



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



|                    |                                              |
|--------------------|----------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>19515.722441/2013-17</b>                  |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-017.057 – CSRF/3ª TURMA                 |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 27 de novembro de 2025                       |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE     |
| <b>RECORRENTES</b> | FIBRIA CELULOSE S.A.<br><br>FAZENDA NACIONAL |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/01/2010 a 01/01/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIVERGÊNCIAS INEXISTENTES. PARADIGMAS QUE AFRONTAM PRECEDENTES VINCULANTES. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipóteses em que paradigmas se opõem a precedentes vinculantes posteriormente fixados (REsp nº 1.221/170/PR e Súmulas CARF nº 189, nº 217 e nº 235), ou que paradigmas tratam de temas distintos dos tratados no acórdão recorrido (armazenagem de insumos e ferramentas).

RECURSO VOLUNTÁRIO. ANEXAÇÃO DE DOCUMENTOS FORA DAS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 16, § 4º, DO DECRETO 70.235/1972. PRECLUSÃO.

Em observância ao comando expresso de ordem reconhecidamente legal estabelecido no art. 16, § 4º do Decreto n. 70.235/1972, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto nos casos previstos nas alíneas “a”, “b” e “c” do referido parágrafo.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/01/2010 a 01/01/2011

CRÉDITOS DE PIS. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por norma de órgão de fiscalização.

CRÉDITOS DE PIS. BENS E SERVIÇOS PARA TRATAMENTO DE REJEITOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas a aquisição de bens e serviços necessários para o tratamento de rejeitos industriais.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/01/2010 a 01/01/2011

CRÉDITOS DE COFINS. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por norma de órgão de fiscalização.

CRÉDITOS DE COFINS. BENS E SERVIÇOS PARA TRATAMENTO DE REJEITOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas a aquisição de bens e serviços necessários para o tratamento de rejeitos industriais.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a “equipamentos de proteção individual (EPI)”, para, no mérito, negar-lhe provimento, e por conhecer em parte do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, por unanimidade de votos, apenas no que se refere a “bens e serviços para o tratamento de resíduos industriais” e “possibilidade de juntada originária de documentos em sede de recurso voluntário fora das hipóteses referidas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972”, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento, para afastar as glosas sobre bens e serviços para o tratamento de resíduos industriais, vencida a Conselheira Cynthia Elena de Campos, que votou pelo provimento integral.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Cynthia Elena de Campos (substituta), Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente). Ausência momentânea da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, substituída pela Conselheira Dra. Cynthia Elena de Campos.

## RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Especiais de divergência interpostos pela **Fazenda Nacional** e pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-003.155**, de 27/04/2016 (fls. 11599 a 11641)<sup>1</sup>, que: (a) por **unanimidade de votos**, rejeitou as preliminares e negou o pedido de diligência; e (com destaque para matérias que remanescem contenciosas):

“No mérito, por **maioria de votos**, em **manter o método de rateio proporcional** conforme decisão de piso, vencida a Conselheira Lenisa Prado.

Pelo voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a apropriação dos créditos na aquisição de insumos, segundo método adotado pelo contribuinte, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Walker Araújo, Relator, e as Conselheiras Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Sarah Araújo, que negavam provimento ao Recurso neste particular. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao aproveitamento de créditos extemporâneos, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, que dava provimento.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito para os calços para alinhamento de altura de equipamentos rotativos, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá e Walker Araújo, Relator. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Lenisa Prado.

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Por **unanimidade de votos, em reconhecer o direito de crédito** (i) nos gastos com movimentação de materiais e insumos e locação de guindastes; (ii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório e (iii) **armazenagem de insumos**.

Por **maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito** na **aquisição de equipamento de proteção individual**, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Relator, e Ricardo Paulo Rosa. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Lenisa Prado.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito nos gastos com serviços utilizados em análises químicas em laboratório. Vencidos os Conselheiros, Walker Araújo, Relator, e Ricardo Paulo Rosa. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Lenisa Prado.

Por **maioria de votos**, em **não conceder o direito de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados no tratamento de resíduos**. Vencidos Domingos de Sá, Lenisa Prado e Walker Araújo, Relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Por **unanimidade de votos, em reconhecer o direito de crédito** para (i) Partes e Peças de Reposição Utilizados como Insumo (ii) **Insumos Empregados na Constituição de Florestas, exceto para manutenção e construção de estradas e pontes**, (iii) e **fretes, exceto para produto acabado**.

Também por unanimidade, em negar o direito de crédito nos gastos com (i) Materiais de Construção Civil utilizado como Insumos e (v) Passagens, hospedagens e despesas de veículos.

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito nos gastos com GLP utilizado em empilhadeiras; óleo diesel, óleo biodiesel marítimo, óleo biodiesel e GLP a granel, vencidos o Conselheiros José Fernandes do Nascimento e a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar.

Por **maioria de votos, em conceder o direito de crédito** na **aquisição de Insumos adquiridos de terceiros**, vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que não reconhecia o direito para gastos com pesquisa.

Por **maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito** para **equipamento para proteção individual**, no item "alimentos, fardamentos e equipamento de proteção individual", vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Relator, e Ricardo Paulo Rosa, que não reconheciam o direito. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Lenisa Prado.

Por **maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito** nos gastos para **embalagem de** apresentação e **transporte**, vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Araujo e Ricardo Paulo Rosa, que não reconheciam o direito de crédito nos gastos com transporte." (*grifo nosso*)

### Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Auto de Infração** (fls. 10764 a 10823) relativo a Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS relativas a períodos de apuração de 01/2009 a 09/2009 e 01/2010 a 12/2011, no valor original de R\$ 110.056.000,68, bem como do lançamento de multa regulamentar isolada decorrente de indeferimentos de Pedidos de Ressarcimento e da não homologação de DCOMP, objetos de outros processos administrativos.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 10826 a 10884, narra a fiscalização, em síntese, que as diferenças se devem a: (a) rateio proporcional entre as receitas de exportação e do mercado interno, em desacordo com as normas tributárias; (b) glosas de créditos das contribuições não cumulativas, apropriados indevidamente sobre custos e despesas que não estão amparados nas Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e nº 10.833, de 29/12/2003; (c) glosas de créditos extemporâneos; e (d) multa regulamentar isolada decorrente de indeferimento de PER e da não homologação de DCOMP.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 10898 a 10968), alegando, em resumo, que: (a) a autuação é nula, no que se refere à multa regulamentar isolada, por ausência da indicação da base de cálculo das multa; (b) a autuação é nula por ausência de motivação da glosa dos créditos de importação; e de equívoco no critério utilizado pela fiscalização para se apurar o índice de rateio proporcional entre as receitas do mercado interno e de exportação, por não ter sido consideradas as receitas indiretas, via comercial exportadora; (c) não ocorreu o fato típico ensejador da multa isolada, pois o indeferimento de PER não é um ilícito; (d) o critério de rateio estabelecido no ADI SRF 22/2002 não encontra amparo legal; (e) a lei não impede o aproveitamento de crédito em datas posteriores, sendo desnecessária a retificação e DACON; (f) sobre as glosas de insumos, são legítimos os créditos para custos e despesas incorridos com a produção dos bens, sem quaisquer restrições, desde que indispensáveis ao processo produtivo, tratando expressamente de partes de reposição utilizadas como insumos, materiais de construção, combustíveis, custos utilizados na formação de florestas decorrentes de exaustão e depreciação do ativo imobilizado, custos e despesas incorridos para obtenção do faturamento, insumos não adquiridos de terceiros, custos/despesas com fretes incorridos na aquisição de insumos, na transferência de produtos em elaboração, na colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor, alimentos, fardamentos e equipamentos de proteção individual, embalagem de apresentação e transporte, despesas com passagens, hospedagem e veículos; (g) cabem créditos vinculados à receita de exportação, caso não sejam admitidos os créditos sobre os custos (encargos de exaustão) sobre a formação de floresta, defendendo seu aproveitamento sob o argumento de que são custos ligados à exportação; e (h) faz-se necessária diligência/perícia para comprovar a real natureza de cada bem e serviço adquiridos e como são empregados em seu processo produtivo, indicando quesitos e peritos.

No **julgamento de primeira instância** (fls. 11186 a 11209), em 26/09/2014, a DRJ considerou improcedente a impugnação, basicamente, sob os seguintes fundamentos: (a) não

houve nulidade; (b) é desnecessária a perícia; (c) o aproveitamento de créditos extemporâneos pressupõe a retificação de DACON e, se for o caso, de DCTF; (d) 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; (e) 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; (f) 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 vendedor; e (g) o cálculo do índice de rateio proporcional entre as receitas de vendas no mercado interno e externo, efetuado com base nas receitas escrituradas está correto e de conformidade com a lei tributária.

Em **recurso voluntário** (fls. 11221 a 11299), a empresa reitera as alegações de defesa.

No âmbito do CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-003.155**, de 27/04/2016 (fls. 11599 a 11641), como exposto ao início.

O Contribuinte, ciente da decisão, apresentou embargos de declaração (fls. 11753 a 11766), admitidos em parte pelo despacho de fls. 12170 a 12175, e rejeitados pelo colegiado no Acórdão de Embargos nº 3302-013.136, de 19/12/2022 (fls. 12177 a 12184).

### Da matéria submetida à CSRF

A **Fazenda Nacional**, ciente da decisão do CARF, apresentou o **Recurso Especial** de fls. 11643 a 11676, ainda em 14/07/2016, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (i) **conceito de insumos** (tendo como paradigma os Acórdãos nº 203-12.448); (ii) **materiais de segurança e de uso geral** (indicando como paradigmas o Acórdão nº 3403-002.477); (iii) **créditos sobre insumos empregados na constituição de florestas**/insumos adquiridos de terceiros (paradigmas - Acórdãos nº 9303-002.659 e nº 3320-00.175); (iv) combustíveis utilizados como insumos; (v) **embalagens para transporte** (paradigma - Acórdão nº 3101-00.795); (vi) fretes; (vii) **armazenagem de insumos** (paradigma - Acórdão nº 3302-002.025), e (viii) momento da apuração de créditos na aquisição de insumos.

No **exame monocrático de admissibilidade** (fls. 11678 a 11693), entendeu-se caracterizada a divergência para os itens (i) conceito de insumos; (ii) materiais de segurança e de uso geral; (v) embalagens para transporte; e (vii) armazenagem de insumos.

Interposto **agravo** pela Fazenda Nacional (fls. 11695 a 11707), o despacho de admissibilidade em agravo de fls. 11709 a 11712 acolheu em parte o pleito, dando seguimento para o item (iii) créditos sobre insumos empregados na constituição de florestas.

Em **contrarrazões** (fls. 11948 a 11982) o Contribuinte defende a manutenção do acórdão recorrido nos itens que são objeto de recurso fazendário, que não restou configurada a divergência jurisprudencial para os itens (ii), (iii) e (vii).

Cientificado do Acórdão de Embargos, o **Contribuinte** interpôs, em 23/03/2023 (fls. 12207 a 12271), **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (i) **apuração do índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação e do mercado interno** (indicando como paradigma o Acórdãos nº 9101-003.003 e nº 9101-004.210); (ii) aproveitamento de créditos em meses subsequentes e a desnecessidade de retificação dos DACON e DCTF; (iii) **créditos sobre ferramentas de trabalho para manutenção** (paradigmas - Acórdãos nº 9303-013.572 e nº 9303-010.725); (iv) aquisição de baterias, pilhas, carregadores e acessórios vinculados a rádios transceptores; (v) serviços de limpeza industrial; (vi) **aquisição de bens e serviços utilizados no tratamento de resíduo** (paradigmas - Acórdãos nº 9303-009.655 e nº 9303-011.614); (vii) **frete para transporte de produtos acabados** (paradigma - Acórdão nº 9303-010.122); (viii) aquisição de fardamentos em “alimentos, fardamentos e equipamento de proteção individual”; e (ix) locação de andaime.

No **exame monocrático de admissibilidade** (fls. 12671 a 12698), entendeu-se caracterizada a divergência apenas em relação ao item (i) apuração do índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação e do mercado interno.

Interposto **agravo** pelo Contribuinte (fls. 12707 a 12734), o despacho de admissibilidade em agravo de fls. 12737 a 12576 acolheu em parte o pleito, dando seguimento para os itens (iii), restrito a “custo de aquisição de ferramentas de trabalho para manutenção dos equipamentos de comunicação admitidos no paradigma”, (vi), para “despesas com tratamento de resíduos”, e (vii) fretes de produtos acabados.

Em **contrarrazões** (fls. 12872 a 12881) a Fazenda Nacional defende que seja negado provimento ao item “quanto à apuração do índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação e do mercado interno, com apresentação de documentos comprobatórios das receitas somente na fase recursal”, e que não sejam conhecidos os itens “custo de aquisição de ferramentas de trabalho para manutenção dos equipamentos de comunicação admitidos no paradigma / despesas com tratamento de resíduos / despesas com fretes de produtos acabados”, ou, caso conhecidos, a eles seja negado provimento.

Em 25/06/2025 o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise dos Recursos Especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional.

É o relatório.



**VOTO**

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

**Do Conhecimento****RE da Fazenda Nacional**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **3ª Câmara / 3ª Seção** do CARF (fl. 11681).

No exame original de admissibilidade, entendeu-se caracterizada a divergência para (i) **conceito de insumos** (tendo como paradigma os Acórdão nº 203-12.448); (ii) **materiais de segurança e de uso geral** (indicando como paradigmas o Acórdão nº 3403-002.477); (v) **embalagens para transporte** (paradigma - Acórdão nº 3101-00.795); (vi) fretes; e (vii) **armazenagem de insumos** (paradigma - Acórdão nº 3302-002.025), sendo ainda admitido o seguimento, em sede de agravo, para o item (iii) **créditos sobre insumos empregados na constituição de florestas** (paradigmas - Acórdãos nº 9303-002.659 e nº 3320-00.175).

O Contribuinte, em contrarrazões, além de defender a improcedência do recurso fazendário, defende que não restou configurada a divergência jurisprudencial para os itens (ii), (iii) e (vii).

Cabe destacar, inicialmente, em relação aos itens restantes - (i) e (v), que há óbice de ordem regimental ao seguimento do recurso.

No item (i) **conceito de insumos**, o paradigma invocado - Acórdão nº 203-12.448, do longínquo 17/10/2007, traz conceito de insumos (derivado das IN SRF nº 247/2002 e nº 358/2003), já superado tanto pela jurisprudência posterior do CARF quanto por precedente ulterior vinculante do STJ (REsp nº 1.221/170/PR).

No item (v) **embalagens para transporte**, o paradigma indicado - Acórdão nº 3101-00.795, está igualmente superado, por entendimento consolidado posteriormente neste CARF, na Súmula nº 235:

**“SÚMULA CARF Nº 235**

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



As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322.”

O Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, em seu art. 118, § 12, III, alíneas “b” e “c”, impede o seguimento do recurso especial nesses casos, por impossibilidade de admissão do paradigma.

Assim, o apelo fazendário não deve ser conhecido em relação aos itens (i) **conceito de insumos**, e (v) **embalagens para transporte**.

No que se refere ao item (ii) **materiais de segurança e de uso geral**, indica-se como paradigma da divergência Acórdão nº 3403-002.477.

Como o acórdão recorrido não se refere especificamente a “materiais de segurança”, cabe perscrutar que bens foram aí enquadrados no recurso da Fazenda (2.2.2 - fl. 11648 a 11650):

O acórdão recorrido resolveu a questão nos seguintes termos(...)

“(...) **equipamentos de proteção individual** (aqui incluídas as **botinas, macacões e óculos de proteção** bandido) são absolutamente indispensáveis à atividade da Recorrente, que fornece a indumentária sem a qual a execução das atividades da capina e aplicação de herbicidas (por exemplo) jamais poderiam ser executadas (...) Restando firmado que o laudo atesta a indispensabilidade dos equipamentos de proteção individual, (...)”

O acórdão paradigma, por outro lado, divergiu (...)

No recurso voluntário afirma-se que materiais como **luva, avental, respirador, bota, botina, protetor auricular, máscara, meia, óculos, sapato, touca, capacete e japona** são essenciais e aplicados diretamente na atividade produtiva, e evitam contaminações, seguindo determinação da Anvisa. Os precedentes do CARF em favor de tal argumento estão longe de constituir posicionamento dominante no tribunal.”

Claro assim que a Fazenda está a tratar de espécies do gênero “equipamento de proteção individual (EPI)”, como bem percebeu o exame de admissibilidade (fls. 11683/11684):

“Enquanto que o recorrido admite o creditamento face exclusivamente a indispensabilidade dos EPIs (decorrente de imposição prevista na legislação), o paradigma decidiu que, para seu aproveitamento, além de eventual essencialidade, faz-se necessária também a demonstração de que os mesmos sejam diretamente empregados no processo produtivo/fábril. Nesta senda,

manteve a glosa de EPIs exigidos por legislação própria, em situação muito similar a ora combatida”.

Assim, deve ter seguimento o recurso, exclusivamente em relação a **“equipamentos de proteção individual (EPI)”**.

No que se refere ao item (vii) **armazenagem de insumos**, a Fazenda colaciona como paradigma da divergência Acórdão nº 3302-002.025, de 23/04/2013.

Afirma a recorrente que o acórdão recorrido, em relação aos bens listados no item 127, entendeu que somente geram créditos os insumos utilizados em análises químicas em laboratório e armazenagem de insumos, sendo correta a glosa para os demais itens, que não guardam nenhuma relação com o processo produtivo da empresa, enquanto que o acórdão paradigma textualmente informa que a armazenagem não representa etapa do ciclo de produção e, portanto, os custos nela incorridos não representam custos de insumos.

Compulsando o termo de verificação fiscal (fl. 10856), no referido item 127, não há nenhuma mensagem adicional esclarecedora sobre o conteúdo da expressão “armazenagem de insumos”. Mas o item remete à planilha de crédito de fls. 9281 a 9603 e 10236 a 10620.

Em tais planilhas, buscamos pela palavra “armazenagem”, encontrando apenas dois resultados na primeira (todas indicando como fornecedor “SAMM SISTEMAS DE ARMAZENAGENS E MOV.”, detalhadas como “CORRENTE ESP 000.330.10.30 SA 39 MM”, “relacionado à área administrativa/laboratorial/cc”), aparentemente sem conexão com armazenagem. Na segunda planilha (fls. 10236 a 10620), de fato, encontramos 28 ocorrências descritas como “ARMAZENAGEM DE INSUMOS”, todas indicando como fornecedor a empresa “GAFOR LTDA” e detalhadas como “Relacionado à área administrativa / laboratorial / consumo”.

O acórdão recorrido trata desse tema em um único parágrafo (fl. 11618):

**“Já em relação ao bens e serviços listados no item 127, entendo que somente geram créditos os insumos utilizados em análises químicas em laboratório e armazenagem de insumos. Todos os demais bens e serviços relacionados no item 127, sem exceção, não geram direito a créditos, por não guardarem nenhuma relação com o processo produtivo da Recorrente.” (grifo nosso)**

O paradigma colacionado, por seu turno, não trata de armazenagem de insumos, mas de despesas de “armazenagem e fretes na operação de venda” (item 2.3.4). O excerto citado (a nosso ver, equivocadamente) no exame de admissibilidade (“A armazenagem não representa etapa do ciclo de produção e, portanto, os custos nela incorridos não representam custos de insumos”) não se encontra na análise do tema referente a armazenagem, mas no tema referente a “pallets”, como se percebe em transcrição mais completa do voto:

“Quanto aos produtos para movimentação e embalagens de transporte (pallets, sacolas “jérsei”, folhas de papel crepe e de papel ondulado), considerou-se não se tratar de insumos.

A Interessada alegou que tais produtos, especialmente os pallets, seriam utilizados em quatro diferentes fases da produção: industrialização, armazenagem de matérias-primas, armazenagem de produtos a serem comercializados e armazenagem durante o ciclo de produção.

Nessa matéria, aplica-se o mesmo raciocínio para definição de insumo utilizado na produção.

**A armazenagem não representa etapa do ciclo de produção e, portanto, os custos nela incorridos não representam custos de insumos.**

A movimentação, por sua vez, pode representar etapa do ciclo, se realizada dentro do parque de produção.

Mas, no que diz respeito às sacolas, não se vislumbra que representem insumos ou que sejam utilizadas nesse processo.

Os pallets, entretanto, podem ser utilizados antes, durante e depois da produção, conforme a própria Interessada descreveu em seu recurso.

Da mesma forma, podem ser utilizados no processo de produção ou depois dele os demais materiais de embalagem.

Nesse contexto, seria preciso haver uma discriminação dos valores relativos às etapas de produção e às demais.” (*grifo nosso*)

O cotejo do paradigma não deveria ter sido efetuado em relação a pallets, mas à armazenagem decidida naquele processo:

“Quanto às despesas de armazenagem e fretes nas vendas (item 2.3.4), alegou “que o direito aos créditos da Cofins e PIS decorrentes das despesas com fretes, quando da transferência de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica encontra amparo no ordenamento jurídico, em vista da sistemática da não cumulatividade, adotada para as contribuições da COFINS e do PIS para impedir a “incidência em cascata” de tributos.”

Citou decisão em mandado de segurança coletivo que apoiaria sua tese e acrescentou constar do manual do Dacon ser possível o creditamento em relação às “despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda

(...)

Seria o caso de, relativamente aos bens utilizados na produção, haver demonstração específica de tal uso, o que não ocorreu no caso dos autos, uma vez que a Interessada defendeu a tese de que todos os referidos custos gerariam direito de crédito.

Ademais, **não se acatam aqui as alegações da Interessada quanto ao direito de crédito por armazenagem, pois, conforme demonstrado nos autos e exaustivamente analisado pelas instâncias anteriores, a previsão específica do**

**art. 3º, IX, das leis instituidoras das contribuições não-cumulativas não se aplica ao caso”. (grifo nosso)**

Assim, a eleição do paradigma, pela Fazenda, é inadequada, pois a armazenagem ali tratada não é de insumos, mas de produtos acabados, inexistindo, em relação a tal item, divergência com o acórdão recorrido, pelo que não se deve conhecer do recurso nessa matéria.

Por fim, no que se refere ao item (iii) **créditos sobre insumos empregados na constituição de florestas**, que teve seguimento em agravo, cumpre destacar que consta no recurso especial às fls. 11621 a 11623, itens “H” e “I”:

**“H. Crédito Sobre os Insumos Empregados na Constituição de Florestas**

No item 110 do TVF estão os **bens e serviços desconsiderados como insumos**, a saber:

"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, produção de mudas, monitoramento de pragas e doenças, biometria florestal, adubos, fertilizantes, inseticidas, herbicidas, estradas, defensivos, análises ambientais, 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, veículos e peças como a Komatsu, Volvo, John Deere e Cia Olsen) (vide planilhas de crédito e folhas 9281 a 9603 e folhas 10236 a 10620).

O fundamento utilizado pela fiscalização para glosar é no sentido de que as despesas incorridas na formação, desenvolvimento e manutenção das florestas, que por se tratar de etapa anterior ao processo produtivo, não dão direito ao crédito (...) Ao invés disso, as reservas florestais devem ser tratadas como sendo ativo imobilizado da empresa”.

(...) Nesse passo, destaca-se o trecho que demonstra o entendimento sintetizado pelo Conselheiro:

Assim, os gastos incorridos com os chamados “insumos dos insumos”, que no caso são aqueles necessários para a produção da madeira que, no momento seguinte, entrará no processo produtivo da celulose, indubitavelmente devem ser considerados para atendimento da sistemática não cumulativa. Se assim não fosse, o industrial que produz o seu insumo próprio, no caso a madeira, seria prejudicado e, com isso, seria preferível adquiri-la de terceiros ao invés de produzi-la.” (...)

### I. Insumos adquiridos de terceiros

Adotando a mesma linha de raciocínio anteriormente explicitada, entendo que deve ser revertida as glosas dos créditos tomados sobre dispêndios com bens e serviços contratados de terceiros para clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate à incêndios e colheita.” (*grifo nosso*)

O primeiro Acórdão adotado como paradigma da divergência é o nº9303-002.659, de 29/08/2014, que dispõe que “apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em razão dessa produção” e que “nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo”. O segundo, Acórdão nº 3302-00.175, de 18/09/2009, que, ao tratar de “assessoria”, conclui que o fato de o “...serviço contribuir para melhorar, ampliar ou aperfeiçoar o processo produtivo da recorrente não significa que seja empregado na fabricação de bens pela recorrente”.

Ambos os paradigmas antecederam em quase uma década o entendimento assentado na Súmula CARF nº 189:

#### “Súmula CARF nº 189

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.147; 9303-014.128; 9303-009.313”

Portanto, em função do já citado Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, em seu art. 118, § 12, III, alínea “c”, não podem ser aceitos paradigmas em sentido contrário ao teor da Súmula, o que implica o não conhecimento do recurso para tal matéria.

Em síntese, o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional deve ser conhecido tão-somente no que se refere a **“equipamentos de proteção individual (EPI)”**.

### RE do Contribuinte

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da 3ª Câmara / 3ª Seção do CARF (fl. 12674).

No **exame monocrático de admissibilidade** (fls. 12671 a 12698), entendeu-se caracterizada a divergência apenas em relação ao item (i) **apuração do índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação e do mercado interno** (indicando como

paradigma os Acórdãos nº 9101-003.003 e nº 9101-004.210), sendo ainda admitido o seguimento, em sede de agravo, para os itens (iii) **créditos sobre ferramentas de trabalho para manutenção** (paradigmas - Acórdãos nº 9303-013.572 e nº 9303-010.725); (vi) **aquisição de bens e serviços utilizados no tratamento de resíduo** (paradigmas - Acórdãos nº 9303-009.655 e nº 9303-011.614); e (vii) **fretes para transporte de produtos acabados** (paradigma - Acórdão nº 9303-010.122).

Em contrarrazões, a Fazenda questiona ainda o conhecimento em relação aos itens (iii), (vi) e (vii).

Destaque-se, já de início, que o conhecimento do recurso nesse último tópico (**fretes para transporte de produtos acabados**) encontra obstáculo na afronta do paradigma (Acórdão nº 9303-010.122, de 11/02/2020) ao teor da Súmula CARF nº 217:

**“Súmula CARF nº 217**

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

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

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.”

Portanto, em razão do multicitado Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, em seu art. 118, § 12, III, alínea “c”, não pode ser aceito paradigma em sentido contrário ao teor da Súmula, o que implica o não conhecimento do recurso para tal matéria.

Em **contrarrazões** (fls. 12872 a 12881) a Fazenda Nacional defende que seja negado provimento ao item “quanto à apuração do índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação e do mercado interno, com apresentação de documentos comprobatórios das receitas somente na fase recursal”, e que não sejam conhecidos os itens “custo de aquisição de ferramentas de trabalho para manutenção dos equipamentos de comunicação admitidos no paradigma / despesas com tratamento de resíduos / despesas com fretes de produtos acabados”, ou, caso conhecidos, a eles seja negado provimento.

No que se refere ao item (iii) **créditos sobre ferramentas de trabalho para manutenção**, que indica como paradigmas da divergência os Acórdãos nº 9303-013.572 e nº 9303-010.725, o acórdão recorrido entendeu que alguns bens e serviços elencados no item 102 do TVF (entre eles, as ferramentas de trabalho para manutenção) não guardavam a necessária relação de pertinência com o processo produtivo, considerado em sua indivisível unicidade, ainda que contabilizados como custo de produção.

O primeiro paradigma (Acórdão nº 9303-013.572) trata de “materiais de reposição”, e o segundo (Acórdão nº 9303-010.725), de “despesas com equipamentos de comunicação e suas ferramentas de manutenção”. Por isso, o despacho de admissibilidade asseverou (fl. 12686):

“Constata-se de imediato que o **Acórdão nº 9303-013.572 é imprestável para comprovar Divergência** Jurisprudencial quanto direito ao creditamento sobre o custo de aquisição de ferramentas de trabalho para manutenção, já que **não decidiu sobre a matéria**.

**A dedução do dissídio suscitado também é impossível a partir do cotejo do Acórdão recorrido e o de nº 9303-010.725.** É que o paradigma colacionado reconheceu o direito apenas para as **ferramentas de manutenção dos equipamentos de comunicação**, ao passo que a decidiu sobre **ferramentas de trabalho para manutenção, englobando, segundo as planilhas de fls. 9.281 a 9.603, itens como ferramenta e aparelho fabril e ferramenta e aparelho floresta** (a planilha de fls. 10.236 a 10.620 trata apenas de serviços). Nesse contexto, não há como certificar que o provimento dado pelo Acórdão nº 9303-010.725 alcançaria também as ferramentas de que trato a decisão recorrida.” (*grifo nosso*)

Em sede de agravo, confirmou-se a imprestabilidade do primeiro paradigma, mas no que se refere ao segundo paradigma, assim se dispôs (fl. 12742):

“No que tange ao segundo paradigma, o entendimento esposado no despacho merece mesmo algum reparo. É que, tratando-se de **processo que envolve o mesmo sujeito passivo e que, reconhecidamente, tratou também de ferramentas de manutenção**, não se vê por que não se reconheça a divergência ao menos em relação às ferramentas em comum entre eles.

Ou seja, sendo ônus do examinador demonstrar a inexistência da divergência, é a ele que caberia comprovar que não existe nenhum conjunto comum, dado que o deste processo parece, de fato, ser mais amplo do que o examinado no paradigma.

Como o agravante tampouco demonstrou que os conjuntos são iguais, proponho o **acolhimento parcial do agravo neste item para que se admita o seguimento em relação às ferramentas de manutenção dos equipamentos de comunicação admitidos no paradigma para a mesma empresa**”.

Merece acolhida a sugestão do despacho em agravo. Se o acórdão recorrido tratou de “ferramentas de trabalho para manutenção”, e o paradigma de “ferramentas de manutenção dos equipamentos de comunicação”, para um mesmo sujeito, e um mesmo processo produtivo, há uma área de intersecção, entre ambos, restrita exatamente a “ferramentas de manutenção dos equipamentos de comunicação”.

Como a glosa se refere às planilhas de fls. 9281 a 9603 e fls. 10236 a 10620, efetuamos buscas pela palavra “comunicação” em tais arquivos. No primeiro, encontramos apenas 3 menções a “PLACA COMUNICACAO PCI 1784-PKTX ROCKWELL”, que, decididamente, não é uma ferramenta. Na segunda, encontramos 5 menções, duas delas a TELECOMUNICACOES DE SAO PAULO S A T (referentes a



serviços, e, portanto, sem relação com aquisição de ferramentas), e outras três a CRIE LIGHT COMUNICACAO VISUAL (também referentes a serviços).

Assim, a possível intersecção detectada pelo exame de agravo resulta em conjunto vazio, pelo que não deve ser conhecido o recurso para a matéria, por ausência de similitude fática entre o teor analisado no acórdão recorrido e o debatido no paradigma colacionado.

A respeito do item (vi) **aquisição de bens e serviços utilizados no tratamento de resíduo**, indicando como paradigmas da divergência os Acórdãos nº 9303-009.655 e nº 9303-011.614, o voto vencido, no acórdão recorrido, como destacado no exame de admissibilidade, entendeu que os bens e serviços utilizados no tratamento de resíduos, por se enquadrarem em uma das etapas do processo produtivo da recorrente, geram crédito de PIS/COFINS, tendo o voto condutor negado tal direito por considerar que o tratamento de resíduos refere-se a uma etapa posterior à produção propriamente dita.

O primeiro paradigma (Acórdão nº 9303-009.655) estabelece, já em sua ementa, que “Em razão de sua relevância, os itens cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, por imposição legal, tais como o tratamento de efluentes, ensejam direito ao creditamento na apuração das contribuições não-cumulativa”, sendo o título de tal tópico “BENS E SERVIÇOS APLICADOS NA REMOÇÃO E TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE”. O Segundo paradigma segue exatamente a mesma linha, com texto semelhante, igualmente remetendo a imposição legal para a remoção dos resíduos.

A inexistência de menção a imposição legal no recorrido motivou o exame de admissibilidade e entender pela ausência de divergência (fl. 12691):

**“Com efeito, as decisões indicadas como paradigma laboraram diante de processos produtivos em que o tratamento de efluentes era exigido pela legislação. Não há notícia, nos votos condutores da decisão recorrida, de que haja tal exigência no caso do processo produtivo desempenhado pelo contribuinte.” (grifo nosso)**

O despacho em agravo trouxe leitura alternativa do texto dos paradigmas (fl. 12748):

“Com efeito, o voto vencedor quanto a este item recorreu a conceito de insumos, bastante empregado até o advento da decisão do STJ, que vinculava insumo a algo consumido durante a execução do processo de industrialização. Por consequência, qualquer custo ou encargo assumido antes do início daquele processo ou após sua conclusão – caso do tratamento aqui em discussão – não gera direito de crédito em qualquer caso.

Ademais, **não parece corresponder à expressão das decisões paradigmáticas o óbice posto no despacho. É que ali não se disse que tais despesas geram crédito quando decorrentes de imposição legal, mas sim por imposição legal.** Isto é, o

requisito de que haja legislação prevendo-a é tomado como naturalmente ocorrendo.

É o que se depreende da transcrição da Nota SEI feita no segundo paradigma arrolado acima destacada. Assim, **o fato de a decisão recorrida nada ter dito quanto a isso não é óbice ao seguimento do recurso, visto que o critério nela adotado já a impede de qualquer modo.**

Por fim, não há na decisão a afirmação de que isso não ocorra no caso concreto, isto é, de que as despesas aqui incorridas o sejam por mera decisão da empresa.” *(grifo nosso)*

A nosso ver, parcialmente procedente a análise cautelosa do despacho em agravo. Embora o primeiro paradigma de fato pareça afirmar que a “imposição legal” se refere à remoção do resíduo, e não ao crédito, o segundo (Acórdão nº 9303-011.614) traz mensagem realmente mais ampla, em que o “imposição legal” pode se referir ao crédito, pois atrelado a essencialidade e relevância, já em sintonia com o REsp nº 1.221.170/PR (e com a leitura dada a ele pela própria Fazenda):

“CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA **ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.**

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos **critérios da essencialidade ou da relevância** do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, **tais como o tratamento de resíduos industriais, por imposição legal**, não alcançando as vestimentas dos funcionários que não sejam equipamentos de proteção individual - EPI.” *(grifo nosso)*

Entendo caracterizada a divergência, em relação a **bens e serviços para o tratamento de resíduos industriais**, em relação a esse segundo paradigma, diante do contexto mais amplo em que utilizada a expressão “por imposição legal”.

Por fim, em que pese não haver controvérsia relevante sobre o conhecimento do item (i) **apuração do índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação e do mercado interno**, no qual se indicam como paradigmas os Acórdãos nº 9101-003.003 e nº 9101-004.210, cabe destacar que o texto é mais complexo do que o título eleito para a divergência sugere.

Como se narra no exame de admissibilidade, houve requerimento para que também fossem incluídas no cálculo as receitas decorrente de exportações indiretas (por meio de sociedades comerciais exportadoras), mas o acórdão recorrido considerou que o Contribuinte não apresentou a documentação comprobatória do valor de tais receitas, nem à Fiscalização, no curso

da ação fiscal, nem em sede de Impugnação. Quanto à documentação juntada apenas em recurso voluntário, entendeu-se pela preclusão, por não estar a situação enquadrada em nenhuma das hipóteses do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972. Considerou o acórdão recorrido, então, que “considerando a desídia da Recorrente em comprovar documentalmente suas alegações, a decisão de primeira instância deve ser mantida em relação a matéria discutida neste tópico”.

O primeiro paradigma colacionado (Acórdão nº 9101-003.003), além de afirmar que “... não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida”, estabelece ainda que “É válida a adoção de método de aferição indireta de rateio de despesas quando o contribuinte não fornece à fiscalização os documentos necessários para ser aferido o cumprimento do critério de rateio convencionado”.

E o segundo (Acórdão nº 9101-004.210) entende como correta a recepção e apreciação de documentos apresentados nos autos e provas relacionadas à controvérsia, que busquem garantir maior segurança e justiça ao julgamento, mesmo em sede de Recurso Voluntário, (...) sendo tal recepção, de todo modo, a concretização do princípio da verdade material, também dispondo sobre aferição indireta de rateio de despesas.

Em primeiro lugar, cabe destacar que está-se a tratar de questões bem distintas.

Como bem esclareceu o despacho de admissibilidade, o Acórdão nº 9101-004.210 se autoexclui do caráter de paradigma, ao afirmar:

“É importante esclarecer que esta Turma Julgadora, na composição atual, não é uníssona quanto a aplicação da verdade material e do formalismo moderado e muito do entendimento acima exposto (conhecimento de recursos intempestivos, ordem pública, entre outros) não é compartilhado pela maioria dos integrantes deste colegiado.

Todavia, o que é possível afirmar com segurança, é que a maioria entende ser necessário analisar caso a caso: e neste caso, prevaleceu o entendimento da não aplicação da preclusão.

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial fazendário no que diz respeito a preclusão processual, entendendo que, no caso concreto, deve prevalecer o princípio da verdade material, sendo, portanto, correta a recepção e análise dos documentos comprobatórios apresentados em sede de Recurso Voluntário”. (grifo nosso)

Imprestável, assim, tal paradigma para comprovar divergência em relação ao acórdão recorrido. O exame de admissibilidade admitiu, contudo, o outro paradigma (Acórdão nº 9101-003.003) sob o seguinte fundamento (fl. 12680):

“Por outro lado, dada a generalidade com que o Acórdão nº 9101-003.003 tratou a matéria, entendendo que, apesar de o dispositivo do art. 16 do decreto nº

70.235, de 1972, referir apenas impugnação, deve-se admitir também a apresentação de provas em sede recursal, desde que até 30 dias da data da ciência da decisão de julgamento administrativo de primeira instância, é forçoso reconhecer que o decisum divergiu do entendimento da decisão recorrida”. (*grifo nosso*)

Repare-se que a divergência se refere não ao rateio, em si, como o título inicial parecia sugerir, mas à aceitação de documentos apresentados apenas em sede de recurso voluntário, fora das hipóteses referidas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972.

A questão referente ao rateio seria debatida em uma etapa posterior, caso sejam aceitos os documentos originariamente apresentados em segunda instância.

Pelo exposto, entendo pelo conhecimento em relação ao item (i) do recurso especial do Contribuinte, mas restrito ao tema especificamente em análise: **possibilidade de juntada originária de documentos em sede de recurso voluntário fora das hipóteses referidas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972.**

Em síntese, o recurso especial interposto pelo Contribuinte deve ser conhecido tão-somente no que se refere a **“bens e serviços para o tratamento de resíduos industriais” e “possibilidade de juntada originária de documentos em sede de recurso voluntário fora das hipóteses referidas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972”.**

## Do Mérito

### RE da Fazenda Nacional

Recorde-se que chega à cognição deste colegiado, no mérito, em relação ao recurso fazendário, apenas o tema referente a **“equipamentos de proteção individual (EPI)”**.

A matéria é pacífica, neste colegiado, no sentido da possibilidade do crédito, a ponto de ter sido aprovada (mas ainda não publicada) na data de hoje Súmula com o seguinte teor:

“3ª PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

**Gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção**, exigidos por lei ou por norma de órgão de fiscalização.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.081, 9303-015.685, 9303-014.423.” (*grifo nosso*)

Nos precedentes citados na Súmula, percebe-se que o posicionamento desta 3ª Turma da CSRF é unânime há algum tempo sobre o assunto:

“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.” (Acórdão 9303-014.081, de 20/06/2023, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime)

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Por imposição legal – e assim relevantes –, geram direito a crédito os Equipamentos de Proteção Individual (EPI) e Coletiva (EPC). (Acórdão 9303-015.685, de 15/08/2024, Rel. Cons. Vinícius Guimarães, unânime)

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INDUMENTÁRIA. EPI. MATERIAIS DE SERVIÇO E LIMPEZA.

É legítimo o creditamento da não-cumulatividade sobre a aquisição de indumentária, EPI, materiais de serviço e limpeza destinados a suprir exigências sanitárias e regulatórias em atividade produtiva que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana. (Acórdão 9303-014.423, de 17/10/2023, Rel. Ad Hoc Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação ao tema)

No presente processo, o acórdão recorrido consigna (fl. 11639):

**“A utilização de E.P.I. é essencial para a segurança dos colaboradores da empresa, decorre de imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa.**

Dessa forma, diante da essencialidade do equipamento, reconheço direito ao crédito.” (grifo nosso)

Assim, não deve ter provimento o apelo fazendário.

#### RE do Contribuinte

Tiveram seguimento, em relação ao recurso interposto pelo Contribuinte, as seguintes matérias: **“bens e serviços para o tratamento de resíduos industriais”** e **“possibilidade de juntada originária de documentos em sede de recurso voluntário fora das hipóteses referidas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972”**.

No que se refere a **“bens e serviços para o tratamento de resíduos industriais”**, este colegiado também já tem posicionamento assentado.

A título ilustrativo, no **Acórdão nº 9303-015.028**, de 11/04/2024 (Rel. Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto), analisando caso referente ao mesmo sujeito passivo do presente processo (e mesmo processo produtivo), acordou o colegiado, unanimemente, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a

aquisições de EPI e **despesas com remoção e tratamento de resíduos**, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

Ademais, a glosa não se deveu a entender o tratamento como desnecessário ou irrelevante (na dicção do conceito de insumos do REsp nº 1.221/170/PR), mas, simplesmente, sob a alegação de que tal atividade não se encontra entre as “etapas do processo produtivo da recorrente”, em aceção demasiadamente restritiva, frequente ao tempo da fiscalização.

Entendo que, alinhando-se ao precedente vinculante do STJ, e à evolução jurisprudencial deste colegiado uniformizador de jurisprudência, cabe o provimento do recurso nesse item.

Por fim, no que se refere a “**possibilidade de juntada originária de documentos em sede de recurso voluntário fora das hipóteses referidas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972**”, cabe aqui reforçar a legalidade, que impera no processo administrativo, e não admite, a nosso sentir, temperos hermenêuticos como o presente no conturbado Acórdão nº 9101-003.003, decidido praticamente em todos os tópicos por voto de qualidade, e que lê “recurso voluntário” onde o legislador escreveu “impugnação”.

Se encararmos apenas a ementa de tal julgado, parece não haver divergência com o acórdão recorrido (que não impede a apresentação de provas em recurso voluntários se houver previsão específica no art. 16, § 4º do Decreto 70.235):

“PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.”

Reproduzimos, de início, os argumentos do voto vencido, da Cons. relatora, Adriana Gomes Rego, no referido Acórdão nº 9101-003.003, que endossamos *in totum*:

“Por conseguinte, a decisão de primeira instância em nada acrescentou ao que a Fiscalização já solicitara, motivo pelo qual não se pode encaixar essa situação na hipótese de que trata a alínea “c” do §4º retromencionado. Tampouco é possível vislumbrar hipótese de força maior, que se amoldaria ao disposto na alínea “a” ou mesmo eventual direito ou fato superveniente. **Todos os laudos apresentados pelo sujeito passivo por ocasião de sua sustentação oral poderiam ter sido providenciados, ainda que após os fatos geradores objeto do lançamento, mas no curso do procedimento fiscal, ou mesmo durante a fase de impugnação.**”

**Aceitar essa produção de provas a qualquer momento chega a ser uma medida que valida um comportamento de produção de provas sucessivas**, algo como, mostrar um pouco do que se pode provar e, à medida do que esse pouco é considerado insuficiente, mostra-se mais, e daí sucessivamente, até se esgotar todas as instancias recursais.

**É de se entender, portanto, que a norma do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, veio justamente para coibir esse comportamento.**

Em face ao exposto, manifesto-me que os laudos trazidos após a fase contenciosa não podem ser admitidos como prova.” (*grifo nosso*)

Mas, analisando o voto do Cons. André Mendes de Moura, redator designado para a matéria, percebo divergência frontal em relação ao posicionamento externado no acórdão recorrido:

**“Apesar de o texto mencionar apenas “impugnação”, entendo que a interpretação mais adequada não impede a apresentação das provas em sede de recurso voluntário**, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão da matéria em litígio, ou seja, podem ser apresentadas desde que não disponham sobre nenhuma inovação.”

Recorde-se que o termo destacado (“impugnação”) está expresso no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o processo administrativo fiscal:

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

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.” (*grifo nosso*)

Caso haja alguma dúvida por parte do exegeta sobre o alcance da palavra “impugnação” em tal decreto, basta recorrer a outros artigos do mesmo diploma (v.g., o art. 14, que textualmente afirma que a “impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”, ou o art. 15, que trata dos elementos da impugnação, ou o art. 17, que afirma que se considerará “não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”, e compará-los, por exemplo, com artigos que explicam o que é um “recurso voluntário”, como os arts. 33 e 42.

Esta Câmara Superior tem entendimento uníssono sobre a importância das regras de preclusão processual estabelecidas no Decreto nº 70.235/1972:



“RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. PROVA DOCUMENTAL. REGRAS DO PAF.

Em observância ao comando expresso de ordem reconhecidamente legal estabelecido no art. 17 do Decreto n. 70.235/1972 (na redação dada pela Lei n. 9.532/1997), não deve ser conhecido o recurso no que se refere a matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de recurso voluntário, restando preclusa a alegação. O mesmo Decreto n. 70.235/1972 (que rege o processo administrativo fiscal - PAF), em seu art. 16, § 4º, estabelece casos excepcionais de aceitação de provas documentais após a impugnação.” (**Acórdão 9303-014.091**, de 20/06/2023, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime) (No mesmo sentido, e igualmente unânimes, o **Acórdão 9303-015.487**, de 17/07/2024, e o **Acórdão 9303-015.844**, de 10/09/2024)

Portanto, cabe a negativa de provimento em relação ao recurso do Contribuinte, nesse item.

#### Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer em parte** do **Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, apenas no que se refere a “equipamentos de proteção individual (EPI)”, para, no mérito, **negar-lhe provimento**, e voto por **conhecer em parte** do **Recurso Especial oposto pelo Contribuinte**, apenas no que se refere a : “bens e serviços para o tratamento de resíduos industriais” e “possibilidade de juntada originária de documentos em sede de recurso voluntário fora das hipóteses referidas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972”, para, no mérito, **dar-lhe parcial provimento**, para afastar as glosas sobre bens e serviços para o tratamento de resíduos industriais.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan