



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.901890/2013-92
RESOLUÇÃO	3302-002.968 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRACELL BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Celso Jose Ferreira de Oliveira (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de PER/DCOMP relativo ao crédito de COFINS apurado no regime não cumulativo – exportação, referente ao 2º trimestre de 2009, que foi parcialmente homologado pelo Despacho Decisório nº 107820507.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Lauro de Freitas/BA glosou diversos créditos sob o argumento de que determinados bens e serviços não se enquadrariam como insumos para fins de aproveitamento de créditos de COFINS. Entre os principais itens glosados constam:

- (i) **Óleo Diesel, Biodiesel e Lubrificantes** – utilizados tanto em equipamentos e maquinários florestais (colheita de madeira) quanto industriais, sem comprovação da proporção de uso em cada atividade, motivo pelo qual houve glosa integral.
- (ii) **Frete sobre a aquisição de Ácido Sulfúrico** – glosado por ausência de comprovação da quantidade efetivamente aplicada no processo produtivo, parte sendo utilizada no tratamento de efluentes.
- (iii) **Serviços de Telecomunicações** – desconsiderados por não serem considerados insumos diretamente relacionados à produção.
- (iv) **Créditos computados nos CFOPs 1556 e 2556** – glosados em razão de descrições genéricas (“partes e peças de reposição”), materiais de uso civil ou administrativo (areia, cimento, EPIs, materiais elétricos, etc.) e inclusão indevida do IPI na base de cálculo.
- (v) **Serviços de Manutenção** – excluídos por falta de demonstração do vínculo direto com o processo produtivo, abrangendo serviços de construção civil, montagem de andaimes, pintura, isolamento e manutenção civil.
- (vi) **Serviços de Topografia** – prestados por pessoa física, sem direito a crédito conforme a legislação.
- (vii) **Serviços de Colheita** – considerados como manutenção de equipamentos utilizados em atividades florestais, e não como insumos diretamente vinculados à produção da pasta de celulose.
- (viii) **Serviços de Manutenção de Estradas** – relativos à regularização, encascalhamento e patrolamento, tidos como atividades acessórias, sem ligação direta com a produção.

Inconformada, a contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** defendendo a essencialidade e relevância dos itens glosados para o seu processo produtivo, da seguinte forma:

- (i) **Óleo Diesel, Biodiesel e Lubrificantes:** usados em maquinários florestais e industriais essenciais à produção da celulose — insumos indispensáveis ao processo produtivo.
- (ii) **Serviços de Colheita:** etapa inicial e necessária para obtenção da madeira, matéria-prima principal — insumo essencial.

- (iii) **Frete de Ácido Sulfúrico:** produto utilizado em várias etapas da fabricação e limpeza de equipamentos — frete integra o custo do insumo.
- (iv) **Polímero e Anti-Espumante Kuriless (e fretes):** empregados diretamente no controle e eficiência do processo industrial — insumos relevantes.
- (v) **CFOP 1556 e 2556 (peças e materiais de reposição):** partes e peças aplicadas em máquinas da produção — insumos necessários à continuidade do processo.
- (vi) **Frete de Sulfato de Sódio:** insumo efetivamente usado na produção, com custo de transporte suportado pela empresa — crédito devido.
- (vii) **Serviços de Manutenção e Manutenção de Estradas:** necessários para funcionamento contínuo da fábrica e transporte da matéria-prima — insumos essenciais.
- (viii) **Bens do Ativo Imobilizado:** devidamente comprovados por registros contábeis e fiscais — créditos legítimos conforme art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A 15ª Turma da DRJ/SPO, por meio do Acórdão 16-097.815, julgou parcialmente procedente a referida Manifestação de Inconformidade para reverter as glosas relativas a (i) Óleo diesel/biodiesel e lubrificantes; (ii) Serviços de colheita da madeira; (iii) Ácido sulfúrico e seu respectivo frete; (iv) EPIs e sprinklers e (v) Óleo Lubrax. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NULIDADE.

As argüições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência. Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, os despachos e decisões proferidas por autoridade competente e não existindo preterição do direito de defesa, fica afastada a hipótese de nulidade.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DE EFLUENTES. CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.

Os valores referentes à manutenção e tratamento de efluentes não geram créditos do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, haja vista que não possuem relação direta com o processo produtivo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

No regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores os combustíveis e lubrificantes ou quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda.

CRÉDITO. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO DE ESTRADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de manutenção de estradas não produzem alterações sobre o produto final, impedindo que os mesmos adquiram as características necessárias para serem conceituados como insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

CRÉDITO. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

A pessoa jurídica podem descontar créditos sobre a depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, contudo, não basta que as aquisições se refiram a bens incorporados ao ativo imobilizado, mas também que sejam adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS.

DESCARACTERIZAÇÃO COMO NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As decisões judiciais prolatadas em ações individuais não produzem efeitos para outros que não aqueles que compõem a relação processual. E as decisões administrativas, não formalmente dotadas de caráter normativo, igualmente se aplicam inter partes.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterando basicamente os mesmos fundamentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade.

VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo. No entanto, entendo que os presentes autos não se encontram em condições de julgamento imediato.

Explico.

Conforme relatado, uma das questões controvertidas nos presentes autos diz respeito a possibilidade de o IPI destacado nas notas fiscais de aquisição integrar o valor de aquisição dos bens.

Sobre o tema, importa ressaltar que o ordenamento jurídico distingue claramente o IPI recuperável — que pode ser creditado pelo contribuinte — do IPI não recuperável, hipótese que autoriza sua inclusão no valor de aquisição para fins de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 579/2017 estabelece que somente o IPI não recuperável pode integrar o valor de aquisição para fins de apuração dos créditos das contribuições ao PIS e à COFINS. Na mesma oportunidade, estabeleceu que o imposto será considerado não recuperável quando o adquirente não for contribuinte do IPI ou não puder aproveitar o crédito no âmbito da não cumulatividade.

Esse também é o entendimento deste Conselho:

CRÉDITO. IPI RECUPERÁVEL. IMPOSSIBILIDADE. IPI IRRECUPERÁVEL. POSSIBILIDADE.

O IPI recuperável, destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos, não integra o custo de aquisição dos bens e serviços aplicados na produção da pessoa jurídica contribuinte do imposto. De maneira diversa, o IPI, quando não recuperável, integra o valor de aquisição de bens para efeito de cálculo do crédito das contribuições não cumulativas.

(Acórdão nº 3202-002.864. Relator Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe)

Dessa forma, a correta identificação da natureza do IPI destacado — se recuperável ou não recuperável — é crucial para a definição da legalidade ou não da inclusão do imposto na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

A decisão da DRJ, quanto a este ponto adota apenas o seguinte trecho da diligência fiscal para manter o referido crédito:

“ou, ainda, pela inclusão indevida da parcela referente ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) na base de cálculo do crédito apurado (o IPI, quando recuperável, não integra o custo de aquisição do bem, conforme prescrito no art. 66, § 3º, da IN SRF n.º 247, de 2002 (PIS), e no art. 8º, § 3º, inciso I, da IN SRF n.º 404, de 2004 (COFINS))”.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, no presente caso, o IPI destacado nas notas fiscais de aquisição teria natureza irrecuperável, o que permitiria sua inclusão na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS. Para fundamentar tal alegação, a Contribuinte juntou ao Recurso Voluntário o Registro de Apuração do IPI (RAIPI), bem como diversas notas fiscais de

aquisição, com o intuito de demonstrar que, em determinadas operações, o imposto não poderia ser aproveitado no âmbito da não cumulatividade do IPI.

Embora não se olvide do disposto no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/1972, aplica-se ao processo administrativo fiscal o princípio da verdade material, segundo o qual sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

Sobre o tema, destaco a lição de Leandro Paulsen¹:

“O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.”

Ressalta-se que o princípio da verdade material não pode ser invocado sem que exista um lastro probatório mínimo, já que não cabe à autoridade preparadora, tampouco à autoridade julgadora, suprir deficiências do contribuinte em provar o seu direito em momento oportuno. É dever do contribuinte, portanto, demonstrar ao menos a “fumaça” do seu direito, para que as autoridades, caso entendam necessário, requisitem apenas a complementação de documentos.

No presente caso, compulsado os autos, verifica-se que a Recorrente trouxe aos autos documentação fiscal relevante, notadamente o RAUPI e as notas fiscais indicadas, com o objetivo de demonstrar a alegada não recuperabilidade do imposto. Tais documentos aparentemente comprovam suas alegações e demonstram a probabilidade e verossimilhança do seu direito.

Cumprido observar, ademais, que, embora tenha sido determinada a suspensão nacional de todos os processos que versem sobre a matéria submetida ao Tema Repetitivo nº 1.373/STJ — o qual discute justamente a inclusão do IPI não recuperável na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS —, é indispensável, antes de qualquer suspensão, apurar tecnicamente se o caso dos autos efetivamente versa sobre IPI não recuperável. Isso porque a suspensão somente se aplica quando o processo administrativo tratar da mesma questão jurídica definida no tema afetado, impondo-se, portanto, a prévia identificação da natureza do IPI tratado nestes autos.

Diante dessas considerações, à luz do princípio da verdade material, e com fundamento nos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 e nos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal de origem:

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

- (i) analise o Registro de Apuração do IPI (RAIPI) apresentado pela Recorrente, bem como as notas fiscais de aquisição juntadas ao Recurso Voluntário, e, caso entenda necessário, intime a Contribuinte para apresentar documentos contábeis e fiscais complementares, permitindo a comprovação do direito creditório invocado;
- (ii) elabore relatório conclusivo sobre as respectivas constatações, se pronunciando a respeito da efetiva possibilidade (ou impossibilidade) de recuperação do IPI em cada uma das operações identificadas, esclarecendo expressamente, com base na documentação examinada, se o IPI destacado em cada operação é recuperável ou não recuperável;
- (iii) intime a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara