



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10235.000134/2005-43
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-014.325 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2024
Embargante AMCEL AMAPÁ FLORESTAL E CELULOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.160. STJ.

O conceito de insumo, instituído disposto pelo inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, afere sua configuração, de modo a permitir o crédito, desde que enquadrado como essencial ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, conforme entendimento firmado no Resp 1.221.170/STJ, julgado sob a égide dos recursos repetitivos.

ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO. CUSTO DE FORMAÇÃO DE FLORESTAS. ATIVO PERMANENTE.

As atividades florestais antecedentes às atividades industriais são parte do processo produtivo do contribuinte, tratado como insumo do insumo, os custos de formação de florestas que correspondam à essencialidade e relevância no conceito estabelecido pelo REsp 1.221.170, do STJ, geram créditos no regime não-cumulativo, ainda que classificáveis no ativo permanente e sujeitos à exaustão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os presentes Embargos, com efeitos infringentes, para reverter a integralidade das glosas.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos e direitos aqui discutidos, adoto relatório constante à decisão proferida em segunda instância, pelo Acórdão n.º 3302-013.071:

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, in verbis: Trata o presente processo de Declarações de Compensação (fls. 01/04, 16/19, 32/35), cujos créditos se referem a COFINS não-cumulativa, apurados do 2º trimestre de 2004, no montante de R\$ 804.030,43 e Declarações de Compensação vinculadas. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Macapá, por intermédio do Parecer e do Despacho Decisório de fls. 65/71, deferiu parcialmente o pleito, no valor de R\$ 501.057,58, sob os seguintes fundamentos: "os dispêndios que originaram o pedido de ressarcimento podem ser agrupados em Florestamento e Reflorestamento, Transporte e Carregamento de Madeira Serviço de Desgalho/Descasque, Energia Elétrica, Depreciação e Diesel e Lubrificantes. quanto ao Florestamento e Reflorestamento, os dispêndios não são originários de créditos de COFINS e PIS, pois devem compor o custo de formação de floresta contabilizável no Ativo Não Circulante Imobilizado e será apropriado como custo na proporção da exaustão. Nesse sentido, nem mesmo a parcela de exaustão apurada para compor o custo de determinados períodos são geradores de créditos de COFINS e PIS, conforme dispõe o artigo 3º da Lei n.º 10.833/03 e art. 3º da Lei n.º 10.637/2002. Que por absoluta falta de previsão legal, os encargos de exaustão não geram créditos. Quanto ao Transporte e Carregamento de Madeira (..) ficou evidenciado a realização do grupo de dispêndio (..) com permissibilidade de geração de direito creditório de COFINS e PIS. Que os dispêndios relativos ao Serviço de Desgalho/Descasque, Energia Elétrica e Depreciação são procedentes e geram créditos da COFINS e PIS. Que quanto aos dispêndios de Diesel e Lubrificantes, observou-se que a empresa não possui um sistema contábil capaz de evidenciar de forma segregada os valores utilizados em Reflorestamento (que não geram crédito) e os utilizados nos setores produtivos da empresa (que geram crédito), em desatendimento à exigência prevista no art. 3º da Instrução Normativa SRF n.º 387/04. " Inconformada com a decisão, de que tomou ciência em 24/11/2009 (fl. 77), a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade, em 23/12/2009 (fls. 82/97), alegando que: a) A DRF/Macapá-AP elaborou relatório de conclusão de procedimento fiscal, reconhecendo parcialmente o direito ao crédito da COFINS apenas sobre os dispêndios decorrentes de transporte e carregamento de madeira, de serviços de desgalho/descasque e de energia elétrica, afastando o direito ao aproveitamento do crédito sobre os dispêndios de florestamento/reflorestamento e diesel e lubrificantes. b) Após traçar relato acerca da não-cumulatividade da Cofins, assevera que, considerando que a impugnante tem como objeto social "a indústria e comércio em geral, inclusive exportação e importação de madeira, celulose, papel, e produtos afins, podendo, ainda, exercer atividades agroindustriais de florestamento e reflorestamento (..) " (Estatuto Social - já acostados aos autos), todos os dispêndios suportados para o desenvolvimento de sua atividade, que impliquem uma utilidade necessária à existência do processo ou produto por ela desenvolvido, ou que contribuam para que estes adquiram determinadas características, são insumos, e dão direito ao aproveitamento do crédito de COFINS.

c) A Instrução Normativa SRF n.º 404/04 limita o conceito de insumo estabelecido no artigo 3º, da Lei n.º 10.833/2003, ferindo de morte a hierarquia das normas do Sistema Tributário Brasileiro. Entretanto, por se tratar de norma hierarquicamente inferior que contradiz norma de hierarquia superior, tal restrição deve ser desconsiderada. d) No caso em apreço, para exercer a atividade de florestamento e reflorestamento, previsto em seu estatuto social, a impugnante suporta despesas com serviços agrícolas, tais como roçada, preparação da terra, compra de calcário, pneus florestais, fertilizantes, casca de arroz, fungicidas, fretes nas aquisições de adubos e fertilizantes, mudas, dentre outros. e) Frise-se, ainda que este órgão julgador entenda que o direito ao crédito da COFINS deverá ser utilizado por meio de exaustão, o que se alega apenas em observância ao princípio da eventualidade, diferentemente do que alega a delegacia, este procedimento

contábil em nada macula o direito da impugnante, conforme entendimento proferido pela própria Secretaria da Receita Federal, em Solução de Consulta. f) É manifesto que os dispêndios de diesel e lubrificante integram o processo de produção de madeiras, celulose e produtos afins, uma vez que para que este se realize, é necessário a utilização de máquinas que consomem tais bens, tais dispêndios são insumos capazes de gerar crédito de COFINS. Refere solução de consulta acerca do conceito de insumos. i) O débito liquidado mediante compensação, declarada neste processo, deve ficar com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 74, §9º e 11, da Lei 9.430/96. Em vista do exposto, requer o deferimento total dos créditos pleiteados, com a conseqüente homologação das compensações declaradas. A 3ª Turma da DRJ em Belém (PA) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão n.º 01-19-336, de 28 de setembro de 2010, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo contribuinte, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do art. 100, 11, do CTN. COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITO. Somente podem gerar créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. DIESEL E LUBRIFICANTES. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA. A apropriação de créditos da Cofins só poderá ser efetivada quando os mesmos se revestirem dos atributos de liquidez e certeza necessárias. Manifestação de Inconformidade Improcedente. Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual requer a nulidade da decisão recorrida, em virtude da ementa não refletir a lide proposta nos autos, e por cerceamento de seu direito de defesa, uma vez que a decisão recorrida não teria enfrentado todos os pontos suscitados na defesa e pela falta de fundamentação. Quanto aos demais capítulos recursais, repisou os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, requisitando o aproveitamento dos custos com relação às despesas incorridas em todas as fases do processo produtivo de cavaco de madeira, bem com carregamento, fretes, combustíveis, lubrificantes, transporte de funcionários e serviços de vigilância.

A 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, entendeu pela rejeição da preliminar de nulidade arguída, e negou provimento ao recurso, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 Ementa: CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. PROVAS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo e a conseqüente homologação das compensações declaradas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Foram opostos embargos de declaração pelo contribuinte, que apontavam, em síntese: 1. Obscuridade do acórdão quanto ao entendimento acerca da ausência de prova da

utilização dos insumos essenciais ao seu processo produtivo e ausência de dialeticidade nas fases florestamento e reflorestamento e dos dispêndios de diesel e lubrificantes; 2. Correção do erro material no assunto do acórdão, pois se refere a PIS/Pasep quando deveria ser Cofins.

O despacho de admissibilidade dispôs: (...) *Com base nas razões acima expostas, admito, parcialmente, os embargos de declaração opostos pelo contribuinte, para sanar a obscuridade quanto à ausência de dialeticidade e de indicação da utilização no processo produtivo, dos bens e serviços da fase agrícola da produção e quanto à correção do erro material.*

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

Cinge-se a controvérsia em obscuridade quanto à inexistência de dialeticidade no Recurso Voluntário apresentado pelo embargante, posto que entendeu o relator do processo à época que não havia qualquer nexos causal entre os insumos glosados e os argumentos jurídicos arguidos, e que, portanto, não seriam passíveis de análise.

O despacho de admissibilidade aduz que, tendo em vista a confecção do Recurso no ano de 2010, era impossível fazer correlação com o conceito de insumo traçado pelo Resp 1.221.170, que foi julgado somente em 2017:

Neste ponto, parece haver uma obscuridade, pois o colegiado entendeu que a embargante deveria ter demonstrado os critérios para subsunção ao conceito de insumo dado pelo STJ, na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário. Contudo, o recurso voluntário data de dezembro de 2010, sendo, pois, impossível para a embargante arguir, nos termos de essencialidade e relevância trazidos pela decisão do STJ no REsp 1.221.170/PR, cujo julgamento ocorrera em 2018. Por certo, tanto em manifestação de inconformidade quanto em recurso voluntário, a embargante pugnava pela necessidade dos bens e serviços glosados, seu grau de inerência e relevância.

Pois bem.

Entendo pertinente a análise dos insumos questionados pela fiscalização, com resolução do mérito no presente processo administrativo.

Isso porque, para além da coerência posta pelo próprio despacho supramencionado, quanto à impossibilidade de exigir que o contribuinte fizesse qualquer correlação entre os insumos utilizados com o conceito de essencialidade e relevância, nos termos do Resp 1.221.170, entendo que pode a defesa ser realizada em relação a determinado ponto, desde que existentes as provas no processo, sem que haja necessariamente um esmiuçamento do nexos causal entre essas duas pontes.

Certo é que melhor seria se tal rigorosa e exigente dialeticidade fosse exercida em sede de todas as defesas deste Tribunal Administrativo, para melhor demonstrar a relação do direito pleiteado e do conjunto probatório hábil a ratificar a situação fática e comprovar o argumento jurídico, contudo, basta que o recorrente tenha insurgência contra determinada matéria controversa.

Não cabe ao julgador, tão menos isso é disposto pelo Decreto 70.235/1972, que analise se a defesa ali realizada é satisfatória em seu conteúdo *per si*, mas tão somente lhe é cabível analisar o direito posto e as provas colacionadas nos autos, independentemente se foi ou não realizado um cotejo pormenorizado de tais elos.

Nesse sentido, entendo que os insumos aqui discutidos devem ser analisados, conforme as seguintes considerações:

Os insumos glosados referem-se à:

3.1. Dispêndio de Florestamento e Reflorestamento — Neste grupo estão agregados os dispêndios com serviços agrícolas (roçada, preparação de terra, etc), compra de calcário, pneus florestais, fertilizantes, casca de arroz, fungicidas, fretes nas aquisições de adubo e fertilizantes, mudas e etc. Neste caso, tais dispêndios não são geradores de créditos de COFINS, pois devem compor o custo de formação de floresta contabilizável no Ativo Não Circulante Imobilizado e será apropriado como custo na proporção da exaustão.

Nesse sentido, nem mesmo a parcela de exaustão apurada para compor o custo de determinados períodos gera crédito da COFINS, conforme dispõe o artigo 31, § 1º I, inciso III, da Lei nº 10.833/03.

Assim, os custos de aquisição que devem ser contabilizados no Ativo Não- Circulante Imobilizado não geram créditos diretamente. A Lei nº 10.833/03 prevê que, nessa hipótese, os créditos serão gerados a partir dos registros dos respectivos encargos de depreciação e amortização. Por absoluta falta de previsão legal, os encargos de exaustão, portanto, não geram créditos. Por conseguinte, como os custos de formação da floresta devem ser contabilizados no Ativo-Circulante Imobilizado, e estão sujeitos à exaustão, não há que se falar em direito creditório sobre eles nem direta ou indiretamente.

3.5. Diesel e Lubrificantes: (...) No demonstrativo de apuração de créditos à COFINS, entregue para a auditoria, não existe separação dos dispêndios destinados às operações das áreas de Reflorestamento, Colheita e Fábrica.

Conclusão: Na verdade, observou-se que a Empresa não possui um sistema de controle capaz de segregar os valores utilizados na área de reflorestamento (registráveis no Ativo Imobilizado), dispêndios estes não passíveis de crédito da COFINS, daqueles utilizados nos demais setores produtivos da empresa, em completa inobservância o que dispõe o art 3º da IN SRF nº 387104.

Pois bem.

Das controvérsias do conceito de insumo para crédito das contribuições

A maior controvérsia relativa à discussão de créditos para as contribuições PIS/Cofins, reside na determinação do que são insumos considerados para a dedução da base de cálculo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Isso porque não há na Constituição Federal, tão menos nas normas citadas, uma definição taxativa dos quais insumos, utilizados na prestação de serviços ou à fabricação de bens e produtos destinados à venda, delimitando apenas de forma excludente situações evidentemente opostas ao texto normativo, como por exemplo, uma doação.

Cita-se, que o termo insumo é definido pelos dicionários como “neologismo com que se traduz a expressão inglesa *input*, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. De acordo com a mesma fonte, “insumo (*input*) é tudo aquilo que entra; produto (*output*) é tudo aquilo que sai”.¹

Nesse contexto, será analisado no presente tópico o desenvolvimento da jurisprudência administrativa no CARF, bem como a jurisprudência judicial sobre o tema, de modo a demonstrar a subjetividade da análise do alcance dado pela norma.

Entendimento da RFB

¹ MOREIRA, André Mendes. PIS/COFIN não-cumulativos e o conceito de insumo in Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro, v.2, n.1, 2012, p. 57 a 68.

Nascida a não-cumulatividade das contribuições, e inexistente o conceito de insumo, a Receita Federal determinou o conceito de insumo mediante as Instruções Normativas n.º 247, de 21 de novembro de 2002 (alterada pela Instrução Normativa n.º 358, de 9 de setembro de 2003) e n.º 404, de 12 de março de 2004.

Tal entendimento espelhava, de forma evidente, a não-cumulatividade aplicada ao IPI – créditos básicos, posto que determinada como insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a **matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem** e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

É importante destacar a influência dos Pareceres Normativos COSIT ° 181/1974 e 65/1979, que traziam expressamente regras sobre o contato direto ou indireto dos insumos, e a definição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, restringindo o crédito tão somente àquilo que era utilizado e integralmente consumido no processo produtivo (excluídas, por exemplo, as peças e partes de máquinas).

Ao passo que, para a prestação de serviços, considerava como insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço.

A restrição expressa claramente a delimitação daquilo que é utilizado, de forma efetiva, durante o processo produtivo no desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, contudo, com reflexos imediatos às nascentes dúvidas – as quais também existem para aplicação da sistemática não-cumulativa do IPI.

Surgiram, nesse contexto, não só consultas realizadas junto à Administração Tributária, mediante instrumento legal para tanto, mas também inúmeras discussões em processos administrativos fiscais, com instaurada fase litigiosa, em crescente massa administrativa no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ainda que as soluções de consulta sejam válidos instrumentos que vinculam o comportamento e o cumprimento daquela determinada orientação entre fisco e contribuinte, não houve uniformização nas respostas dadas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), o que certamente incentivou o sentimento de insegurança de ambos os lados dessa relação já conturbada.

A título de exemplo, temos Soluções de Consulta 15/2011, que entendeu que não seriam considerados insumos utilizados na prestação do serviço, para fins de direito ao crédito da Cofins, os gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa terceirizada prestadora do serviço, ou ainda, quando a Pessoa Jurídica utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei n.º 10.209, de 2001.

E, por outro lado, foram considerados como insumos, os gastos efetuados com serviços de cargas e descargas, e ainda, com pedágios para a conservação de rodovias, desde que paga pela Pessoa Jurídica, e não pela empresa terceirizada prestadora do serviço, e a Pessoa Jurídica não utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei 10.209/2001.

Ou ainda vale citar a Solução de Divergência n.º 09/2011, sobre Equipamento de Proteção Individual (EPI), que entendeu pela possibilidade de creditamento de insumos gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados.

Mas, entendeu que não se enquadra como insumo a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, porque não aplicados diretamente na prestação de serviços.

Jurisprudência no CARF

A jurisprudência administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), enfrentou algumas fases quanto à definição do conceito de insumo, considerando a primeira, no intervalo de 2004 a 2010, conivente com o entendimento supramencionado, posto pela Receita Federal, através da IN 404/2004.

Exemplo disso são os acórdãos – ambos da Primeira Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, n.º 201-79.759, de 7 de novembro de 2006, e o acórdão n.º 201.81.568, de 7 de novembro de 2008, no qual aduz o relator:

Como se infere dos dispositivos transcritos, especialmente o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, o conceito de insumo refere-se a bens e serviços diretamente utilizados ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos à venda. À vista de tais dispositivos, tem-se que não estão abrangidas despesas com propaganda e publicidade, seguros, materiais de limpeza, correios, água, telefone, provedor de Internet, sistema de computação (despesas com processamento de dados). Outrossim, como se percebe das Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa' (fls. 139 a 150), os créditos não aceitos pela fiscalização relativos a despesas a título de 'honorários diversos' e 'comissões passivas', referem-se às áreas administrativa e comercial, respectivamente, e, portanto, não se encontram entre aquelas permitidas pela legislação. Ressalte-se, ainda, que consoante demonstram as Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa", os créditos relativos à energia elétrica consumida, diversamente do que alega a impugnante, foram devidamente considerados pela fiscalização na determinação da contribuição devida.

Contudo, inaugura-se uma segunda fase de entendimento no CARF sobre o conceito de insumo, para afastar a aplicação da IN 404/2004, mediante o Acórdão 9303-01.035, proferido pela 3ª Turma, da Câmara Superior (CSRF), em 23 de agosto de 2010, sob a relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no qual aduz:

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, **denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.** Recurso negado.

(...)

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

(...)

Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Adota-se um conceito intermediário, com delimitação própria caso a caso, sem restrição ao conceito restrito consagrado pela Instrução Normativa 404/2004, conforme se vislumbra também nos acórdãos 9303-01.741 (indumentária); 9303-002.651, 9303-002.652 (bens consumidos durante o processo de produção); 9303-01.740 (vestimentas); 3402-001.663 (combustível, peças e material de embalagem); 3403-001.283 (defensivos agrícolas e transporte de trabalhadores); 3302-001.781 (embalagem de transporte), dentre outros.

Vê-se que, no mesmo ano, seguindo a linha de afastamento do conceito de insumo na perspectiva do IPI, o Acórdão 3202-00.226², adota não um conceito intermediário, mas sim muito mais amplo, considerando especialmente as diferentes materialidades dos tributos, para, conforme dito nas considerações iniciais deste artigo, aproximar respectivo conceito à tributação da renda – e à amplitude das deduções de despesas, do que ao mero creditamento de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediários.

Até 2018, observa-se na jurisprudência do CARF uma adoção casuística do conceito de insumo, verificado dentro das peculiaridades do processo operacional apresentado pelo contribuinte, à mercê do entendimento esposado pelo Conselheiro ou pela Turma.

Entendimento do STJ – Resp 1.221.170-PR

O debate foi desenvolvido no âmbito judiciário e o tema chegou aos Tribunais Superiores, para, no ano de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidir no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, com a fixação da tese de que são ilegais as INs ns.º 247/02 e 404/03, com entendimento de que insumos passíveis de direito a crédito seriam todas as despesas essenciais e relevantes à atividade econômica.

O caso em comento tratava de créditos pleiteados por uma grande empresa do setor de produção de alimentos, como insumos, de despesas gerais de fabricação e algumas despesas correlacionadas, consubstanciadas em: água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis,

² O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).³

Nos votos proferidos, é possível extrair três posicionamentos: i) posicionamento mais restritivo proferido pelo Ministro Og Fernandes, que defendeu a legalidade da interpretação restritiva de insumo, constante às Instruções Normativas 247/2002 e 404/2003; ii) posicionamento intermediário, da Ministra Regina Helena Costa, que foi quem trouxe o conceito de insumo à luz dos conceitos de essencial e relevante; e iii) posicionamento econômico dos efeitos e objetivos da não-cumulatividade, esposado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O voto do Ministro Napoleão teve o acréscimo do entendimento intermediário esposado pela Ministra Regina Helena Costa, que dispôs sobre o centro da discussão, declarando ser “*possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”.

Em sequência lógica, definiu cada um dos signos inseridos no conceito:

Essencialidade seria a necessidade de o item constituir “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

A **relevância**, por sua vez, consiste no item “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”. Regina Helena Costa destaca que esta vinculação pode se dar por singularidades da cadeia produtiva ou, ainda, em decorrência de imposição legal.

Nota-se da decisão, que foi dado um fim ao entendimento restritivo dado pela RFB, quanto ao conceito de insumo na perspectiva da legislação aplicável ao IPI, ao passo que também não se entende na perspectiva tão elástica quanto àquela aplicável às deduções presentes na legislação aplicável ao imposto de renda.

Em que pese ainda permear a nebulosa subjetividade da análise casuística do crédito de PIS/Cofins, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos permite dizer que é findada a guerra fria das extremidades esposadas pelo contribuinte e fisco, em termos, visto que ainda é necessário aplicar o sentido de essencial e relevante ao processo produtivo de cada contribuinte, dentro de suas características próprias.

Nesse contexto, foi editado pela SRF o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresentou as principais repercussões, no âmbito da SRF, da definição do conceito de insumos pelo STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Consta no referido parecer:

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

³ Resp 1.221.170 – PR, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.⁴

Para além disso, da definição de inúmeras situações nas quais o órgão fiscal entende que não seria possível o creditamento – justamente o que levou às inúmeras discussões judiciais “resolvidas” no recurso repetitivo – adota-se questionável posição quanto à impossibilidade de tomada de crédito pelas empresas eminentemente comerciais.

Não obstante a decisão do Superior Tribunal de Justiça não fazer qualquer diferenciação no que se refere à atividade exercida, é importante asseverar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, que definiram a sistemática da não cumulatividade, permitem o crédito sobre insumos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” (art. 3º, II), não incluindo expressamente o comércio (compra para revenda).

Vale mencionar ainda o julgamento encerrado pelo Tema 756, com repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal, que tratou sobre o conceito de insumo, nos termos da seguinte ementa:

Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade.

1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v.g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

⁴ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>

5. Recurso extraordinário não provido. 6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

Vê-se que, a Corte Suprema endereçou a competência de interpretação da lei federal ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista fincar cabível que a não-cumulatividade, em que pese disposta em nível constitucional, deve e pode ser tratada por lei infraconstitucional, para determinar como deve ser aproveitado o crédito, prevalecendo, enfim, o julgamento do Recurso Especial mencionado, que afirma que a análise do crédito de PIS/Cofins quanto ao conceito de insumo deve ser feita à luz da essencialidade e relevância do insumo no processo produtivo do contribuinte.

Pois bem, passemos à análise do objeto da glosa.

Das atividades florestais

O despacho decisório teve por base o “Relatório Fiscal – PIS e Cofins MPF-F 0510500.000170-2011”, relativo à ação fiscal que foi realizada em atendimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização - MPF-F – nº 0510500.000170-2011 e que efetuou a análise de todos os pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins não cumulativos, vinculados às receitas de exportação, dos períodos de apuração do 2º trimestre de 2006 ao 3º trimestre de 2009.

Trata-se, o presente caso, do denominado “insumo do insumo”, considerando que as glosas efetuadas são de itens utilizadas em etapa anterior ao processo de industrialização.

A fiscalização menciona, os documentos utilizados na análise quanto a legislação que fundamenta os ajustes e glosas efetivados (em relação às informações constantes dos Dacon) nos períodos auditados. Relata, ainda, que o reconhecimento parcial do direito creditório solicitado foi motivado por glosas nos seguintes créditos não cumulativos:

- bens e serviços utilizados na formação das florestas da pessoa jurídica. Argumenta que as despesas com insumos à constituição da floresta, como com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas e outros, não podem ser utilizadas como base do crédito do PIS e da Cofins, já que o custo de constituição da floresta não é considerado insumo à produção, mas bem a ser incorporado ao ativo imobilizado. Argumenta, também, consoante o teor do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 35, de 2011, que não é admissível o desconto de crédito calculado em relação aos encargos de exaustão da floresta, em virtude de ausência de base legal.

- bens e serviços utilizados no corte das árvores e manipulação e transporte da madeira até a entrega na fábrica para a industrialização: argumenta que tais dispêndios não são aplicados diretamente na produção do bem destinado à venda, a celulose. Diz que a relação desses bens e serviços com o produto industrializado é apenas indireta, não sendo, portanto, essas despesas passíveis de gerar crédito das contribuições em análise.

- despesas com fretes relativos ao transporte das toras cortadas até a indústria: sustenta que como a contribuinte produz sua própria matériaprima os valores relativos a essas despesas incorporam-se ao custo do insumo e não geram o direito ao crédito.

- óleo combustível utilizado nas máquinas e equipamentos utilizados nos processos anteriores à industrialização (plantio das florestas e corte das árvores e manipulação e transporte da madeira até a entrega na fábrica para a industrialização). No mesmo sentido das glosas anteriores, sustenta que o direito ao crédito das contribuições não cumulativa restringe-se aos custos, despesas e dispêndios vinculados ao processo de industrialização, não atingindo os processos anteriores, de plantio e derrubada das florestas e de transporte da madeira até a fábrica.

Não se trata aqui de insuficiência probatória em relação ao crédito pleiteado no ressarcimento, mas sim quanto ao direito, com a premissa de enquadramento da floresta e das despesas incorridas para sua criação e manutenção como insumo, ou como obrigatórias à contabilização como ativo imobilizado.

Além disso, o conceito de insumo, como largamente exposto nos tópicos anteriores, não é contábil, e sim, jurídico, a fim de enquadrar ou não os bens e serviços utilizados pelo contribuinte como essenciais ou relevantes, na perspectiva da decisão do STJ, em seu processo produtivo.

Entendo, nesse sentido, que assiste razão à recorrente, posto que os bens e serviços contemplados no presente processo administrativo fiscal são claramente classificados como insumos, nos termos do artigo 3º, da Lei 10.637/2002, autorizando-os como créditos a serem utilizados.

Ainda, e enfim, corrobora para o entendimento acima afirmado, que o objeto do contrato social da empresa, descreve suas atividades como: administração de empreendimentos florestais, desbastamentos, colheitas e cortes finais, produção, comercialização e exportação de madeira e respectivos subprodutos, bem como ao transporte de produtos florestais, e quaisquer outras atividades correlatas e afins”.

Nesse mesmo sentido, os seguintes acórdãos:

PIS/PASEP. CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS.

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio, clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem; (ii) alugueis de guindaste operado para manejo de insumos; (iii) transporte de madeira entre a floresta e a fábrica; (iv) lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola; (v) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados e (vi) combustíveis empregados no processo produtivo. **PIS/PASEP. CRÉDITO. INSUMOS.** Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais. Considerando ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item “gastos com combustível empregado no transporte de pessoal, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito passivo.

(Processo n.º 12585.720420/2011-22, Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte, **Acórdão n.º 9303-007.864** - 3ª Turma / Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 22 de janeiro de 2019).

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes. **CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE EXAUSTÃO.** As despesas de exaustão contabilizadas não geram créditos da não-cumulatividade por falta de previsão legal. **CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CUSTOS DE AQUISIÇÃO E FORMAÇÃO DE LAVOURAS DE EUCALIPTO. INSUMO. POSSIBILIDADE.** Os custos de aquisição e formação de lavoura de eucalipto que se amoldarem à definição de insumo prevista no inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, podem gerar crédito da não-cumulatividade, ainda que sujeitos à exaustão, observadas as demais restrições previstas na legislação.

(Processo n.º 13502.720779/2013-05, Recurso Voluntário, **Acórdão n.º 3302-004.657** - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção, Sessão de 29 de agosto de 2017).

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. As Leis de Regência da não-cumulatividade atribuem direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção. Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo da pasta de celulose e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas. **CRÉDITOS. ATIVO PERMANENTE. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO.** É legítima a tomada de crédito em relação ao custo de aquisição de bens empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria, ainda que sejam classificáveis no ativo permanente.

(Processo n.º 12585.720420/2011-22, Recurso Voluntário, **Acórdão n.º 3402-002.603** - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção, Sessão de 28 de janeiro de 2015).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2012 a 31/12/2012

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO. AUSÊNCIA.

Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ausente o pagamento antecipado a que se reporta o art. 150, § 4º, do CTN, o dies a quo do lustro decedencial

encontra previsão no artigo 173, I, do mesmo diploma legal, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2012 a 31/12/2012

INSUMOS. CONCEITO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

CRÉDITOS. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO. CUSTOS DE FORMAÇÃO DE FLORESTAS. ATIVO PERMANENTE. INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, os custos de formação de florestas que se amoldarem ao conceito de insumos conforme decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, podem gerar créditos da não-cumulatividade, ainda que classificáveis no ativo permanente e sujeitos à exaustão, observadas as demais restrições previstas na legislação.

(Processo nº 13502.722098/2017-05, Recurso Voluntário, **Acórdão nº 3402-010533** - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção, Sessão de 27 de junho de 2023).

Vale ressaltar ainda, que o raciocínio desenvolvido para as atividades florestais, também se aplica à energia elétrica, visto que nitidamente essencial ao desenvolvimento da atividade produtiva do contribuinte, seja em relação à fase pré (para o insumo do insumo), seja em relação à fase de industrialização.

Noutro passo de argumentação, quanto à manutenção das florestas como ativo imobilizado, nos termos do artigo 179, inciso IV, da Lei 6.404, bem como do Parecer Normativo CST 108/78, é possível extrair que a formação da floresta é para posterior venda da madeira, de modo que, a compreensão nos leva que, embora a floresta seja parte do ativo imobilizado, as árvores que a compõem não são – somente seus direitos de exploração.

Difere-se aqui, a floresta e seu direito de exploração, da árvore posteriormente cortada para venda, tendo como base o valor das terras ou o valor previsto em contrato para sua exploração. E, portanto, não há razão no sustento de que as árvores, por sofrerem exaustão, devem ser contabilizadas como ativo imobilizado, sem direito ao crédito.

Ante o exposto, voto por acolher os embargos, com efeitos infringentes, para reverter a integralidade das glosas.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

Fl. 15 do Acórdão n.º 3302-014.325 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10235.000134/2005-43