



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.901891/2013-37
RESOLUÇÃO	3302-002.980 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro 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 Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi (substituta integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de PER/DCOMP relativo ao crédito de PIS apurado no regime não cumulativo – exportação, referente ao 1º trimestre de 2009, que foi parcialmente homologado pelo Despacho Decisório nº 093322045.

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 16-84.074, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

NULIDADE.

As arguições 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.

AMOSTRAGEM. LEGITIMIDADE.

É legítima a verificação do cumprimento das obrigações tributárias por amostra de documentos, operações ou registros, o que não se confunde com o cálculo das contribuições em si mesmo por amostragem, conjectura método estatístico, presunção, arbitramento, indício, suposição ou estimativa.

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.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

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

CRÉDITO. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO A pessoa jurídica pode 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.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado em pedido de restituição, ressarcimento e compensação é da contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, indefere-se o pedido e não se homologa a compensação.

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

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterando, em síntese, os argumentos trazidos em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

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.

Sobre este ponto, consta do Termo de Verificação Fiscal, o seguinte:

39.4. Créditos computados no Código Fiscal de Operação (CFOP) 1556 e 2556: alguns créditos foram objeto de glosa, seja em razão da “descrição genérica” (p.ex., “partes e peças de reposição”), seja devido ao “tipo de material” (p.ex., lona plástica; saco plástico; areia fina; cimento; GRAUTING SIKADUR (mat. civil); tábua agreste (mat. civil); óculos de segurança (EPI); SPRINKLERS (equipamento combate à incêndio); etc.); seja por se tratar de “material de uso genérico” (p.ex., chapa de piso; pasta cristal; peças aplicadas em furadeira elétrica e retifica; cadeado; lâmpada halógena; lâmpada fluorescente; bateria alcalina; pilha alcalina; lâmpada mista; lanterna; tinta para piso; soquete e reator p/a lâmpada; tomada predial; etc.); **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))**

Compulsando o Acórdão recorrido, verifica-se que a decisão da DRJ não abordou expressamente este ponto, mantendo integralmente as glosas realizadas no TVF.

Recorrente, novamente, sustenta que, no presente caso, o IPI destacado nas notas fiscais de aquisição teria natureza irre recuperável, o que permitiria sua inclusão na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

Cumprando 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.

Para além disso, como relatado anteriormente, parte da questão de mérito discutida nos presentes autos perpassa pelo conceito de insumos para fins de crédito de COFINS, no regime não cumulativo.

Verifica-se que, tanto a fiscalização, quanto a autoridade julgadora *a quo*, aplicaram o conceito restritivo de insumo, já superado definitivamente pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.221.170/PR. Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade e/ou relevância**, os quais, de acordo com o voto-vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa, devem entendidos nos seguintes termos:

*“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Dessa forma, considerando que a análise efetuada tanto pela DRJ, quanto pela autoridade fiscal de origem não considerou a essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, entendo ser necessária uma reapreciação dos créditos objeto do presente julgamento, em consonância com a nova interpretação determinada pelo STJ.

Diante de todo o exposto, 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:

- (i) intime a Contribuinte para apresentar documentos contábeis e fiscais, como por exemplo, o Registro de Apuração do IPI (RAIPI), bem como eventuais notas fiscais de aquisição e eventuais documentos complementares que entender pertinente para a comprovação do direito creditório invocado
- (ii) em razão da superveniência do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, analise os itens indicados pela Recorrente como insumos ao processo produtivo, bem como todos os documentos e informações apresentadas nos presentes autos;
- (iii) sendo necessário, intime a Recorrente para demonstrar, de forma complementar e detalhada, a comprovação acerca do enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, considerando o conceito de insumo, segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no REsp nº 1.221.170/PR e no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018;
- (iv) elabore, ao final, relatório fiscal conclusivo manifestando-se acerca:
 - a. 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;

- b. dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual revisão das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes quanto ao enquadramento de cada serviço no conceito de insumo delimitado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR;
- (v) recalcule as apurações e resultado da diligência;
- (vi) intime a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

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