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. **A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade** ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora. **No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado** com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação. (...) DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa SRF nº404, de 2004, arts. 3ºe 4º, caput, e § 1º; Lei nº6.404, de 1976, art. 187, § 1º, “a” e “b”; Instrução Normativa SRF nº51, de 1978, item 4.1; Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 - Receitas (com a redação dada pela Resolução CFC nº1.412, de 2, de outubro de 2012), item 21. (**Grifamos**)

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS. INSUMOS. AQUISIÇÃO. MOMENTO

A aquisição, a que se referem os incisos I e II do §1º dos artigos 3º das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas

móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

(Processo nº 12585.720472/2011-07; Acórdão nº 3302-006.525; Redator Designado Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède; sessão de 30/01/2019)

#### COFINS. MOMENTO DO CRÉDITO. TRADIÇÃO.

Com a tradição/entrega da coisa a mercadoria é adquirida e, neste momento nasce o direito ao crédito das contribuições - e não com o pagamento complementar.

(Processo nº 13971.005306/2009-63; Acórdão nº 3401-011.352; Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves De Castro Neto; sessão de 24/11/2022)

Cumpra ressaltar que, ainda que se admitisse o critério adotado pela fiscalização – emissão da nota fiscal - , não subsistiria a glosa dos créditos com base exclusivamente no fundamento de que as “emissões se deram fora do período da sua apuração”. Isto porque o §4º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 expressamente autoriza que “[o] crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico.

Por pertinente, destaco que, apesar de discordar do voto quanto ao momento de apuração dos créditos, a C. Turma acompanhou a conclusão adotada, com base no artigo 3º, §4º, da Lei nº 10.833/03.

#### DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Neste tópico, o v. acórdão recorrido se manifestou no sentido de que “[...] a apuração extemporânea de créditos somente poderia ser admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACTON, devendo prevalecer a glosa efetuada pela Fiscalização, com a consequente correção do DD”.

Por sua vez, a recorrente defende que “[...] o crédito extemporâneo não se encontra condicionado a retificação do DACTON para que haja seu aproveitamento, devendo tais créditos serem admitidos integralmente, impondo-se a reforma da decisão da DRJ também neste tocante”.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Isto porque o §4º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 expressamente autoriza que “[o] crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, sendo certo que o exercício de tal direito não pode ser inviabilizado em razão do descumprimento de deveres instrumentais e formais – no caso, a não retificação dos DACTONs e das DCTFs.

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em deveres instrumentais e formais, quer sejam, DCTF, DACTON/atual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

Não me parece razoável que, após a contribuinte demonstrar a apuração do crédito em período posterior, requerendo o seu aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado, este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente um dever de caráter declaratório, e não constitutivo.

Não se desconhece que o presente tema ainda é bastante controvertido neste e. Conselho, mas a posição ora adotada encontra respaldo em diversos precedentes da 3ª Câmara Superior, dos quais cito, a título exemplificativo, os seguintes:

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

(Processo nº 13896.721356/2015-80; Acórdão nº 9303-012.977; Redatora Designada Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 15/03/2022)

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

(Processo nº 13884.902378/2012-35; Acórdão nº 9303-006.248; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/01/2018)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos apurados extemporaneamente, sem necessidade prévia de retificação das declarações e deveres instrumentais e formais - DCTF/DACON/ atual EFD Contribuições.

#### DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS E DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE

Conforme supra relatado, a análise fiscal e o v. acórdão recorrido adotaram o conceito restritivo de insumos veiculado pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004, no sentido de que só se consideram insumos aqueles itens “[...] *que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado*”.

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelos referidos atos normativos, fixou o entendimento de que “[...] *o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte*”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Destaque-se, por oportuno, que, as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Repetitivo, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste e. Conselho, nos termos do §2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF, de modo que resta afastado o conceito de insumo adotado no Despacho Decisório e no v. acórdão recorrido, devendo ser observado aquele fixado pelo STJ.

Ademais, considerando que a adoção do referido critério demanda a análise da essencialidade e relevância do insumo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, pertinente trazer considerações acerca da atividade exercida pela recorrente.

Conforme consta dos autos, a recorrente é sociedade anônima que tem por objeto social 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 do art. 4º do Estatuto Social, *in verbis*:

Artigo 4º - A Companhia tem por objeto: a) **a indústria e o comércio, no atacado e no varejo de celulose, papel, papelão e quaisquer outros produtos derivados desses materiais**, próprios ou de terceiros; b) comércio no atacado e no varejo, de produtos destinados ao uso gráfico em geral; c) a exploração de todas as atividades industriais e comerciais que se relacionarem direta ou indiretamente com seu objetivo social; (...) i) **a administração e implementação de projetos de florestamento e reflorestamento**, por conta própria ou de terceiros, incluindo o **gerenciamento de todas as atividades agrícolas que viabilizem a produção, fornecimento e abastecimento de matéria-prima para indústria de celulose**, papel, papelão e quaisquer outros produtos derivados desses materiais. **(Grifamos)**

Neste sentido, o laudo da Escola Superior da Agricultura da USP enquadrava a atividade desenvolvida pela recorrente como atividade agroindustrial, destacando que “[a] cadeia produtiva da agroindústria em análise inicia-se com o levantamento das condições de clima e solo da região de plantio, a seleção de clones específicos para o local e qualidade pretendida da celulose, a produção de mudas seguidos da preparação do solo, do plantio de

*eucalipto, até a colheita da madeira e remessa da mesma para unidade fabril para que seja processada”.*

Por pertinente, transcrevo também a resposta do laudo ao quesito 2 (*Quais as etapas essenciais à obtenção da pasta de celulose?*), que bem descreve a atividade desenvolvida pela recorrente:

Conforme já relatado na Questão 1, a produção agroindustrial de pasta celulose é uma atividade decorrente de: a) desde os estudos do Centro de Tecnologia da Fibria, onde são desenvolvidas as pesquisas de Biologia Molecular que envolve o conhecimento da sequência do DNA, no caso do eucalipto com objetivo de obter informações sobre os genes que controlam diversas funções essenciais, como resistência a doenças específicas, do mesmo modo a pragas, ou resistência a um dado ambiente rústico, ou a um dado agente químico ou hormonal, ou ainda relacionado a um aumento de produtividade e qualidade da fibra de celulose da planta. Trabalha também na pesquisa envolvendo possíveis transferências de características favoráveis a uma determinada espécie de eucalipto que porventura existam em outros organismos ou microrganismos, os chamados transgênicos (GMO); b) de pesquisas para obtenção de híbridos com características favoráveis à produção florestal conforme relatado em Laudo/Parecer Técnico, (Ciclo de Melhoramento visando seleção de Clones), página 17 a 22; c) de instalação e adequação de viveiros para atendimento da produção de mudas necessárias para cumprimento da programação anual de plantio, a partir de clones previamente selecionados, bem como viveiros de espera por questões de logística; d) do planejamento do abastecimento das unidades fabris, envolvendo e definindo as atividades silviculturais, como análise de solo, limpeza de terreno, enleiramento de resíduos florestais, abertura de estradas e aceiros, confecção de cercas, delimitação de áreas de preservação permanente, reserva legal, preparo, correção e adubação do solo, combate à formiga, plantio, irrigação, monitoramento das operações silviculturais, capinas químicas e/ou mecânicas, manutenções anuais (combate à formiga, limpeza de aceiros, manutenção de estradas), adubações complementares, monitoramento de pragas e doenças, combate a pragas e doenças, monitoramento e prevenção da ocorrência de incêndios florestais, manutenção preventiva e corretiva de equipamentos, máquinas e veículos florestais, fornecimento de combustível para frota própria e de terceiros por conta da Fibria no campo através de comboios, e) a colheita segue planejamento de produção da fábrica, que determina qual densidade e quando deve ser disponibilizada, segundo análise laboratorial dos plantios através de amostras de madeira retirada das árvores antes da colheita. A colheita pode ser manual ou mecanizada da madeira, quando mecanizada com máquinas específicas tais como harvesters que derrubam, descascam e cortam as árvores em toras e forwarders que baldeiam as toras para as beiras dos talhões formando as pilhas estratégicas aguardando transporte para fábrica; f) transporte de toras do campo, com caminhões carregados com máquinas específicas denominadas carregadeiras, que levam as toras para uma das alternativas modais: rodoviário - transporta direto para o pátio da fábrica, ferroviário em ramais próprios até o pátio da fábrica, ou marítimo, onde são efetuados os transbordos do caminhão para as barcas e descarregadas no porto próximo da fábrica em caminhões que levam a madeira para o pátio; g) estocagem por 10 dias da madeira como estratégia para não haver interrupção de fornecimento de madeira para as fábricas da unidade de Aracruz; além disto, madeira em cavacos também são estocados com quantidade suficiente para produção de 2 dias, o que permite flexibilização das partes envolvidas na logística de abastecimento e consumo fabril; h) a determinação de onde e quando fazer o transporte da madeira do campo para o pátio é de responsabilidade do setor de logística da empresa, que controla em tempo real a localização e deslocamento de cada veículo e máquinas envolvidos no processo, conferindo a quantidade recebida através de pesagens e amostragem de densidade, definindo pilhas onde devem ser estocadas cada uma das viagens entregues, a logística ainda programa e monitora a manutenção preventiva e corretiva de todos os veículos e máquinas próprios e de terceiros; i) picagem e peaeiramento da madeira é realizada a partir do estoque estratégico de toras da fábrica,

quando as toras são transportadas das pilhas para as mesas dos picadores. Os cavacos que não atingem as dimensões preconizadas são destinados para biomassa através de correias transportadoras e utilizadas para queima nas caldeiras de biomassa para geração de vapor e energia. Os cavacos selecionados são transportados por esteiras para silos; j) cozimento - os cavacos armazenados nos silos são conduzidos para os digestores onde são cozidos resultando em celulose e licor preto contendo os extrativos da madeira. Este licor é tratado para recuperação de insumos e o que sobra é destinada à queima também para geração de vapor e energia; k) branqueamento - a pasta de celulose resultante do cozimento necessita sofrer branqueamento, com a utilização de vários insumos, passando por várias torres, como citado no Laudo/Parecer Técnico, no item xxx Branqueamento, na página 114; l) folha de celulose - a pasta de celulose branqueada segue para uma superfície plana para absorção de água sob vácuo; em seguida passa por rolos que prensam e secam formando as folhas que seguem para as cortadeiras; m) no enfardamento as folhas empilhadas na etapa da cortadeira são prensadas para redução de volume, encapadas, amarradas com arame, marcadas com informações do lote e logotipo da empresa; n) os fardos são depositados nos armazéns a espera de expedição para o cliente.

Com isso em vista, passamos a analisar as glosas combatidas no Recurso Voluntário.

### **Equipamentos de proteção individual**

Em sua defesa, a recorrente sustenta que os equipamentos de proteção individual são absolutamente indispensáveis à sua atividade, por serem de uso obrigatório para evitar acidentes tanto na fase agrícola (corte da madeira, aplicação de agrotóxicos, etc.) quanto na fase fabril (laminação da celulose, preparo químico da pasta de celulose, etc.), de modo que seria devida a reversão das glosas discriminadas pelo despacho decisório em relação aos gastos incorridos com equipamentos de proteção individual.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Os equipamentos de proteção individual se adequam ao conceito de insumo, por se tratarem de itens cujo uso é imposto por lei, sendo determinante para que o processo produtivo da empresa seja desenvolvido com a segurança necessária, tanto na fase florestal quanto na fase fabril.

A obrigatoriedade e relevância dos equipamentos de proteção individual adquiridos pela recorrente e fornecidos aos funcionários que participam do seu processo produtivo também são destacadas pelo laudo colacionado aos autos:

*Os trabalhadores rurais são treinados e fazem reciclagem de treinamento anual, sendo o uso de equipamentos de proteção individual (EPI) obrigatório e cedido pela empresa. As vestimentas que se utilizam para proteção são lavadas diariamente, e têm vida útil definida pelo fabricante quanto ao número de vezes que a roupa pode ser lavada, após o que é descartada. (fl. 35 do laudo)*

*Para os funcionários próprios a empresa disponibiliza os EPIs necessários para a função exercida. As empresas prestadoras de serviço florestal tem que obrigatoriamente fornecer os EPIs adequados para cada função. Os valores (custos) destes equipamentos são ressarcidos pelo contrato de prestação de serviço. Os EPIs são variáveis de acordo com o trabalho executado. A seguir a lista dos equipamentos mais utilizados: protetor auricular, capacete, viseira, uniformes, vestimentas especiais para aplicação de produtos químicos, botas, repelentes, protetores solar, óculos de proteção, caneleira. (fl. 81 do laudo)*

Neste sentido, a Instrução Normativa nº 2121/2022, que consolida atualmente as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração das contribuições ao PIS e da COFINS, também reconhece os equipamentos de proteção individual como insumos, como se extrai do artigo 176, §1º, inciso XI, abaixo transcrito:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...) IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

Na mesma linha, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI).  
POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

(Processo nº 10410.720523/2011-69; Acórdão nº 9303-014.081; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 20/06/2023)

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. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Enquadram-se no conceito de insumos os equipamentos de proteção individual (EPI).

(Processo nº 15868.720119/2015-64; Acórdão nº 9303-011.460; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 20/05/2021)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para o fim de reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes das aquisições de equipamentos de proteção individual.

### **Insumos utilizados para análises químicas em laboratório**

Quanto aos insumos utilizados para análises químicas em laboratório, a recorrente destaca que tais itens participam da fase inaugural do seu processo produtivo, mais especificamente, no desenvolvimento em laboratório dos clones utilizados para produção de

celulose, de modo que tais itens seriam indispensáveis ao desenvolvimento da sua atividade produtiva, sendo de rigor a reversão das glosas.

Neste sentido, cita os seguintes trechos do laudo da Escola Superior da Agricultura da USP:

*Fica evidente então, que a produção florestal e industrial é uma atividade totalmente intrínseca e interdependente, ou sejam uma não existe se não existir a outra no presente caso, isto é, produção agroindustrial de celulose é uma atividade única que se inicia no laboratório de estudos e termina no consumidor final. (fl. 128 do laudo) (Grifamos)*

*4. Em que consistem as atividades do Centro de Tecnologia, laboratorial e de viveiro? Elas são essenciais ao processo produtivo da pasta de celulose?*

*A produção agroindustrial de pasta celulose é uma atividade decorrente de: a) desde os estudos do Centro de Tecnologia da Fibria, onde são desenvolvidas as pesquisas de Biologia Molecular que envolve o conhecimento da sequência do DNA, no caso do eucalipto com objetivo de obter informações sobre os genes que controlam diversas funções essenciais, como resistência a doenças específicas, do mesmo modo a pragas, ou resistência a um dado ambiente rústico, ou a um dado agente químico ou hormonal, ou ainda relacionado a um aumento de produtividade e qualidade da fibra de celulose da planta. (...)*

*A descrição acima demonstra a essencialidade das atividades de pesquisa, laboratoriais e produção de mudas em viveiros, de modo a garantir a qualidade e produtividade projetada pelo plantio dos clones desenvolvidos. (fl. 131 do laudo) (Grifamos)*

Entendo que assiste razão à recorrente.

Conforme restou demonstrado, o processo produtivo da requerente é iniciado a partir de testes de laboratório para testagem da qualidade do eucalipto a ser plantado, sendo tais testes essenciais para a manutenção da qualidade das madeiras que serão utilizadas no processo produtivo de fabricação da celulose.

Ademais, tais testes também são necessários para seleção dos clones que, por terem características específicas, permitem a obtenção de celulose cujas fibras atendam às exigências dos clientes, de modo que entendo restar devidamente demonstrado o enquadramento dos itens utilizados para análises químicas em laboratório à condição de insumo para desenvolvimento da atividade da recorrente.

Quanto ao direito à apropriação de créditos decorrentes de insumos utilizados para realização de testes de qualidade, merece transcrição o disposto no Parecer Normativo COSIT nº 5/18:

[...] considerando sua essencialidade ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, podem ser considerados insumos na legislação das contribuições os testes de qualidade aplicados sobre: a) matéria-prima ou produto intermediário; b) produto em elaboração; c) materiais fornecidos pelo prestador de serviços ao cliente, etc..

No mesmo sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM MATERIAIS QUÍMICOS E DE LABORATÓRIOS. POSSIBILIDADE.

São considerados como insumos essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa os dispêndios com materiais químicos e de laboratórios.

(Processo nº 16366.720525/2014-60; Acórdão nº 3201-008.591; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 27/05/2021)

PIS/PASEP. CRÉDITO. INSUMOS.

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais.

(Processo nº 12585.720420/2011-22; Acórdão nº 9303-007.864; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 22/01/2019)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para o fim de reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes das aquisições de insumos utilizados para análises químicas em laboratório.

### **Rádios comunicadores**

Em sua defesa, a recorrente sustenta que “[a] utilização de rádios comunicadores, bem como suas pilhas e baterias necessárias ao funcionamento afiguram-se indispensáveis à atividade desenvolvida pela Recorrente, tendo em vista a necessidade de coordenação do processo produtivo nas extensas áreas agrícolas, onde a comunicação somente é possível por meio dos referidos rádios”.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Conforme consta dos autos, as operações florestais da recorrente são desenvolvidas em áreas de grande extensão de forma que a comunicação entre o escritório central e as frentes de trabalho deve se dar de forma constante a fim de prevenir invasões, furtos de madeira, incêndios e afins.

Quanto à utilização e relevância dos rádios comunicadores no desenvolvimento da atividade da recorrente, merecem transcrição os seguintes trechos do laudo da Escola Superior da Agricultura da USP:

*Como as operações florestais são em áreas de grande extensão, a comunicação via rádio é um importante meio de prevenção e combate a invasão, roubo de madeira, combate a incêndios e atendimento a emergências operacionais. Normalmente em todos os veículos da empresa são colocados rádios, inclusive nas máquinas, tanto do preparo do solo como das de colheita da floresta, que se comunicam entre si e com o escritório central da empresa e brigada de incêndio. (fl. 28 do laudo)*

*A distância ante as fazendas e fábrica é muito grande, dificultando sobremaneira a comunicação entre o escritório central e as frentes de trabalho. Casos de emergência ou alterações operacionais precisam de comunicação imediata e, apesar da Fibria disponibilizar aparelhos celulares para os seus funcionários e os prestadores para os seus, o serviço telefônico muitas vezes não está disponível por falta de torres de retransmissão. Então, a Fibria mantém um sistema de comunicação via rádio. Todos os veículos da empresa e dos prestadores de serviço, todas as máquinas, escritórios móveis, oficinas móveis dispõem de rádio. As torres de observação de incêndio servem*

*como retransmissoras via operador da torre que retransmite mensagens quando não é possível a comunicação direta entre os rádios, dependendo da posição que estejam no campo. (fl. 62 do laudo)*

Com base nisto, entendo que os gastos relacionados aos rádios para comunicação, inclusive pilhas e baterias, possuem relevância para o desenvolvimento da atividade da recorrente, integrando o seu processo produtivo, em razão das singularidades de sua cadeia produtiva.

Neste sentido, cito o acórdão nº 3302-006.525, de 30.1.2019, que, analisando caso da própria recorrente, determinou a reversão das glosas sobre rádios comunicadores, e o acórdão nº 3201-006.213, que reconheceu o direito à apropriação de créditos sobre gastos com: “*Material de Comunicação: rádios, bateria para rádio portátil, peças para radiocomunicação, antena;*”.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para o fim de reverter as glosas relativas aos gastos relacionados aos rádios para comunicação, inclusive pilhas e baterias.

### **Partes e peças de reposição e serviços de manutenção**

Os créditos relativos às aquisições de partes e peças para reposição/manutenção foram glosados pela autoridade fiscal – e a glosa mantida pelo v. acórdão recorrido –, sob o fundamento de que “[...] *não se tratam, obviamente, de bens e serviços aplicados ou utilizados diretamente no produto em fabricação*”.

Em sua defesa, a recorrente narra que diversas são as máquinas e equipamentos utilizados para a consecução do seu processo produtivo, tanto na fase florestal, de produção da madeira, quanto na fase industrial, de transformação da madeira em celulose.

Enquanto na fase florestal as máquinas são utilizadas, especialmente, em funções associadas ao plantio e ao corte dos insumos florestais; na fase industrial, elas são empregadas no (i) cozimento, cuja finalidade é a extração da pasta de celulose; (ii) na depuração, lavagem e deslignificação da pasta de celulose; (iii) no branqueamento da celulose; (iv) em uma nova depuração da celulose; e, finalmente, (v) na secagem e no acondicionamento do produto final.

Em geral, entre as principais máquinas cuja manutenção exige a aquisição de partes e peças de reposição, menciona as seguintes: empilhadeiras, guindastes, máquinas agrícolas e máquinas industriais (e.g., torres de massa, depuradores, caldeiras, mesas formadoras, secadores, prensas e cortadeiras).

Destaca que estas máquinas e equipamentos são utilizados para movimentar os insumos, como as toras de madeiras extraídas das florestas, para colocação dessas nos picadores, bem como para retirar das máquinas os rolos de celulose, que pesam toneladas. Sem isso é impossível realizar o seu processo produtivo.

Neste cenário, a recorrente defende que os serviços de manutenção e as peças de reposição de máquinas e equipamentos são essenciais ao processo produtivo, na medida em que, sem elas, as máquinas e equipamentos (i) ou param de funcionar, dada a falta de manutenções periódicas preventivas, ou, (ii) não voltam a funcionar, caso necessitem de um reparo específico. Em suma: sem as partes e peças em questão, a requerente não poderia continuar a produção da celulose.

Corroborando as alegações da recorrente, o laudo da Escola Superior da Agricultura da USP traz as seguintes considerações acerca da importância da manutenção da indústria para o correto andamento do processo produtivo:

*[...] Para que a indústria mantenha-se em funcionamento com altos índices de disponibilidade mecânica é necessário a disponibilização de estruturas de manutenção no ambiente fabril. [...] A Fibria tem cinco oficinas de manutenção distribuídas pelas áreas da fábrica e uma oficina central. A mão-de-obra é terceirizada com 200 mecânicos e 150 para instrumentação e parte elétrica. As instalações de infraestrutura, ferramental e tornos são de propriedade da Fibria. As peças de reposição são de responsabilidade da Fibria.*

*A manutenção preventiva da fábrica é programada para ser realizada durante a parada geral durante 10 dias. [...] Na parada 80% da manutenção realizada é prevista e 20% é corretiva decorrente de problemas encontrados durante a parada.*

(...)

*A falta de manutenção preventiva e corretiva de equipamentos, máquinas, veículos, acarretará em prejuízos em operações silviculturais e fabril. Logo a relação de peças de reposição e contratos de manutenção com terceiros mostra a essencialidade da relação apresentada.*

Entendo que assiste razão à recorrente.

Além de ter restado devidamente demonstrada a essencialidade das peças e partes de reposição e manutenção para o desenvolvimento do processo produtivo da recorrente, a Instrução Normativa RFB nº 2121/22 reconhece expressamente o caráter de insumo aos bens de reposição e serviços necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, conforme se extrai do artigo 176, §1º, inciso VII, abaixo transcrito:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

Na mesma linha, assim também restou disposto no Parecer Normativo COSIT nº 5/18:

*[...] 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).

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. PEÇAS PARA REPOSIÇÃO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES E EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. FRETE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, **deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições na aquisição de materiais de reposição**, na aquisição de combustíveis e lubrificantes, despesas com embalagens para transporte, higienização e produtos de limpeza utilizados na produção (produtos alimentícios) e fretes de insumos entre estabelecimentos, relativamente a insumos onerados pelas contribuições.

(Processo nº 10925.002186/2009-18; Acórdão nº 9303-012.954; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 14/03/2022) (**Grifamos**)

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

(Processo nº 10925.002188/2009-07; Acórdão nº 9303-011.548; Relator Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes; sessão de 16/06/2021)

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. No presente caso, a Contribuinte demonstrou a essencialidade e pertinência dos insumos utilizados em seu processo produtivo, quais sejam: a) Equipamentos de proteção individual b) Materiais de limpeza, desinfecção e higienização c) Embalagens (paletes) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção d) Combustíveis e lubrificantes **e) Serviços de manutenção e troca de partes e peças de máquinas e equipamentos**

(Processo nº 10925.902582/2012-34; Acórdão nº 9303-011.483; Relatora Conselheira Erika Costa Camargos Autran; sessão de 15/06/2021) (**Grifamos**)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para o fim de reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes de aquisições de partes e peças de reposição e serviços de manutenção.

### **Custos na formação de florestas**

Conforme se extrai do Despacho Decisório, os créditos relativos aos custos na formação de florestas foram glosados, sob o fundamento de que “[...] *as despesas com a constituição da floresta não podem ser utilizadas como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, na qualidade de insumos de seu produto final, já que o custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado*”, entendimento este mantido pelo v. acórdão recorrido.

Em sua defesa, a recorrente defende que a “[...] *reserva florestal, mesmo estando contabilizada no ativo imobilizado, e, portanto, submetida à exaustão, não perde sua natureza de insumo*”, ressaltando que “[...] *a floresta não deixa de compor o custo da produção, já que sem ele, não existiria a celulose*”.

Neste sentido, destaca que “[...] *para a produção da celulose se faz necessário inicialmente produzir a madeira através da formação de florestas, com todos os bens e serviços necessários para tanto*”, de modo que “[...] *todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, silvicultura, corte, colheita, logística e transporte das toras de madeira possuem a natureza jurídica de insumo, visto que são indispensáveis à elaboração da pasta de celulose, que é o produto final da Recorrente destinado à venda*”.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, é pertinente ressaltar que, no presente caso, trata-se de empresa agroindustrial, em que se considera como parte integrante do processo produtivo tanto a fase florestal, de produção da madeira, quanto a fase industrial, de transformação da madeira em celulose, de modo que a essencialidade e relevância do insumo deve ser avaliada com base na integralidade da atividade desenvolvida pela recorrente.

Quanto à apropriação de créditos em relação aos insumos para formação de florestas, por empresas que exploram a sua extração, o Parecer Normativo COSIT nº 5/18 bem demonstra a reversão do entendimento fazendário que embasou o despacho decisório e o v. acórdão recorrido, reconhecendo expressamente o direito da recorrente, nos seguintes termos:

75. Considerando a falta de previsão legal para apuração de créditos das contribuições com base em encargos de exaustão e o conceito restritivo de insumo que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil sempre considerou que os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao valor de determinado bem componente do ativo imobilizado da pessoa jurídica sujeito a exaustão não permitiriam a apuração de créditos: a) tanto na modalidade aquisição de insumos (pois tais dispêndios deveriam ser ativados para posterior realização, o que afastaria a aplicação desta modalidade de creditamento); b) quanto na modalidade realização de ativo imobilizado (por falta de previsão legal para creditamento em relação a encargos de exaustão).

76. Contudo, como salientado nas considerações gerais desta fundamentação, o conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas disposições a conceitos contábeis e reconheceu a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao passo que as demais modalidades de creditamento previstas somente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas. Dito de

outro modo, se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadra em nenhuma outra modalidade específica de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, ele permitirá o creditamento caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.

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.

78. Exemplificando essa dicotomia: a) no caso de pessoa jurídica industrial, os dispêndios com serviço de manutenção de uma máquina produtiva da pessoa jurídica que enseja aumento de vida útil da máquina superior a 1 (um) ano (essa regra será detalhada adiante) não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, pois tais gastos devem ser capitalizados no valor da máquina, que posteriormente sofrerá depreciação e os encargos respectivos permitirão a apuração de créditos na modalidade realização de ativo imobilizado (salvo aplicação de regra específica); **b) no caso de pessoa jurídica que explora a extração de florestas, os dispêndios com a plantação de floresta sujeita a exaustão permitirão a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos e os encargos de exaustão não permitirão a apuração de qualquer crédito. (Grifamos)**

Diante disto, sendo reconhecido que o processo produtivo da recorrente compreende a fase florestal e que os insumos para formação de florestas geram direito a crédito, é de rigor a reversão da glosa de todos os custos que se apresentem essenciais e/ou relevantes para formação das florestas da recorrente.

Neste sentido, devem ser reconhecidos créditos relativos aos custos relacionados a atividade de silvicultura, que compreende tanto o plantio quanto o controle de pragas e a manutenção das condições para que a floresta cresça sem influência de agentes externos, e que teve as suas etapas e a sua importância ao processo produtivo da recorrente bem descritas pelo laudo da Escola Superior da Agricultura da USP, conforme se extrai do seguinte excerto:

*5. Em que consiste a atividade silvicultura? Qual a importância desta etapa na produção da celulose?*

*A atividade de silvicultura consiste no planejamento do abastecimento das unidades fabris, envolvendo e definindo as análises do solo, limpezas de terreno, enleiramentos de resíduos florestais, aberturas de estradas e aceiros, confecções de cercas, delimitações de áreas de preservação permanente, reservas legal, preparos, correções e adubações do solo, combates à formigas, plantios, irrigações, monitoramento das operações silviculturais, capinas químicas e/ou mecânicas, manutenções anuais (combate à formiga, limpeza de aceiros, manutenção de estradas), adubações complementares, monitoramento de pragas e doenças, combate a pragas e doenças, monitoramentos e prevenções da ocorrência de incêndios florestais, manutenção preventivas e corretivas de equipamentos, máquinas e veículos florestais, fornecimentos*

*de combustível para frota própria e de terceiros por conta da Fibria no campo através de comboios.*

*A colheita segue planejamento de produção da fábrica, que determina qual densidade e quando deve ser disponibilizada, segundo a análise laboratorial dos plantios através de amostras de madeira retiradas das árvores antes das colheitas. As colheitas podem ser manuais ou mecanizadas; quando mecanizadas, com máquinas específicas tais como harvesters que derrubam, descascam e cortam as árvores em toras e forwarders que baldeiam as toras para as beiras dos talhões formando as pilhas estratégicas aguardando transporte para fábrica.*

*Relembrando que produção de celulose é um processo típico e característico da natureza e que ainda não existe celulose sintética, torna-se patente a importância da atividade silvicultural para uma fábrica que se disponha a extrair a celulose e adequá-la ao mercado consumidor."*

Além dos bens e serviços silviculturais descritos no laudo, merecem o mesmo tratamento também, com base nos mesmos fundamentos, os serviços de topografia, brigada, conservação e manutenção de estradas, serviço de coleta de dados florestais, manutenção de cercas, biometria florestal, serviço florestal de colheita, adubos, fertilizantes, inseticidas, herbicidas, serviços de inventário florestal, serviços de viveiros, serviços de análise ambiental, controle de qualidade de madeiras, monitoramento e manutenção florestal, irrigação, terraplanagem, sensoriamento remoto e peças e reparos em maquinários relacionados com a área de silvicultura, colheita manual, colheita mecanizada, serviços de trator florestal, manutenção de equipamentos, serviços de proteção floresta, engenharia, consultoria, serviços de agrícola, serviços de transporte de madeira, serviços aplicados em máquinas e equipamentos florestais, e serviço de limpeza de área.

Quanto à essencialidade da construção e manutenção de estradas para o processo produtivo da recorrente, merece transcrição trecho do laudo pericial colacionado aos autos:

#### **4.21 Construção e manutenção de estradas e aceiros**

*Para acesso às fazendas é necessária a construção de estradas, que servirão tanto no momento de implantação da floresta como para o transporte de sua produção e vistoria ou monitoramentos frequentes para verificação de existência de ataques de pragas e doenças e também no combate a incêndios. As estradas são definidas como primárias ou principais, secundárias ou ainda terciárias ou ramais.*

Da mesma forma, também se mostra imprescindível, para a formação e extração das florestas, o uso de motosserra para o corte das toras de eucalipto, bem como a utilização de picadores (desgastadores de madeira), que cortam as toras para permitir o seu transporte até a unidade fabril. A mesma sorte é destinada aos sabres utilizados no manejo florestal, que constituem objetos cortantes (grandes facas) destinados à implantação e manutenção das áreas florestais, essenciais à manutenção dos nutrientes do solo, conforme atesta o laudo técnico:

#### **5.58. Solos e Nutrição/Silvicultura e Manejo Florestal**

*As recomendações técnicas para execução do manejo florestal, incluindo a implantação das florestas de eucalipto, sua manutenção e manejo dos remanescentes florestais, passam pelo manejo do solo e nutrição. Pesquisas realizadas na empresa chegaram ao sistema de cultivo mínimo no preparo do solo.*

No que se refere à extração das florestas, também são essenciais os insumos utilizados no corte, manutenção e movimentação dos cavacos (pequenos pedaços de madeira), uma vez que são utilizados exatamente para reduzir a tora de eucalipto ao tamanho de um cavaco, o que é indispensável para que a madeira seja cozida e transformada em celulose, conforme bem descrito no laudo colacionado aos autos:

*Resumidamente, o processo industrial para a extração da celulose é o cozimento da madeira para extração da mesma. A madeira para ser utilizada na indústria deve ser transformada em cavacos, o que é feito passando a madeira em toras nos picadores.*

*[...] A transformação da madeira em cavacos permite uma melhor penetração dos produtos químicos na madeira para extração de componentes como lingina, e liberando a celulose durante o cozimento.*

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

CRÉDITOS. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO. CUSTOS DE FORMAÇÃO DE FLORESTAS. ATIVO PERMANENTE. INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, os custos de formação de florestas que se amoldarem ao conceito de insumos conforme decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, podem gerar créditos da não-cumulatividade, ainda que classificáveis no ativo permanente e sujeitos à exaustão, observadas as demais restrições previstas na legislação.

(Processo nº 13502.900420/2011-40; Acórdão nº 3402-010.524; Relator Conselheiro Carlos Frederico Schwochow De Miranda; sessão de 27/06/2023)

PIS/PASEP. CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS.

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem; (ii) aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos; (iii) transporte de madeira entre a floresta e a fábrica; (iv) lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola; (v) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados e (vi) combustíveis empregados no processo produtivo.

(Processo nº 10235.720206/2009-04; Acórdão nº 3401-009.412; Relator Conselheiro Oswaldo Goncalves De Castro Neto; sessão de 28/07/2021)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para o fim de reverter as glosas relativas aos créditos relacionados a corrente de corte (motoserra), picadores (desgastador de madeira), sabres (manejo florestal), insumos utilizados no corte de cavacos, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de inventário florestal, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviço de manutenção/construção de

estrada e pontes, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem, sensoriamento remoto e peças e reparos em maquinários relacionados com a área de silvicultura (marcas de tratores e outros veículos como a Komatsu, Volvo e John Deere).

### **Frete**

Conforme se extrai do Despacho Decisório, os créditos decorrentes de fretes relativos a *armazenagem/transporte de papel e logística* foram glosados, sob o fundamento de que “[...] quaisquer serviços de transporte não relacionados à entrega de mercadoria diretamente aos clientes não podem ser considerados como sendo insumo”.

No mesmo sentido, o v. acórdão recorrido manteve a glosa, nos seguintes termos:

Como antes assentado, todos os desembolsos empregados na implantação, manutenção e exploração florestal não são considerados insumos para fins de geração de créditos de COFINS não-cumulativos. Dessa forma, os fretes suportados na aquisição dos bens utilizados nessas atividades também não são geradores de créditos não-cumulativos. Melhor, ainda que os fretes suportados nas operações de compra de produtos destinados à chamada Operação Florestal se incluam entre os custos de produção, por se vincularem a aquisições de bens não classificados como insumos nos termos da legislação já mencionada neste voto, não dão direito a apuração de créditos na sistemática não-cumulativa.

A legislação expressamente permite o creditamento de valores relativos a despesas com frete de mercadorias em três hipóteses. A primeira, estabelecida no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, refere ao caso de bens adquiridos para revenda, onde o frete referente à aquisição de mercadoria pode ser somado ao custo da mercadoria. A segunda é a de se entender a despesa com frete como um bem ou serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003). A terceira é a do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que se refere ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Para valerem os créditos, todos estes custos devem, necessariamente, ser suportados pela contribuinte e ser prestados por pessoas jurídicas, com exceção dos créditos presumidos a que se refere o § 19 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, relativo à sub-contratação de pessoa física autônoma por parte das empresas de transporte rodoviário de cargas.

Contudo, o frete glosado pelo Fisco não trata de serviço utilizado como insumo na prestação de serviços de transportes ou mesmo no transporte de produtos vendidos. Trata-se, sim, de frete utilizado para o transporte entre estabelecimentos da própria empresa, em alguns casos também relacionados ao transporte de bens que compõe o ativo imobilizado, transporte este de caráter meramente estratégico para as operações da empresa. Assim, independentemente do frete ser prestado por pessoas jurídicas, e não obstante a importância operacional do serviço no processo de logística de distribuição da empresa, fato é que não há previsão legal que dê suporte ao entendimento de que esta operação gere créditos no regime da não-cumulatividade”.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente defende o direito ao creditamento em relação aos (i) fretes pagos na aquisição de matéria-prima, sob o fundamento de que se trata de insumo que faz parte da produção, que se inicia com a aquisição de matérias-primas; (ii) frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração e produtos acabados, por serem indispensáveis e constituírem custo de produção; e (iii) fretes pagos na aquisição dos

bens que compõe o ativo imobilizado (florestas), visto que a atividade florestal é parte integrante do processo produtivo da recorrente e tais valores compõe o custo de produção.

Apesar da glosa aparentemente ter sido realizada apenas sobre os fretes relativos aos itens (ii) e (iii), iremos analisar integralmente a pretensão recursal da recorrente, devendo a existência de eventual glosa sobre o frete de aquisição de matéria-prima ser verificada em sede de liquidação do julgamento.

Quanto ao item (i), no que se refere ao enquadramento do frete de aquisição de matéria-prima na condição de serviço utilizado como insumo, parece-me inexistir controvérsia quanto ao frete ser um serviço, ou seja, uma obrigação de fazer. E, em relação a ser considerado um insumo, entendo ser de fácil percepção o caráter essencial daquele para o desenvolvimento da atividade econômica em análise, uma vez que, sem o transporte da matéria-prima componentes até a unidade onde serão formadas as florestas (etapa florestal) ou transformados em um novo produto (etapa industrial), a fabricação do produto é inviabilizada.

Assim, sendo considerado um serviço utilizado como insumo, o frete relativo à aquisição de matéria-prima se enquadra no disposto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03 e, por conseguinte, gera o direito ao desconto de crédito relativo ao custo arcado pelo contribuinte.

No que se refere ao item (ii), quanto ao frete para transferência de produtos não acabados durante o processo produtivo, parece-me tranquilo que o referido direito ao creditamento está assegurado pelo artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, visto se tratar de serviço utilizado como insumo na fabricação de produto destinado à venda.

Neste sentido, merece transcrição trecho do laudo colacionado aos autos que trata dos fretes relacionados à logística e transporte de madeira (que pode se encaixar tanto no item i quanto no item ii):

***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".*

Por outro lado, o creditamento relativo ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos ainda é objeto de grande controvérsia na jurisprudência deste e. Tribunal.

Filio-me ao entendimento de que deve ser reconhecido o direito ao creditamento sobre o frete de produtos acabados entre estabelecimentos, tanto por se tratar de serviço essencial para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, quanto por ser compreendido como frete para a venda, passível de desconto de crédito da contribuição, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03, abaixo transcrito:

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

(...)

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

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para efetivação da venda, entre os quais o frete ora em discussão.

Neste sentido, cito o seguintes precedentes deste e. CARF:

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

(Processo nº 13971.908776/2011-03; Acórdão nº 9303-008.060; Relator Conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal; sessão de 20/02/2019)

INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

(Processo nº 11080.002376/2009-79; Acórdão nº 9303-007.092; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Possas; sessão de 11/07/2018)

Por fim, quanto ao item (iii), reitero o entendimento já exposto no presente voto de que, no presente caso, trata-se de empresa agroindustrial, em que se considera como parte integrante do processo produtivo tanto a fase florestal, de produção da floresta/madeira, quanto a fase industrial, de transformação da madeira em celulose, de modo que a essencialidade e relevância do insumo deve ser avaliada com base na integralidade da atividade desenvolvida pela recorrente.

Assim, considerando a reversão da glosa relativa aos custos na implantação, manutenção e exploração florestal, por se enquadrarem ao conceito de insumos para

desenvolvimento da atividade da recorrente, igual sorte deve ser aplicada aos fretes na aquisição de bens utilizados em tais atividades, devendo, por conseguinte, serem revertidas as glosas relacionadas aos fretes na aquisição de insumos relativos à atividade florestal.

Neste sentido, ressalto que o artigo 176, §1º, inciso V, da Instrução Normativa RFB nº 2121/22, expressamente estabelece que “[c]onsideram-se insumos, inclusive: [...] bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em: a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros”.

Diante disto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos fretes pagos na aquisição de matéria-prima, fretes entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração e produtos acabados, e fretes pagos na aquisição dos bens que compõe o ativo imobilizado (florestas).

### **Combustíveis e lubrificantes**

Partindo da premissa que o processo produtivo da recorrente estava restrito à fabricação de celulose, o Despacho Decisório estabeleceu que “[...] *para as despesas com combustíveis gerarem crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins, no caso ora em análise, é necessário que o combustível seja considerado insumo no processo de fabricação do produto destinado à venda pela empresa; ou, em outras palavras, seja empregado em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção da celulose industrializada e vendida pela contribuinte*”.

Diante disto, a autoridade fiscal concluiu que:

[...] os combustíveis utilizados para o transporte e manejo dos insumos não podem ser considerados para fins de creditamento. Com o intuito de diferenciar os tipos de combustíveis utilizados como insumo, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos que pudessem alocar os diversos combustíveis na cadeia produtiva. Foram apresentados laudos técnicos detalhados, devidamente assinados por engenheiros e contadores da empresa, descrevendo os vários tipos de combustíveis e suas utilizações. Seguindo a interpretação dada pela COSIT acerca do termo, entre outros, não foram considerados como insumo: GLP utilizado em empilhadeiras, gasolina utilizado no transporte de pessoal, Óleo diesel, Óleo biodiesel e GLP granel.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente pleiteia a reversão das glosas, sustentando que “[...] *a utilização do óleo diesel como combustível é essencial para a concretização do processo produtivo, mostrando-se imprescindível para a efetivação do plantio, colheita e transporte da madeira (única fonte da celulose produzida), não resta dúvida de que tal bem deve ser classificado como insumo*”.

Ademais, ressalta que “[...] *todo o combustível glosado é fornecido pela Fibria, e sua utilização e aquisição foi atestada pelos laudos técnicos reconhecidos pela própria fiscalização, não havendo nos autos qualquer dúvida acerca da aplicação e aquisição de tais materiais elencados na planilha de glosa, tais como Gás GLP Industrial, Óleo lubrificante Tribotec, e óleo diesel, os quais foram adquiridos em sua grande maioria da fornecedora Petrobrás Distribuidora S/A, conforme atesta a própria planilha de glosa*”.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, cumpre destacar que o direito à apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo no processo produtivo da empresa é expressamente assegurado pelo artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, abaixo reproduzido:

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

(...)

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Grifamos)

Indo adiante, a Instrução Normativa RFB nº 2121/22 dispõe que consideram-se insumos, inclusive, combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, *ex vi*:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º **Consideram-se insumos, inclusive:**

(...)

III - **combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços**; (Grifamos)

Considerando o caráter complexo e extenso do processo produtivo da recorrente, merece destaque também o entendimento exposto no Parecer Normativo COSIT nº 5/18, no sentido de que são considerados como insumo, inclusive, os combustíveis e lubrificantes utilizados para produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo):

[...] deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

Neste cenário, o laudo da Escola Superior da Agricultura da USP bem descreve a utilização dos combustíveis em máquinas e veículos próprios e de terceiros, como insumos no processo produtivo da recorrente:

5.65 Insumos

Adubos, mudas para plantio e replantio, corretivo de solo, herbicidas, fungicidas, iscas formicidas, gel;

Combustível utilizados nas máquinas e equipamentos de terceiros;

Combustível utilizados por terceiros no transporte de pessoal e transporte de equipamentos, máquinas e mudas para plantio;

(...)

#### 6.6. Terceirização

Quase todas as atividades de manejo da Fibria são terceirizadas por empresas prestadoras de serviços florestais. Os equipamentos em princípio são da empresa terceirizada e os insumos são providenciados pela Fibria. Diesel consumido pelas máquinas e veículos é fornecido pela Fibria. Exemplo de atividades e equipamentos/máquinas e veículo que utilizam o diesel como combustível:

| Equipamento        | Função                                                                                                                                                                                                                                                    |
|--------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Harvester          | Derrubada, desgalhamento, traçamento                                                                                                                                                                                                                      |
| Forwarder          | Baleio e empilhamento da madeira em toras                                                                                                                                                                                                                 |
| Tratores agrícolas | Subsolagem, adubação, aplicação de herbicidas, irrigação, plantio, calagem, etc.                                                                                                                                                                          |
| Caminhões          | Transporte de madeira, insumos, mudas, diesel para abastecimento de equipamentos no campo, óleos lubrificantes e hidráulicos, peças de reposição, oficinas e escritórios móveis, materiais de consumo no campo, como EPIs, água, banheiros químicos, etc. |
| Vans/ônibus        | Transporte de funcionários, refeições                                                                                                                                                                                                                     |
| Caminhonetes       | Transporte de gestores e auxiliares das diversas funções indispensáveis para a produção florestal e controles/monitoramentos                                                                                                                              |
| Carregadeiras      | Carregamento e descarregamento de madeira em caminhões, trens e barcaças, e transbordos e ajustes de carga.                                                                                                                                               |

Por bem ilustrar, cumpre colacionar também fotos de algumas das máquinas supra mencionadas, que reforçam a sua utilização no processo produtivo da recorrente:

— *Forwarder:*



— *Harvester:*



Em sentido favorável à pretensão da recorrente, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS.

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem; (ii) aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos; (iii) transporte de madeira entre a floresta e a fábrica; (iv) **lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola**; (v) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados e (vi) combustíveis empregados no processo produtivo.

(Processo nº 12585.720420/2011-22; Acórdão nº 9303-007.864; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 22/01/2019)

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES. 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 empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, in caso, capaz de gerar crédito da PIS e COFINS referente a despesas incorridas com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de matéria-prima.**

(Processo nº 11516.000580/2009-98; Acórdão nº 9303-013.199; Relatora Conselheira Erika Costa Camargos Autran; sessão de 13/04/2022) (**Grifamos**)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo da recorrente, tanto na etapa florestal quanto industrial.

### **Embalagens para transporte**

Com base no fundamento de que “[...] a embalagem para transporte não pode ser considerada insumo, visto que o transporte do produto não constitui etapa do processo de produção”, a autoridade fiscal glosou os créditos apropriados relativos a “[c]orreias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, pallet (paleta) e caixas de papelão”, entendimento este que foi mantido pelo v. acórdão recorrido.

Em sua defesa, a recorrente pleiteia a reversão da glosa, sustentando que os referidos itens integram o seu processo produtivo, sendo utilizados para efetivar o transporte e acondicionamento das folhas de celulose produzidas, de modo que “[...] embora as referidas embalagens não integrem o produto final, as mesmas configuram custos imprescindíveis à individualização e transporte do produto em processamento, razão pela qual se enquadram perfeitamente ao conceito de insumo firmado pelo CARF”.

Neste sentido, destaca que “[...] as correias, estrados de madeira e arames são os únicos meios possíveis de acondicionar as folhas de celulose e ergue-las no transporte mecanizado, seja ele naval, por trem ou caminhão”, assim como, “[s]em os pallets e as caixas de papelão não seria possível acondicionar e transportar com segurança a folha de celulose produzida, mostrando-se então dispêndio absolutamente necessário para que o ciclo produtivo da Recorrente se concretize”.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Além da fundamentação exposta pela recorrente, verifica-se que a efetiva utilização e importância dos itens objeto da glosa foram devidamente descritas nos itens 7.22 (Enfardamento propriamente dito), 7.23 (Armazém) e 8 (Logística da expedição de celulose), do laudo técnico colacionado aos autos, restando demonstrada a essencialidade das correias, estrados de madeira, pallets (paleta), caixas de papelão e arames, para o fim de deixar o produto em condições de ser transportado, estocado e ter sua integridade garantida desde a etapa final do processo de industrialização até a sua entrega definitiva.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

## EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para proteção e conservação da integridade de produto alimentícios durante o transporte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas.

(Processo nº 13433.900095/2014-29; Acórdão nº 9303-014.051; Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 13/04/2023)

## CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

(Processo nº 13502.900946/2010-49; Acórdão nº 9303-013.707; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 15/12/2022)

## CUSTOS/DESPESAS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

(Processo nº 10880.723861/2013-88; Acórdão nº 9303-011.735; Relator Conselheiro Luiz Eduardo De Oliveira Santos; sessão de 17/08/2021)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos materiais de embalagem para transporte, mais especificamente, correias, estrados de madeira, pallets (paleta), caixas de papelão e arames.

**Despesas de locação de veículos e transporte de supervisores**

Com base no entendimento de que os gastos com passagem e hospedagem de empregados e funcionários não são considerados insumos na prestação de serviços, assim como, as despesas de aluguéis de veículos para transporte de empregados e funcionários não dão direito ao crédito das contribuições ao PIS e da COFINS por falta de previsão legal, a autoridade fiscal proferiu o Despacho Decisório, em que, “[...] *entre outros, não foram considerados como insumos: serviço com pagamento de estadia e traslado, locação de veículos e despesas de transporte de supervisores*”, entendimento este mantido pelo v. acórdão recorrido.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente pleiteia a reversão das glosas, sustentando que o transporte de pessoas é indispensável ao cumprimento do seu objeto social e que “[...] *se fosse possível colocar uma "esteira" da floresta até a fábrica, certamente que isso*

*seria feito. Porém, como isso é impossível, são utilizados veículos que nessa hipótese enquadram-se perfeitamente no conceito do inciso IV, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03”.*

Neste sentido, destaca que “[...] muito embora a locação de veículos esteja também compreendida na hipótese de crédito do frete, o CARF já firmou seu posicionamento para conferir o direito ao crédito com fulcro no art. 3º, inciso IV, enquadrando o veículo como outra máquina qualquer necessária a efetivação do processo produtivo. Ademais, sem o transporte dos supervisores até a área do campo seria impossível o desenvolvimento da atividade da Recorrente”.

Entendo que assiste razão parcial à recorrente.

Quanto à locação de veículos, destaca-se que o artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03 expressamente assegura o direito à apropriação de créditos relativos a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” (Grifamos).

Desta forma, verifica-se que, ao contrário do disposto no inciso II do referido artigo, o legislador não exigiu a utilização das máquinas alugadas na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, trazendo requisito mais amplo, quer seja, a utilização nas atividades da empresa.

Neste sentido, cito o seguinte precedente deste e. CARF:

DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS.  
DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos de PIS/COFINS apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividades produtivas da pessoa jurídica.

(Processo nº 11080.728545/2017-12; Acórdão nº 3201-004.269; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 27/09/2018)

Diante disto, considerando ter restado incontroversa a utilização dos veículos locados para transporte de empregados e funcionários entre a área florestal e fabril da empresa, voto por reverter as glosas relativas à locação de veículos.

Por outro lado, quanto aos serviços com pagamento de estadia e traslado, e despesas de transporte de supervisores, entendo que a recorrente não logrou êxito em comprovar a essencialidade e relevância de tais dispêndios no desenvolvimento do seu processo produtivo, de modo que devem ser mantida as referidas glosas.

Neste sentido, é mister observar que, quando há o indeferimento do direito creditório e o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, passam a valer as regras do processo administrativo fiscal previstas no Decreto nº 70.235/72, cabendo ao contribuinte o ônus de instruir os autos com documentos hábeis e idôneos que comprovem a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Tal conclusão se extrai do previsto no § 11 do art. 74, da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 11. **A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (Grifamos)

Do disposto nos artigos 15 e 16, do Decreto nº 70.235/72:

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (...)

**(Grifamos)**

E do disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. **(Grifamos)**

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas à locação de veículos.

### **Despesas com materiais de construção civil**

Com base no entendimento de que “[...] o legislador deu tratamento diverso aos insumos comparado com as edificações e benfeitorias em imóveis, especificando, para este último, o modo do seu creditamento através de encargos de depreciação”, a autoridade fiscal proferiu o Despacho Decisório, em que “[...] não foram considerados como insumos uma vez que são incorporados ao ativo imobilizado - edificações: tijolo comum, tintas para utilização em pisos em geral, placa de gesso para piso, lâmpadas de iluminação em geral, pedra brita”, entendimento este mantido pelo v. acórdão recorrido.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente pleiteia a reversão das glosas relativas aos dispêndios com materiais de construção, sob o argumento de “[...] tais dispêndios se referem

*a pequenos reparos realizados na unidade fabril, sem os quais a fábrica teria seu funcionamento prejudicado (e muitas vezes até paralisado)”.*

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Inicialmente, cumpre transcrever o disposto no artigo 3º, inciso VII, e §1º, inciso III, da Lei nº 10.833/03:

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;

Desta forma, quanto às edificações e benfeitorias em imóveis próprios, utilizados nas atividades da empresa, a lei permite a apropriação de créditos, mas tais créditos devem ser apropriados sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização dos bens, e não sobre a aquisição dos itens.

Neste sentido, merece referência o disposto no Parecer Normativo COSIT nº 05/18:

Como cediço, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, prevê ao lado da modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumos (inciso II) a modalidade de creditamento em relação à aquisição ou construção de ativo imobilizado (inciso VI).

As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, 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).

Ademais, a recorrente não demonstrou qualquer essencialidade ou relevância dos itens glosados para o desenvolvimento do seu processo produtivo, de modo que resta obstada a apropriação dos créditos na condição de insumos.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

DOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS

Neste tópico, o Despacho Decisório destaca como requisito essencial ao exercício do direito à apuração de crédito sobre bens e serviços utilizados como insumo na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a condição de terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, concluindo que “[...] *essa condição não é alcançada quando a empresa despense esforços para a obtenção de madeira de seus terrenos, a chamada Operação Florestal (clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate à incêndios e colheita)*”, entendimento este que foi mantido pelo v. acórdão recorrido.

Por sua vez, a recorrente não contesta o fundamento adotado, mas alega que “[...] só apropria créditos decorrentes de bens e serviços adquiridos de terceiros, não se apropriando de créditos sob sua própria mão de obra, fato este que é comprovado pela própria planilha da fiscalização, posto que todos os créditos glosados correspondem a notas fiscais emitidas por outras pessoas jurídicas encarregadas de prestar tais serviços”.

Ademais, sustenta que:

[...] além de constar na própria planilha da autoridade fiscal a correta identificação das notas fiscais, a Recorrente deixou todas as notas fiscais (que totalizam milhares de notas fiscais) à disposição da RFB, trazendo à estes autos uma parcela exemplificativa que atesta a contratação dos serviços de terceiros (doc. 04).

Imperioso salientar que todas as notas fiscais glosadas pela autoridade fiscal possuem albergue em contratos regularmente firmados com empresas terceirizadas e, como também totalizam milhares de unidades, estão todas à disposição da Receita Federal caso remanesça alguma dúvida acerca da aquisição dos bens e serviços.

O equívoco da glosa é manifesto, uma vez que todos os dispêndios com a operação florestal constituem serviços prestados por empresas terceirizadas, uma vez que a própria autoridade fiscal faz constar nas glosas perpetradas todos os materiais e serviços utilizados na etapa de silvicultura, citando nesta mesma planilha o nome de todos os fornecedores dos referidos itens, atestando que todos são prestados por pessoas jurídicas.

Diante disto, entendo que deve ser dado provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas efetuadas com base no fundamento de que não seriam bens e serviços adquiridos de terceiros, especialmente, aquelas relativas à clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate à incêndios e colheita, quando devidamente comprovado se tratar de serviços prestados e bens adquiridos de empresas terceirizadas, seja com base na planilha elaborada pela própria autoridade fiscal que cita o nome dos fornecedores, seja com base nas notas fiscais colocadas à disposição da Receita Federal e/ou colacionadas aos autos.

## CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar o pedido de nova diligência, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para o fim de:

- a) acatar a reversão da glosa proposta pela autoridade diligente em relação aos créditos apropriados fora do período de competência da respectiva nota fiscal, assim como, replicar tal entendimento em relação aos créditos apropriados pela sistemática regular, diante do reconhecimento, pela

própria autoridade fiscal, de que tais itens se enquadram no conceito de insumos;

- b) computar as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, no cálculo do índice de rateio proporcional, revertendo as glosas na medida do novo índice apurado;
- c) considerar adequado o momento adotado pela recorrente para apuração dos créditos relativos aos insumos – tradição do bem adquirido e conclusão do serviço prestado, revertendo as glosas correspondentes;
- d) reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos apurados extemporaneamente, sem necessidade prévia de retificação das declarações e deveres instrumentais e formais - DCTF/DACON/ atual EFD Contribuições;
- e) reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes das aquisições de equipamentos de proteção individual;
- f) reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes das aquisições de insumos utilizados para análises químicas em laboratório;
- g) reverter as glosas relativas aos gastos relacionados aos rádios para comunicação, inclusive pilhas e baterias;
- h) reverter as glosas relativas aos créditos decorrentes de aquisições de partes e peças para reposição/manutenção;
- i) reverter as glosas relativas aos créditos relacionados a corrente de corte (motosserra), picadores (desgastador de madeira), sabres (manejo florestal), insumos utilizados no corte de cavacos, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de inventário florestal, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviço de manutenção/construção de estrada e pontes, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem, sensoramento remoto e peças e reparos em maquinários relacionados com a área de silvicultura (marcas de tratores e outros veículos como a Komatsu, Volvo e John Deere);
- j) reverter as glosas relativas aos fretes pagos na aquisição de matéria-prima, fretes entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração e produtos acabados, e fretes pagos na aquisição dos bens que compõe o ativo imobilizado (florestas);
- k) reverter as glosas relativas aos combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo da recorrente, tanto na etapa florestal quanto industrial;

- l) reverter as glosas relativas aos materiais de embalagem para transporte, mais especificamente, correias, estrados de madeira, pallets (paletes), caixas de papelão e arames;
- m) reverter as glosas relativas à locação de veículos;
- n) reverter as glosas efetuadas com base no fundamento de que não seriam bens e serviços adquiridos de terceiros, especialmente, aquelas relativas à clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate à incêndios e colheita, quando devidamente comprovado se tratar de serviços prestados e bens adquiridos de empresas terceirizadas, seja com base na planilha elaborada pela própria autoridade fiscal que cita o nome dos fornecedores, seja com base nas notas fiscais colocadas à disposição da Receita Federal e/ou colocadas aos autos.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

## Voto Vencedor

Conselheiro Renan Gomes Rego, Redator designado.

Em que pese as muito bem lançadas razões de decidir do I. Relator, ousou a divergir quanto a sua posição sobre a essencialidade da construção e manutenção de estradas e pontes para o processo produtivo da recorrente e sobre os fretes utilizados na aquisição do ativo imobilizado.

O entendimento do I. Relator foi no sentido de reverter as glosas dos créditos desses gastos com base no conceito de insumo, previsto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Entendo que as estradas e pontes são bens incorporados ao ativo imobilizado, sendo, assim, os gastos com sua manutenção ou construção não são incluídos no conceito de insumo e, portanto, não são passíveis de creditamento com base no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Da mesma forma que a aquisição de bem para o ativo imobilizado não se confunde com a aquisição de um insumo utilizado na prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A legislação de regência das contribuições só permite o creditamento do frete sobre o insumo ou sobre o insumo do insumo, nos termos do já citado inciso II do artigo 3º, e não sobre a aquisição do bem incorporado ao ativo imobilizado.

Ante o exposto, voto em manter as glosas de créditos referentes aos gastos com construção e manutenção de estradas e pontes e de fretes utilizados na aquisição do ativo imobilizado.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego