



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13770.000198/2004-94
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-006.611 – 3ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2018
Matéria 63.697.4349 - COFINS - CRÉDITO - CONCEITO DE INSUMO
APLICÁVEL NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES
NÃO CUMULATIVAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ARACRUZ CELULOSE S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

RECURSO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Quando os acórdãos paradigma e recorrido dão o mesmo entendimento jurídico para matéria fáticas similares, divergindo apenas no aspecto em que há diferenças fáticas entre eles, não se conhece do recurso especial de divergência.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que conheceram do recurso. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata o presente processo ressarcimento de créditos oriundos da incidência não cumulativa de Cofins, utilizados na declaração de compensação à e-fl. 03, na qual se pretendeu ressarcimento do montante de R\$ 11.195.919,26, para quitação de débitos de IRPJ que atingiam a R\$ 7.033.909,49 em 29/04/2004.

O Despacho Decisório DRF/VIT/ES de 30/10/2008 (e-fl. 376) aprovou o Parecer SEORT/DRF/VIT/ES nº 2940/2008 e reconheceu apenas créditos no montante de R\$ 9.311.765,83, com base no Parecer SEORT/DRF/VIT/ES Nº 2940/2008, de 24/10/2008, às e-fls. 350 a 375, suficiente para a homologação da compensação originalmente pleiteada. Entre outros valores discutidos, de acordo com o item 2.2 do Parecer, houve glosa de créditos da não cumulatividade da contribuição para os seguintes itens:

I - "bens utilizados como insumos": (a) insumos importados, (b) combustíveis de veículos da empresa, (c) serviços aduaneiros e logísticos e (d) compras de associação não sujeita à contribuição sobre o faturamento.

II - "serviços utilizados como insumos": (a) manutenção de equipamentos, imóveis e escritórios, (b) formação profissional, consultoria e planejamento, (c) serviços com influência indireta nos bens produzidos.

III - "despesas de alugueis de máquinas e equipamentos": (a) veículos, (b) conserto de ferramentas, (c) agências de viagem e (d) aluguel de cilindros de gases.

IV - "encargos de depreciação do ativo imobilizado": (a) amortização de gastos pré-operacionais e (b) depreciação de bens não diretamente envolvidos na produção.

V - "outros valores": (a) hospedagem e viagem de empregados, (b) serviços gráficos, (c) taxi, (d) assistência à saúde e funerais, (e) mensalidades de órgãos classistas e (f) formação profissional e eventos para empregados.

Cientificada do despacho em 12/02/2009 (e-fl. 396), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 397 a 411, em 13/03/2009, para que fosse reconhecida a integralidade do crédito originalmente pleiteado. Já a 5ª Turma da DRJ/RJ2, no acórdão nº 13.26049, prolatado em 20/08/2009, às e-fls. 480 a 494, considerou, por unanimidade, improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

Inconformada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, em 19/11/2009, às e-fls. 501 a 521, nele não contestando apenas as glosas relativas à variação cambial ativa. Ao analisar o recurso, a Conselheira relatora para o processo na 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara

da Terceira Seção de Julgamento, entendeu necessário que fosse realizada diligência a fim de fosse efetuado detalhamento do processo produtivo da recorrente, no qual se apontasse a discriminadamente: qual a utilização dos insumos glosados na produção dos bens destinados à venda, se esses eram de aplicação direta ou indireta na produção e se possuíam natureza essencial, de forma que sua exclusão importasse na impossibilidade da produção. Por essas razões, em 25/07/2013, houve a elaboração da resolução de nº 3202-000.126, às e-fls. 541 a 546, para a conversão em diligência.

A diligência solicitada culminou no Relatório de Ação Fiscal às e-fls. 928 a 931, no qual a fiscalização aponta quais seriam os insumos considerados de aplicação direta e indireta, em consonância com o entendimento da empresa, e também apresenta lista dos serviços considerados não essenciais pela fiscalização. Tudo isso após apreciação de laudo de escola da USP, resumo da empresa quanto a sua cadeia produtiva, indicação por esta dos seus insumos de aplicação direta, indireta e essencialidade desses na produção, bem como visitação aos setores agrários e industriais da empresa.

Ciente do relatório, a contribuinte quanto a ele se manifestou às e-fls. 940 a 947, onde ressalta que a fiscalização não discorda dela quanto aos insumos originalmente glosados, devendo reconhecer os créditos de Cofins referentes a esses itens. Contudo, relativamente aos serviços que foram desconsiderados pela fiscalização, o laudo apresentado levaria à conclusão de que estes representam custo de produção, sendo indispensáveis para produção. Por essas razões ratifica os termos do recurso voluntário apresentado com pleito da integralidade dos créditos originalmente requeridos.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 23/02/2016, resultando no acórdão nº 3402-002.906, às e-fls. 951 a 957, que tem as seguintes ementas:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Mantém-se as glosas não expressamente impugnadas, conforme consignado no acórdão da DRJ.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. DILIGÊNCIA.

A manifestação expressa de concordância parcial do contribuinte quanto às constatações da diligência põe fim à controvérsia instaurada na impugnação quanto ao direito ao crédito da contribuição sobre bens e serviços utilizados como insumos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Relativamente aos serviços utilizados como insumos, cuja glosa foi mantida pela fiscalização no relatório de diligência, reverte-se aquelas cujos gastos sejam classificáveis como custo de produção.

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter todas as glosas sobre bens e serviços utilizados como insumos, exceto em

relação aos seguintes serviços listados na tabela da fiscalização às fls. 929/931: 1) Projeto para a instalação de bomba; 2) Serviço de Engenharia Elétrica pesquisa e desenvolvimento; 3) Serviço de instrumentação pesquisa e desenvolvimento; 4) Serviço de locação de andaimes; 5) Serviço de manutenção administração; 6) Serviço de planejamento; 7) Serviço de limpeza de dutos; 8) Serviços de batimento de porto; 9) transporte de andaimes. Vencido o Conselheiro Jorge Freire que deu provimento em menor extensão acompanhando a conclusão do relatório de diligência. Vencidos os conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto que deram provimento também quanto aos gastos com serviço de instrumentação.

Evidencia-se no acórdão que por não integrarem os custos de produção houve a manutenção das glosas dos seguintes serviços:

- 1) Projeto para a instalação de bomba;
- 2) Serviço de Engenharia Elétrica pesquisa e desenvolvimento;
- 3) Serviço de instrumentação pesquisa e desenvolvimento;
- 4) Serviço de locação de andaimes;
- 5) Serviço de manutenção administração;
- 6) Serviço de planejamento;
- 7) Serviço de limpeza de dutos;
- 8) Serviços de batimento de porto;
- 9) Transporte de andaimes.

Recurso especial de divergência da Procuradoria

Intimada do acórdão nº 3402-0002.906 em 03/03/2016 (e-fl. 963), a Procuradoria da Fazenda Nacional manejou recurso especial de divergência em 08/08/2014, às e-fls. 356 a 357, no tocante a duas matérias: (1) conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas e (2) impossibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre despesas com serviços da fase agrícola da produção de celulose.

No recurso especial apresenta a lista de insumos de prestação de serviços de tabela do Relatório de Ação Fiscal elaborado quando da diligência, às e-fls. 929 a 931 e demonstra que apenas nove daqueles que não se encontram na produção industrial direta ou na fase agrícola (produção da madeira) tiveram a glosa dos créditos mantida. Isso porque o acórdão *a quo* utilizou critério de admitir créditos de insumos outros que integrassem o custo de produção e não apenas aqueles relativos à produção do bem a ser vendido.

Para a primeira matéria, arrola os acórdãos paradigmas, de nº 203-12.4.8 e nº 204-00795, com tese divergente, que exige serem os insumos passíveis de geração de crédito apenas aqueles que sofram alterações em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida; alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, tomando por base a legislação do IPI.

Já no tocante aos insumos da fase agrícola, segunda matéria, o acórdão recorrido entendeu que a atividade do contribuinte deve ser vista como um todo único e indivisível, considerando a fase agrícola como parte do processo produtivo e os gastos incorridos na formação e manutenção de florestas caracterizar-se-iam como custo de produção, enquanto os acórdãos paradigmas nº 3301-01.470 e nº 3102-01.272, entenderam que o custeio agrícola, ou seja, os custos na produção da madeira, devem ser contabilizados no ativo permanente e, portanto, não geram créditos de Cofins.

Por essas razões, a Procuradora requereu o conhecimento e o provimento do recurso para que esta Turma reforme a decisão recorrida indeferindo-se o pleito nas matéria tratadas.

O recurso especial de divergência da Fazenda foi apreciado pelo Presidente da Terceira Seção de Julgamento do CARF, às e-fls. 990 a 996, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, datado de 11/03/2016, que entendeu por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma e o recurso especial cumprir os demais requisitos regimentais.

Contrarrazões da contribuinte

A contribuinte foi cientificada do acórdão nº 3402-002.906, do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade de e-fls. 990 a 996, em 17/06/2016 (e-fl. 1002), e interpôs recurso especial de divergência em 04/07/2016, às e-fls. 1080 a 1092.

Em suas contrarrazões, a contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, caso conhecido, que lhe seja negado provimento.

Questiona a utilização do conceito de insumo do IPI para o caso da Cofins no litígio, entendimento já superado em outros julgamentos do CARF, devendo haver aqui um sentido próprio para insumo, extraído da materialidade desse tributo.

Já em relação aos créditos associados aos insumos da fase agrícola da produção, afirma ser esta também parte do ciclo produtivo, desde a silvicultura, e todo o processo de leva ao consumo de combustíveis em veículos, máquinas, equipamentos próprios e de terceiros, peças, etc. são custos integrantes deste ciclo. Exemplifica com outro acórdão do CARF no mesmo sentido.

RE da contribuinte

Na mesma oportunidade, a contribuinte interpôs recurso especial de divergência, às e-fls. 1006 a 1017. Ela igualmente arrola os nove insumos cuja glosa fora mantida no acórdão *a quo*, entendendo serem eles essenciais à atividade da empresa e aponta acórdão paradigma de nº 3201-002.094, no qual a relatora concluiu que os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica para manter máquinas e equipamentos essenciais à produção de bens destinados à venda gerariam direito a crédito, desde que vinculados ao processo produtivo. O relator do acórdão recorrido, por sua vez, teria entendido que não basta que os insumos sejam essenciais, mas também deveriam ser classificáveis como custo de produção, restando aí a divergência.

No mérito, afirma que os itens cuja glosa foi mantida seriam essenciais e, como o conceito de insumo para o creditamento de PIS e Cofins tem critérios próprios, que não são iguais aos da legislação do IPI e nem daqueles aplicados pela legislação do IRPJ, a sua indispensabilidade no processo seria o fator definidor para esses insumos, independentemente de sua utilização direta ou indireta no produto final.

Finaliza por requerer a admissão e o provimento do seu recurso especial de divergência para que se reforme parcialmente o acórdão recorrido, e se reconheça a integralidade dos créditos de Cofins pleiteados.

No despacho de e-fls. 1135 a 1138, em 21/07/2016, o Presidente da Terceira Seção de Julgamento do CARF, reconheceu a divergência nos critérios jurídicos, com atendimento aos requisitos regimentais, e entendeu por dar seguimento ao recurso especial da contribuinte para que se rediscuta a matéria .

Contrarrrazões da Fazenda

Cientificada do recurso especial de divergência da contribuinte em 29/07/2016 (e-fl. 1139), a Procuradoria da Fazenda Nacional manejou contrarrrazões ao recurso em 10/08/2016, às e-fls. 1140 a 1145.

Em sua argumentação, a Procuradora afirma que o conceito de insumo para a legislação do PIS e da Cofins para fins de creditamento extrapola aquele utilizado na legislação do IPI, mas não alcança aquele de despesa necessária para fins da legislação do IRPJ. Assevera também que a tese encampada pela recorrente não merece prevalecer, pois a essencialidade apenas não é critério para que se considere um bem como insumo, sendo imprescindível a determinação de uma relação de pertinência daquele bem com o processo produtivo da mercadoria a ser vendida pela contribuinte.

À e-fl. 1144, se extrai:

Nesse sentido, somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens a serem vendidos, dos quais decorrem o auferimento de uma receita é que podem ser considerados insumos.

Por fim, a Procuradora requer que seja negado provimento ao recurso especial de divergência interposto pela contribuinte, mantendo-se a decisão recorrida nos quesitos que foram objeto da insurgência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Os recursos especiais da Procuradoria da Fazenda Nacional e da contribuinte são tempestivos.

Por uma questão de lógica, iniciarei a análise dos recursos pela ordem cronológica processual inversa das suas interposições.

RE da contribuinte

Do conhecimento

Penso que não se deva conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte.

Entendo que os serviços que tiveram a glosa mantida assim o foram, apesar de o acórdão *a quo* considerá-los essenciais, porque não seriam classificáveis como custo de produção. Observe-se a seguinte passagem do voto condutor (e-fl. 956):

Este colegiado, diversamente do colegiado que determinou a diligência, vem adotando entendimento de que os gastos com bens e serviços aptos a gerarem o crédito das contribuições devem integrar o custo de produção do estabelecimento (art. 299 do RIR/99).

Assim, não são todos os gastos essenciais para a produção que geram créditos das contribuições, mas apenas os essenciais que sejam classificáveis como custos de produção.

Na planilha elaborada pela fiscalização verifica-se que existem vários serviços que se enquadram na categoria de gastos classificáveis como custo de produção, com exceção dos seguintes: 1) Projeto para a instalação de bomba; 2) Serviço de Engenharia Elétrica pesquisa e desenvolvimento; 3) Serviço de instrumentação pesquisa e desenvolvimento; 4) Serviço de locação de andaimes; 5) Serviço de manutenção administração; 6) Serviço de planejamento; 7) Serviço de limpeza de dutos; 8) Serviços de batimento de porto; 9) transporte de andaimes.

(Negritei.)

Logo, para o relator do recorrido, não bastaria a essencialidade do gasto com os serviços, deve também serem tais gastos considerados como um custo para produção em si.

Já o acórdão paradigma centra a discussão mormente na questão da essencialidade, mas igualmente, não acata como insumo bens e serviços que não fossem aplicados diretamente na produção de bens, senão vejamos como foram tratadas as despesas com serviços de manutenção das máquinas e equipamentos (e-fl. 1021):

Quanto aos serviços de manutenção realizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, reconhece-se o crédito correlato, se aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Contudo, na notas fiscais apresentadas relativas à conta "SERVIÇOS DE TERCMANUTENÇÃO" (43100.004), verificou-se que existem algumas despesas de manutenção que não se relacionam diretamente com o processo produtivo da empresa, e que, portanto, não geram créditos de PIS e COFINS, tais

como serviço de encadernação, desinsetização (cozinha), serviço auxiliar construção civil, sendo, portanto, objeto de glosa.

(Negritei)

Nesse sentido, entendo não haver divergência, pois ambos acórdãos acataram a essencialidade do serviço, mas não apenas isso, ambos exigiam que houvesse a possibilidade de o serviço ser considerado um custo de produção para receber o tratamento de insumo para fins de obtenção de crédito para a Cofins.

Além disso, as situações fáticas dos serviços envolvidos no paradigma era distinta das postas no acórdão recorrido, pois o paradigma arrolado tratou das seguintes despesas (e-fls. 1020 a 1023):

- a) alugueis de máquinas e equipamentos;
- b) serviços de terceirização de mão-de-obra;
- c) serviços de manutenção de máquinas e equipamentos; e
- d) serviços de conservação e limpeza.

No caso dos alugueis em a), o próprio acórdão afirma que aqueles referentes a empilhadeiras haviam sido reconhecidos e o que não fora aceito decorria de falta de demonstração de estarem as despesas atreladas ao processo produtivo; não há o que cotejar com o recorrido, pois nenhuma das nove despesas mantidas são dessas natureza. Em b), a locação de mão-de-obra igualmente não seria para aplicação direta na produção, igualmente não se observa isso no acórdão contestado neste processo.

Já os serviços de manutenção apontados em c) foi reconhecido que apenas parte das notas de manutenção se referiam ao processo produtivo e as despesas com esses não foram glosadas, mas as demais (desinsetização de cozinha, encadernação, serviço auxiliar de construção civil) sim; esse entendimento não diverge daquele dado ao item 5) do recorrido, serviço de manutenção da área de administração, no acórdão a quo, aqui em testilha.

Finalmente, quando o paradigma aborda os serviços de conservação e limpeza como insumo, em d), a situação fática, de terem tais serviços gerado despesas em produção por serem executados: nas canaletas do setor de fabricação, nas balanças, plataformas, correias transportadoras e britador para evitar paradas e desperdícios de matéria prima, com pessoal envolvido exclusivamente no processo produtivo e de qualidade, é totalmente distinta daquela do item 7), que gerou glosa no acórdão recorrido do presente processo. Nesse sentido, veja-se o que afirma a relatora do acórdão paradigma à e-fl. 1073:

*A leitura dos referidos esclarecimentos demonstram que **não se tratam os serviços de limpeza em referência, de meros serviços periféricos ou posteriores ao processo produtivo, mas o compõem e, ademais, prestam-se à própria manutenção de equipamentos de produção, viabilização e otimização do processo produtivo, devendo, por conseguinte, serem reconhecidos os créditos correlatos.***

(Negritei.)

Evidente que não se trata da mesma situação da glosa de despesas com serviços do item 7), na qual se trata de limpeza de dutos na área comercial. Uma vez mais, a

aplicação do critério expresso no paradigma para o item 7) teria resultado convergente com o do acórdão recorrido; não haveria divergência como quer a recorrente.

Logo, com a devida vênia do prolator do despacho de admissibilidade, considero inexistente a divergência do acórdão recorrido com o paradigma apresentado, pois os fatos (serviços cujas despesas foram glosadas) eram distintos daqueles do acórdão *a quo*, e quando tinham a mesma natureza, tiveram o mesmo tratamento dado a eles no acórdão recorrido.

Pelas razões expostas, voto por não conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte.

RE da Fazenda

Do conhecimento

Entendo que o recurso especial da Fazenda cumpre os requisitos legais para ambas as matérias abordadas: (1) conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas e (2) impossibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre despesas com serviços da fase agrícola da produção de celulose.

O argumento de que o conceito de insumo com base na legislação do IPI estaria superado no CARF, esgrimido pela contribuinte em sede de contrarrazões, para que da primeira matéria não se conheça, não pode prosperar.

Ocorre que não há decisão vinculante sobre essa matéria, seja pela edição de Súmula do próprio órgão administrativo, seja por decisões do STF, em repercussão geral, ou por decisões do STJ em casos de recursos repetitivos. Por isso, não há razão para não conhecimento do recurso especial da Fazenda nesse tópico, mas sim seu enfrentamento nas questões de mérito. No tocante ao reconhecimento de créditos para insumos da fase agrícola da produção, não há qualquer questionamento quanto ao conhecimento nas contrarrazões. Assim, há que se conhecer de ambas as matérias.

Do mérito

Retomo meu entendimento de não adotar o conceito de insumo conforme à legislação do IPI no caso das contribuições de PIS e Cofins, tampouco entendendo que qualquer insumo que possa ser tomado como custo pelo IRPJ atenda à legislação dessas contribuições quando da apreciação da não cumulatividade. Penso que as transcrições acima das bases contidas na Solução de Divergência COSIT nº 07 de 23/08/2016, já permitem esclarecer isso, mas ressalta-se ainda, no mesmo documento:

46. Outro ponto que merece destaque é que se mostra equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

47. Conforme se demonstrou acima, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes desta mesma legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo.

48.Sem embargo, o ponto comum entre a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acerca do conceito de insumo, e a legislação do IPI é a exigência, mutatis mutandis, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo.

(Negritei.)

Por essas razões, afasta-se o entendimento da Fazenda de que deveria haver a simples aplicação do conceito de insumo do IPI na apreciação da matéria também para o PIS e Cofins.

Ainda com base na Solução de Consulta COSIT nº 7/2016, estende-se a discussão sobre a tomada de créditos das contribuições sociais sobre despesas com serviços da fase agrícola da produção de celulose. Aqui, mais uma vez me socorro do item 24 daquele documento:

24.No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

(Sublinhas do original, negritei.)

Mais adiante, no item 56, trata de situação análoga à presente, onde se observa:

Do que exposto na consulta e no recurso apresentados, conclui-se que a recorrente comercializa “pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos”. Ainda, conclui-se que *ela exerce as atividades de florestamento e reflorestamento apenas acessoriamente, objetivando produzir matéria-prima para elaboração de outros produtos destinados à venda (corroborando esse entendimento, cite-se, exemplificativamente, trecho do item ‘c’ apresentado na consulta inicial: “florestas que resultam na madeira (insumo) empregadas na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda”.*

(Negritei.)

Nesse sentido, para mim é claro que todos os serviços realizada na área denominada "Florestal", descritos na tabela às e-fls. 928 a 931, mantêm relação mediata com a produção do bem destinado à venda, sendo todas essas atividades, insumos do insumo madeira, que resultará no produto final pasta de celulose. Isso fica claro na coluna "DISCRIMINAÇÃO" da referida tabela:

SERVIÇO	ÁREA	DISCRIMINAÇÃO
Coleta e Análise de Aguas Superficiais	Florestal	Meio Ambiente - Monitoramento
Coleta e Transporte de Resíduos das Barcaças	Florestal	Coletagem e remoção dos resíduos das barcaças

Construção e Manutenção de Cercas	Florestal	Construção de Cercas nas Florestas
Construção de Pavilhão no Viveiro	Florestal	Viveiro de Mudas
Inventário Florestal	Florestal	Monitoramento e Inventário Florestal
Serviço de Limpeza do Pátio de Madeira	Florestal	Limpeza do pátio da madeira
Serviço de Projeto de Monitoramento Ambiental	Florestal	Monitoramento Ambiental
Serviço de Coleta de dados para o Inventário Florestal	Florestal	Inventário Florestal
Serviço de Limpeza no Terminal de Barcaças	Florestal	Limpeza no Terminal de barcaças
Serviço de Manutenção de Torres	Florestal	Manutenção de torres de vigilância florestal
Serviço de Caracterização Ambiental	Florestal	Caracterização Ambiental
Serviço de proteção florestal	Florestal	Vigilância Florestal

Nenhum dos serviços discriminados para área Florestal têm relação direta com o produto final a ser comercializado, pasta de celulose, apenas com a madeira, sendo essa o seu insumo. Além disso, empreendimentos florestais destinados ao corte para industrialização devem ser classificadas no ativo imobilizado. Em relação à floresta plantada, as despesas, de qualquer natureza, incorridas para a constituição da floresta, devem ser contabilizadas no ativo imobilizado. Esse bem sofrerá exaustão à medida que suas árvores forem sendo derrubadas. Por essa ótica, sendo contabilizados no ativo imobilizado, igualmente não se podem classificar os gastos com esses serviços da áreas florestais como sendo insumos.

Por outro lado, não acatar o conceito do IPI para fins de apreciação dos insumos não significa que a aplicação dos conceitos extraídos da Solução de Divergência COSIT nº 7/2016 resultassem no afastamento dessas glosas, em conformidade com a decisão recorrida.

Assim, conhecendo integralmente o recurso especial de divergência da Fazenda, voto pelo seu desprovemento, para que sejam restabelecidas as glosas dos créditos relativos aos serviços da área Florestal da tabela de e-fls. 928 a 931.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por:

a) conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional para dar-lhe provimento parcial, visando restabelecer as glosas sobre as seguintes atividades da tabela posta às e-fls. 928 a 931:

SERVIÇO	ÁREA	DISCRIMINAÇÃO
Coleta e Análise de Aguas Superficiais	Florestal	Meio Ambiente - Monitoramento
Coleta e Transporte de Resíduos das Barcaças	Florestal	Coletagem e remoção dos resíduos das barcaças
Construção e Manutenção de Cercas	Florestal	Construção de Cercas nas Florestas
Construção de Pavilhão no Viveiro	Florestal	Viveiro de Mudas
Inventário Florestal	Florestal	Monitoramento e Inventário Florestal
Serviço de Limpeza do Pátio de Madeira	Florestal	Limpeza do pátio da madeira
Serviço de Projeto de Monitoramento Ambiental	Florestal	Monitoramento Ambiental
Serviço de Coleta de dados para o Inventário Florestal	Florestal	Inventário Florestal
Serviço de Limpeza no Terminal de Barcaças	Florestal	Limpeza no Terminal de barcaças

Serviço de Manutenção de Torres	Florestal	Manutenção de torres de vigilância florestal
Serviço de Caracterização Ambiental	Florestal	Caracterização Ambiental
Serviço de proteção florestal	Florestal	Vigilância Florestal

b) não conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos desse processo, peço vênia ao ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santo, que já abrilhantava o Colegiado da 2ª Turma como presidente e, agora, nos dá a honra de prestigiarmos sua participação em nossa turma - para expressar meu entendimento acerca da análise do conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte.

Especificamente ao Recurso Especial, importante recordar que o acórdão recorrido, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para reverter todas as glosas sobre bens e serviços utilizados às fls. 929/931:

- Projeto para a instalação de bomba;
- Serviço de Engenharia Elétrica – pesquisa e desenvolvimento;
- Serviço de instrumentação – pesquisa e desenvolvimento;
- Serviço de locação de andaimes;
- Serviço de manutenção – administração;
- Serviços de planejamento;
- Serviços de limpeza de dutos;
- Serviços de batimento de porto;
- Transporte de andaimes.

O que, por conseguinte, insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, requerendo a reforma da decisão por entender que tais serviços se enquadram perfeitamente ao conceito de insumos.

Para tanto, traz como paradigma o acórdão 32010012.094, que esposa em sua ementa sobre o critério da essencialidade para fins de enquadramento ao conceito de insumo e ainda, que, quanto ao direito de créditos sobre serviços de manutenção de máquinas e equipamentos e despesas com aquisição de partes e peças – “Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, geram direito ao crédito, desde que se vinculem ao processo produtivo do contribuinte, sendo deste o ônus da prova de tal nexos”.

Em síntese, o acórdão indicado como paradigma traz a conceituação do conceito de insumo na posição intermediária e a discussão acerca das glosas sobre prestação de serviços.

A priori, para melhor elucidar a divergência entre os arestos, quanto ao conceito de insumos adotado pelo colegiado do acórdão recorrido, importante transcrever parte do voto do nobre ex conselheiro Antonio Carlos Atulim (Grifos meus):

[...]

Este colegiado, diversamente do colegiado que determinou a diligência, vem adotando entendimento de que os gastos com bens e serviços aptos a gerarem o crédito das contribuições devem integrar o custo de produção do estabelecimento (art.299/99).

Assim, não são todos os gastos essenciais para a produção que geram créditos das contribuições, mas apenas os essenciais que sejam classificáveis como custos de produção.[...]

Ora, ainda que o acórdão tenha utilizado o termo “essenciais”, em verdade, adota o termo “essenciais” como “necessários operacionalmente”, vez que expressamente cita o art. 299/RIR para lembrar o entendimento daquele colegiado. Ou seja, expressa que adotam o conceito amplo de PIS e Cofins – que resume que todas as despesas operacionais são “essenciais” e que, por conseguinte, geram o direito ao crédito das contribuições.

Eis o art. 299 do RIR/99:

Art.299.São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1ºSão necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2ºAs despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º). [...]

Diferentemente do acórdão indicado como paradigma que traz o termo “essencial” para adotar o critério intermediário (não adota o critério restritivo do IPI, da IN 247/02 e do RIR/99) – e que, agora, foi ratificado pelo STJ, em sede de repetitivo, vez que em fevereiro de 2018, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a

imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Esclarecido, então, que há efetivamente divergência do critério utilizado para a conceituação de insumos, vez que no acórdão recorrido considerou o critério amplo do Imposto de Renda e no acórdão indicado como paradigma o critério intermediário.

É de se recordar que, em 2016, no primeiro ano em que estreei nesse colegiado, considerava que, para se conhecer um Recurso Especial que ressurgia com a discussão acerca do direito de se constituir crédito de PIS e Cofins sobre determinados itens (bens, gastos, custos e serviços), entendia que a parte recorrida deveria indicar como paradigmas acórdãos que refutassem cada item tratado no acórdão paradigma.

Tanto que, em junho de 2016, trazendo esse entendimento, o recurso interposto pela Fazenda Nacional não foi conhecido por maioria, sendo consignada a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 28/02/2000 a 31/08/2001, 31/10/2001 a 31/01/2003 e 31/03/2003 a 31/07/2003

FUNDAMENTO RELEVANTE DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO ATACADO. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO

Não se conhece do recurso especial, quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos indicados como paradigma não se prestam a demonstrar a divergência jurisprudencial.

No presente caso, foi afastada a incidência da Cofins, sob a sistemática da cumulatividade, sobre as receitas de ressarcimento de seguros, variação cambial e variações monetárias auferidas pelo sujeito passivo, vez que se trata de indústria petroquímica; Enquanto, os acórdãos indicados como paradigmas, traz que as receitas decorrentes de royalties e taxas de franquia faziam parte da atividade fim de uma franquia internacional de comércio de alimentos por serem operacionais e o segundo, manifestou que a receita decorrente de locação de imóveis próprios está englobada no conceito de faturamento. O que não demonstra a divergência jurisprudencial.

Não obstante, no mesmo ano, pelo princípio do Colegiado, me curvei ao entendimento da turma de se conhecer o recurso especial interposto pela parte, ainda que não tenha trazido discussões em relação a cada item discutido quando a parte traz apenas o confronto do conceito de insumos.

Para tanto, cito o acórdão 9303-003.514 – o que, peço licença para transcrever parte do meu voto:

O Recurso Especial é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade integral do recurso interposto pela Fazenda Nacional, eis que, confrontando os conceitos de “insumo” empregados pelos arestos envolvidos é irrefragável a confirmação do dissídio jurisprudencial. [...]

Sendo assim, considerando que, no presente caso, o sujeito passivo trouxe divergência em relação aos critérios de conceito de insumo, entendo que devo conhecer o

recurso especial interposto pelo sujeito passivo, mantendo a coerência adotada anteriormente, em respeito ao entendimento da maioria do Colegiado à época.

Nessa linha, proveitoso trazer que entendo que quando o STJ publicar seu acórdão ao REsp 1.221.170, formalizando, assim, de forma definitiva o conceito de insumos (posição intermediária), entendo que deverei, na forma do art. 67, § 12, do RICARF/2015, não conhecer do Recurso Especial que trata como paradigma acórdão que contrariar esse critério. O que, se mantivesse meu primeiro entendimento, pela divergência entre a interpretação adotada nos arestos aplicável sobre cada item, possivelmente após a formalização definitiva pelo STJ, dependendo do caso e fatos trazidos, deveria conhecer o recurso.

Não obstante, entendo que devo manter a coerência observada até então.

Em vista de todo o exposto, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama