



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10247.000054/2005-59
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.469 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
JARI CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S/A

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

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

PAF. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE
COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA
ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE
INSUMOS.

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.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Sendo assim, são passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado, por serem essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama

(relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que não conheceram. No mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que conheceram. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Tratam-se de Recursos interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional contra acórdão n.º 3302-00.436, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deu provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos:

- Pelo voto de qualidade, declarou inaplicável a correção pela taxa Selic ao crédito reconhecido;
- Por unanimidade de votos, reconheceu o direito ao crédito quanto aos insumos relacionados no voto do conselheiro relator e para manter a decisão recorrida quanto às demais matérias de mérito.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITO.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados A receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado.

JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO.

Incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos da Contribuição para a COFINS, desde o protocolo do pedido. Precedentes do CSRF.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- A decisão da Câmara recorrida afrontou o disposto no art. 3º da lei 10.833/03, único responsável por delimitar quais situações ensejam o direito ao crédito, alargando o conceito de insumos para todo e qualquer produto vinculado à exportação;
- Diante de todo o exposto, temos por evidente que a decisão ora recorrida, ao alargar o conceito de insumos dado pelo art. 3º da lei 10.833/03, regulamentado pela IN SRF nº 404/2004, em razão de uma interpretação equivocada do previsto no art. 69 da mesma Lei, acabou por criar dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei. Por este motivo, deve ser mantida a decisão de 1ª instância, a qual analisou a questão sob o prisma correto, mantendo-se as glosas efetuadas dos insumos relacionados no acórdão de nº 3302.00.436.

Em despacho às fls. 434 a 436, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, quanto:

- Ao direito ao crédito de Cofins sobre os valores das despesas incorridas na manutenção de seu parque fabril, que tais despesas se caracterizam como insumos de serviço, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03, sendo intrinsecamente envolvidos na atividade produtiva da empresa;

- Ao direito à aplicação da taxa Selic sobre os créditos a serem ressarcidos, que o pedido de ressarcimento foi apresentado em 2005, sendo que somente em 28.5.2010 foi reconhecido o direito da recorrente ao ressarcimento de parte dos créditos de Cofins.

Contrarrrazões ao recurso da Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo que, entre outros, trouxe que essa 3ª turma já apreciou questão idêntica da própria recorrente, recordando os dizeres da Nota SEI 63.

Em despacho às fls. 508 a 513, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo apenas em relação à divergência quanto ao direito ao aproveitamento dos créditos de Cofins relativos às despesas de manutenção do parque fabril.

Contrarrrazões ao Recurso Especial do sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido;
- A pretensão do ora recorrente merece ser rechaçada pois pretende alargar o conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei 10.637/2002, além até da interpretação conferida pelo STJ, o que acabaria por ofender também o disposto no art. 111 do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, importante discorrer sobre cada um deles para fins de melhor elucidar o direcionamento pelo conhecimento ou não conhecimentos dos recursos.

Para tanto, início apreciando o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que insurge com a discussão acerca do conceito de insumos para efeito de constituição de crédito das contribuições ao PIS e Cofins, requerendo a glosa do direito relacionado aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria prima usada na fabricação do produto exportado. O que, clarificando, recorro:

- Acórdão recorrido:

- ✓ Ementa

“COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITO.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado.

JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO.

Incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos da Contribuição para a COFINS, desde o protocolo do pedido. Precedentes do CSRF”

- ✓ Voto (destaques meus)

“[...]”

Por corroborar do entendimento do eminente relator, faço remissão às razões de decidir nos autos do processo Processo n.º 10247.000088/2005-43, e em especial ao voto proferido nos Embargos de Declaração ao Recurso Voluntário n.º 142.583, com as homenagens de estilo:

A recorrente requereu o ressarcimento de crédito de PIS/Pasep do 2º Trimestre de 2005, previsto no § 2º do art. 52 da Lei n.º 10.637/02 e no art. 62 da Lei n.º 10.833/03, que abaixo transcrevo, este dispositivo aplica-se ao PIS/Pasep por força do disposto no art. 15, desta mesma Lei n.º 10.833/03.

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; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004).

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. 3, 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 a 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 a matéria.

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

§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 a receita de exportação.

O disposto no § 3º, acima reproduzido, não deixa nenhuma dúvida de que os créditos, apurados na forma do art. 3º da Lei n.º 10.833/03, passíveis de ressarcimento são aqueles "apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação" e não somente os relativos aos insumos usados no processo produtivo do bem exportado, como entende a decisão

recorrida. É o caso das despesas COM frete na venda, energia elétrica, depreciação de imóveis, etc., que não são insumos, mas dão direito a crédito passível de ressarcimento.

Portanto, a despesa realizada que gera direito a crédito de PIS passível de ressarcimento é aquela vinculada à receita de exportação. Basta isto. Porque é só isto que a lei exige. **Não somente os créditos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem empregados na fabricação do produto exportado podem ser ressarcidos.** Todo e qualquer "custo, despesa ou encargo" vinculado à receita de exportação, desde que legalmente gere crédito, na forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.833/03, pode ser objeto de pedido de ressarcimento previsto no art. 52 da Lei nº 10.637/02.

Mais ainda, a vinculação da despesa com a receita de exportação não guarda relação exclusivamente com o processo fabricação ou produção do bem exportado. A despesa pode ser incorrida antes ou depois de realizada a produção ou a fabricação do bem exportado, a exemplo da despesa com frete de insumos e armazenagem de mercadorias acabas (inciso IX do art. 32 da Lei nº 10.833/03).

No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão, sim, vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente são possíveis com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria prima. **As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados a receita de exportação.** Portanto os respectivos créditos de Cofins são passíveis de ressarcimento.

Claro que os insumos empregados na produção de madeira (defensivos agrícolas, fertilizantes, serviço c/c corte, etc.), os fretes dos insumos e os combustíveis vinculados a produção de madeira

dão direito ao crédito do PIS (arts. 32, II, e 15 da Lei 112 10.833/03). Estando estes custos de produção de macieira vinculados à receita de exportação de pasta de celulose, os respectivos créditos são passíveis de ressarcimento, como acima se disse.

Quanto às despesas com a manutenção do parque fabril próprio entendendo que não há previsão legal para o crédito com estes dispêndio. Obra de construção civil (prédios, estradas, etc) não é insumo. A previsão é para as despesas com depreciação das edificações e benfeitorias realizadas em prédio próprio ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, conforme dispõe o inciso VII do art. 32 e seu § 12, inciso III, da Lei n2 10.833/03.

Em síntese, tem a recorrente direito ao ressarcimento dos créditos de PIS dos seguintes custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação:

1- Serviços Silviculturais;

2- Serviços Florestais Produção;

3- Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:

3.1- Manutenção de Vias Permanentes;

3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estradas;

3.3-Serviço de Pesquisa /Desenvolvimento /Planejamento /Controle Florestal.

4- Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose.,

5- Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;

6- Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;

Quanto aos créditos do PIS sobre insumos utilizados no tratamento da água e na geração de energia elétrica comercializados para a Vila Monte Dourado entendo que não há previsão legal para o seu ressarcimento, posto que o produto (energia elétrica e água potável) não foi exportado. A utilização desses créditos segue a regra do art. 32 da Lei n.º 10.833/03[...]”

- Acórdão paradigma 202.18627:

✓ Ementa

“Ementa: DIFERENÇA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO. GLOSAS. As pessoas jurídicas submetidas à incidência da Cofins não-cumulativa podem descontar do valor apurado da contribuição somente os créditos listados no art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, devendo ser glosadas as despesas não caracterizadas como insumos utilizados na prestação de serviços fornecidos pelo contribuinte.

LANÇAMENTO DE OFICÍO. APLICAÇÃO DA MULTA DE 75%. ART. 44, INC. I, DA LEI N2 9.430/96. Comprovada a falta de recolhimento ou declaração do débito, correta a lavratura de auto de infração para exigência do tributo, aplicando-se a multa de ofício de 75%.

TAXA REFERENCIAL. SELIC. LEGALIDADE. É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — Selic para títulos feder... (Súmula n 2 3, do 22 CC).”

✓ Voto

“[...]

Conforme bem frisou o acórdão recorrido, o lançamento foi efetuado por ter a fiscalização apurado diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago, em decorrência de apropriação indevida de créditos não autorizados pela legislação. Em suma, consta que a recorrente interpretou de forma inapropriada o termo insumo, empregado na Lei n2 10.833/2003, apropriando-se de créditos ali não contemplados, tendo sido glosados os gastos com convênios médicos e odontológicos, PAT, transportes de funcionários, treinamentos, alimentação, confraternização, auditoria, consultoria jurídica, seguros e publicidade, os quais não estão previstos no art. 3 2 da Lei n2 10.833/2003 e, tampouco, caracterizam insumos utilizados na prestação dos serviços fornecidos pelo interessado.

[...]

Logo, está correta a conclusão de que a IN SRF n2 404/2004 cuidou de esclarecer o que é considerado "insumo" para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, estabelecendo ser determinante a aplicação ou consumo destes na prestação do serviço. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, tão somente, como aqueles bens e serviços que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na prestação do serviço. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa. [...]"

Depreendendo-se da análise dos arestos, é de se considerar, por óbvio, que não foi comprovada a divergência jurisprudencial, eis que no acórdão recorrido não houve a discussão da amplitude ou restrição do conceito de insumos, mas somente sobre o alcance do art. 6º, § 2º, da Lei 10.833/03, eis que a empresa, além de incorrer em custos com insumos no processo produtivo do bem exportado, sofre com custos e despesas e encargos vinculados à receita de exportação. Tanto é assim que traz que os itens **“passíveis de ressarcimento são aqueles "apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de**

exportação" e não somente os relativos aos insumos usados no processo produtivo do bem exportado, como entende a decisão recorrida."

No acórdão paradigma, somente houve a discussão acerca do conceito de insumos, já conhecida de todos, Ademais, a situação fática não é a mesma do acórdão recorrido, eis que nem tratou de sociedade exportadora. Tampouco houve discussão, tal como ocorreu no acórdão recorrido, sobre a amplitude do art. 6º, § 3º, da Lei 10.833/03, *in verbis*:

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

I - Exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

§ 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.[...]"

Sendo assim, não há como se conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, pois não há similitude fática entre os arestos e, além disso, o acórdão paradigma não divergiu da mesma norma/dispositivo estressado no aresto recorrido.

Quanto ao recurso interposto pelo sujeito passivo, que suscitou divergência sobre o direito ao aproveitamento dos créditos de Cofins relativos às despesas de manutenção do

parque fabril, entendo que o acórdão paradigma, do mesmo contribuinte, demonstrou a divergência. Eis a ementa e voto do acórdão 9303-002.628 indicado como paradigma (e que, por sua vez, teve como acórdão recorrido consolidado pela mesma turma recorrida e com o mesmo fundamento):

✓ Ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS.

Na incidência não cumulativa do PIS, instituída pela Lei n.º 10.637/02 e da Cofins, instituída pela Lei n.º 10.833/03, devem ser compreendidos por insumos somente bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, ou seja, que integrem o processo produtivo e que com eles estejam diretamente relacionados.”

✓ Voto:

“[...]

Em relação aos serviços silviculturais e serviços florestais de produção, exceto manutenção de vias permanentes e terraplanagem, manutenção de estradas e serviços de pesquisa, desenvolvimento, planejamento e controle florestal, estão vinculadas ao processo produtivo e geram direito ao crédito. Assim as despesas com a manutenção e exploração de florestas ou produção de madeira geram direito ao aproveitamento

*dos créditos. Estão aqui incluídos todos os insumos empregados na produção de madeira e celulose, como os defensivos agrícolas, fertilizantes, serviços de corte, formicida, calcário, vermiculita e demais insumos usados direta ou indiretamente no processo produtivo. Assim como também dão direito os fretes dos insumos pagos à pessoa jurídica e devidamente comprovados e os combustíveis vinculados à produção de madeira, **bem como despesas de manutenção do parque fabril** e despesas com manutenção de máquinas e equipamentos industriais e agrícolas. Trata-se da aplicação literal do art. 3º da Lei 10.637/02. Assim, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. [...]*”

Em vista do exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e conhecer o recurso do sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre a matéria suscitada em Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, qual seja, sobre o direito ao aproveitamento dos créditos de Cofins relativos às despesas de manutenção do parque fabril.

Em respeito à sessão de julgamento, é de se trazer que o colegiado, por maioria de votos: (i) conheceu do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional; (ii) não conheceu do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Sendo assim, passo a discorrer sobre a matéria posta em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional – que trouxe divergência quanto ao direito ao creditamento sobre itens vinculados à exportação. Sem delongas, entendo que o recurso não deva ser provido, eis que tais itens são essenciais a sua atividade.

Recorda-se que os referidos itens já foram apreciados pelo colegiado – o que, refletindo o Parecer Normativo nº 5 da RFB e a Nota SEI 63 da PGFN, é de se considerar o

direito ao ressarcimento dos créditos de PIS dos seguintes custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, nos mesmos termos definidos pelo acórdão recorrido:

- 1- Serviços Silviculturais;
- 2- Serviços Florestais Produção;
- 3- Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:
 - 3.1- Manutenção de Vias Permanentes;
 - 3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estadas;
 - 3.3-Serviço de Pesquisa /Desenvolvimento /Planejamento /Controle Florestal.
- 4- Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose.
- 5- Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;
- 6- Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado

Ora, são itens que, se subtraídos, acabam por prejudicar a atividade do sujeito passivo.

Em vista do exposto, considerando que:

- O recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido, voto por negar-lhe provimento;
- O recurso especial do sujeito passivo não foi conhecido, deixo de me manifestar sobre o mérito.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas e didáticas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao conhecimento dos Recursos Especiais interpostos pela **Fazenda Nacional** e pelo **Contribuinte**, que suscitam divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária. Para tanto, inicio apreciando o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

a) Recurso Especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional insurge com a discussão acerca do **conceito de insumos** para efeito de constituição de crédito das contribuições ao PIS e a COFINS, requerendo a glosa do direito relacionado aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria prima usada na fabricação do produto exportado.

Apresenta como paradigma, o Acórdão n.º 202-18.627, de 12/12/2007, da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Pois bem. Em que pese a ilustre conselheira ter votado por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que ele deva ser conhecido, porque o ponto de divergência está na definição do gasto que gera crédito. Explico.

No Acórdão recorrido, tratando de ressarcimento de saldo credor de COFINS em operações de exportação, o voto condutor (relator) vincula o crédito ao fato de o gasto legalmente gerar crédito. Confirma-se trecho (fl. 397):

“Portanto, a despesa realizada que gera direito a crédito de PIS passível de ressarcimento é aquela vinculada à receita de exportação. Basta isto. Porque é só isto que a lei exige. Não somente os créditos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem empregados na fabricação do produto exportado podem ser ressarcidos. Todo e qualquer "custo, despesa ou encargo" vinculado à receita de exportação, **desde que legalmente gere crédito**, na forma prevista no art. 32 da Lei nº 10.833/03, pode ser objeto de pedido de ressarcimento previsto no art. 52 da Lei nº 10.637/02”.

Em seguida, afirma que os custos com a fase florestal são vinculados ao produto/bem exportado (no caso, celulose), ainda que indiretamente.

De outro lado, no **Acórdão paradigma**, o crédito se restringe às situações em que haja **RELAÇÃO DIRETA** com o produto fabricado. Confirma-se trecho do voto condutor:

“(…) Logo, está correta a conclusão de que a IN SRF nº 404/2004 cuidou de esclarecer o que é considerado "insumo" para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, estabelecendo ser determinante a aplicação ou consumo destes na

prestação do serviço. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, **mas, tão somente, como aqueles bens e serviços que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na prestação do serviço**. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa”.

Assim, aplicando-se o fundamento do paradigma à situação do recorrido, por óbvio, não haverá contato entre os gastos da fase agrícola e o produto (celulose) fabricado, o que implicaria decisão em sentido diverso daquela exarada no acórdão recorrido.

Por esses motivos, entendo estar configurada a divergência. Em face do exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

b) Recurso Especial do Contribuinte

O recurso interposto pelo Sujeito Passivo, suscita divergência sobre o direito ao aproveitamento dos créditos de COFINS relativos “às despesas de manutenção do parque fabril”, qual seja, Manutenção do Parque Industrial - despesas com RECUPERAÇÃO DE ESTRADA.

Apresenta como Acórdão paradigma (do mesmo contribuinte), o Acórdão n.º 9303-002.628, de 13/11/2013.

Entendo que não haja divergência jurisprudencial, porque as razões de decidir do paradigma não discordam da decisão recorrida, vejamos:

No **Acórdão recorrido**, entendeu-se que o gasto, apesar de necessário, tem natureza de imobilizado e, portanto, deveria ser ativado, conforme trecho reproduzido, fl. 397:

“(…) Quanto às despesas com a manutenção do parque fabril próprio entendo que não há previsão legal para o crédito com este dispêndio. Obra de construção civil (prédio, estrada, etc.) não é insumo. **A previsão é para as despesas com depreciação das edificações e benfeitorias realizadas em prédio próprio ou de terceiros**, utilizados nas atividades da empresa, conforme dispõe o inciso VII do art. 3º e seu § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/03”. (Grifei).

Portanto, não haveria previsão legal para o crédito com esses dispêndios.

Já no **Acórdão paradigma**, entendeu-se que o gasto, se necessário, daria direito ao crédito, desde que não classificado no imobilizado. Confira-se trecho do voto:

“A decisão recorrida reverteu, em parte, a decisão da DRJ e deu provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos:

“Em síntese, tem a recorrente direito ao ressarcimento dos créditos de PIS dos seguintes custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação:

1- Serviços Silviculturais; **2-** Serviços Florestais Produção; e

3-Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo: 3.1- Manutenção de Vias Permanentes; 3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estadas; (...).”.

Entendo que o Acórdão paradigma não defere automaticamente o crédito caso não esteja formalmente registrado o gasto no Imobilizado. Isso equivaleria a afirmar que o paradigma entende por considerar eventual erro de classificação contábil como determinante para a classificação de um crédito definido em lei. Minha leitura do paradigma é a de que o gasto necessário gera crédito, desde que – por sua natureza – não esteja contabilizado no Imobilizado.

No caso, a decisão recorrida entendeu que o gasto específico deveria estar contabilizado no imobilizado (antigo ativo permanente), contudo, a decisão paradigmática não discorda expressamente dessa colocação.

Portanto, não se verificando divergência comprovada, voto por **não conhecer** do Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

CONCLUSÃO

Em vista do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e por não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos