



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 12585.720457/2011-51  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** 3302-000.752 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Data** 23 de maio de 2018  
**Assunto** Solicitação de diligência  
**Recorrente** ARACRUZ CELULOSE S/A (INCORPORADA POR FIBRIACELULOSE S/A)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de análise de direito creditório de Cofins Não-Cumulativa, relativo ao segundo trimestre de 2009, na qual foram glosados os custos com a constituição de florestas, por pertencerem ao ativo imobilizado, sendo sujeito à quotas de exaustão, e, portanto sem previsão legal para creditamento da não-cumulatividade, como também por se relacionarem à fase anterior ao tratamento físico-químico da madeira em si (fase industrial).

Além disso, foram glosados despesas com fretes vinculados à Operação Florestal (sob acusação de pertencerem ao ativo imobilizado), bem como despesas com despesas de comissão; manutenção e conservação em equipamentos de comunicação, imóveis e escritórios; serviços de consultoria e programas de formação profissional; além de outros que não exercem influência direta sobre os bens produzidos/industrializados, tais como: manutenção de estradas; despesas administrativas e de almoxarifado; limpeza da área de produção; segurança; despesas com meio-ambiente, monitoramento e inventário florestal; etc. e

de bens como combustíveis, peças de reposição e manutenção, bem como de aluguel de um único equipamento, para o qual a recorrente não apresentou as informações necessárias à sua comprovação, conforme e-fls. 131 a 184 e 330 a 332 e despacho decisório de e-fls. 333 a 350.

Em manifestação de inconformidade, a recorrente alegou preliminarmente a nulidade do despacho decisório por falta de motivação e, alternativamente, o reconhecimento dos créditos reconhecidos implicitamente pela fiscalização e admitidos pelo despacho decisório.

No mérito, defendeu:

1. A inaplicabilidade das IN SRF 247/2002 e 404/2004, pelo fato de o despacho desconsiderar os custos com a formação e manutenção das florestas, e que o conceito de insumos equivale ao conceito jurídico de custo ou custo de produção, abarcando todos os gastos despendidos pela empresa, necessários e indispensáveis à produção de bens e serviços destinados à venda;

2. A reversão das glosas relativas à manutenção e conservação de equipamentos de comunicação, manutenção de estradas, limpeza da área de produção, segurança, despesas com meio ambiente, monitoramento e inventário florestal por constituírem insumos indispensáveis à produção, bem como os gastos com combustíveis, peças de reposição e manutenção, equipamentos de segurança, que são utilizados para movimentar insumos, como toras de madeira extraídas das florestas, colocação nos picadores, retirada dos fardos de celulose, ou seja, essenciais ao processo produtivo.

3. A realização de diligência para que se comprovasse que os valores glosados fossem custos ligados à produção;

4. Que o crédito sobre a formação das florestas, sujeitos à exaustão, deve ocorrer seja como insumo na aquisição, seja como quotas de exaustão, alegando que o processo produtivo se inicia na fase agrícola;

5. Que as glosas referentes ao item 44 do despacho decisório, tais como clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate à incêndio e colheita foram adquiridos de terceiros e são fundamentais para a produção de celulose;

6. Todos os fretes de aquisição de matéria-prima e entre estabelecimentos, ainda que de produtos acabados, bem como os fretes de produto em elaboração, componente da Operação Florestal;

7. Que os custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação não estão sujeitos a qualquer condição adicional para gozo do direito.

8. Que o aluguel refere-se à locação de uma fábrica inteira e que os documentos acostados aos autos contendo a descrição do fornecedor, descrição da operação, documento contábil seriam suficientes para a comprovação da despesa.

Em razão do questionamento feito pela recorrente sobre a falta de motivação do despacho decisório, a DRJ baixou o julgamento em diligências para que a autoridade fiscal analisasse os pontos levantados. Em resposta, a autoridade fiscal reiterou os argumentos

contidos no despacho decisório e esclareceu que as diferenças entre as planilhas de glosa elaboradas pela fiscalização e os valores contidos no despacho decisório referem-se às diferenças entre o demonstrativo de créditos do próprio contribuinte e as informações prestadas no Dacon.

Por seu turno, a recorrente reiterou as razões deduzidas na primeira manifestação, acrescentando a ilegalidade da glosa de embalagens para transporte, sobre a glosa de partes e peças de reposição e serviços de manutenção, sobre alimentos, fardamentos, e equipamento de proteção individual, sobre as despesas de tratamento de resíduos industriais, das despesas com construção civil e manutenção do espaço fabril, sobre locação de veículos.

Por sua vez, a Quarta Turma da DRJ em Brasília proferiu o acórdão nº 03-068.372, com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2009.*

*PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ARGÜIÇÃO REJEITADA.*

*Não há que se falar em cerceamento da defesa quando a decisão da autoridade administrativa se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.*

*PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.*

*Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem que sofra alteração, 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.*

*No que se refere às despesas com serviços, o termo “insumo” também não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa.*

*FUNDAMENTO DE ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ENTENDIMENTO DA RFB EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.*

*Cabe ao Poder Judiciário se manifestar sobre a ilegalidade das normas, por força do princípio da unidade jurisdicional. No âmbito do Processo Fl. 933 DF BRASÍLIA DRJ Processo 12585.720457/2011-51 Acórdão n.º 03-068.372 DRJ/BSB Fls. 934 2 Administrativo Fiscal, o julgador deve observar o entendimento da SRF expresso em atos normativos.*

*DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.  
EFEITOS.*

*As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa e as decisões judiciais, no caso, só tem efeito inter partes e não erga omnes.*

*DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. PEDIDOS INDEFERIDOS.*

*A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência e/ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reprisando as alegações deduzidas nas manifestações de inconformidade apresentadas.

Na forma regimentar, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O recurso interposto atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a recorrente pugnou pela nulidade do despacho decisório, argumentando que não houve fundamentação para as glosas perpetradas, que as planilhas apresentadas não permitem identificar o motivo das glosas efetuada e que as autoridades fiscais deveriam formalizar um auto de infração para efetuar a glosa dos créditos, alertando que as planilhas entregues posteriormente em nada elucidaram as glosas perpetradas, desconsiderando sem qualquer justificativa os serviços constantes no Dacon.

Destaca-se, de plano, que o despacho decisório dispôs com suficiente clareza sobre os regramentos legal e infralegal utilizados para proceder às glosas perpetradas, indicando como fundamentos a definição de insumos adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, a necessidade de ativação dos custos com a constituição de florestas e sua consequente sujeição aos encargos de exaustão, a impossibilidade de tais encargos gerarem créditos da não-cumulatividade das contribuições.

Assim, especificou que as despesas com a constituição de florestas como mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas de extração, etc, não podem ser consideradas insumos em razão de sua necessária contabilização no ativo imobilizado e sua sujeição às quotas de exaustão. Pelo mesmo motivo, os esforços para a obtenção de madeira de seus terrenos, a chamada Operação Florestal (clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndios, colheita, etc), assim como os fretes

incorridos nesta operação, possuem o mesmo tratamento contábil de ativação no imobilizado e sujeição à exaustão.

Por outro lado, a fiscalização enumerou no item 47 os serviços que não se enquadram na definição de insumo adotada pela RFB, e no item 48, os bens que não se amoldam à definição, resumindo nos quadros dos itens 52 a 54.

Quanto a todos estes itens, a recorrente produziu defesa e explicitou as razões divergentes dos fundamentos do despacho, demonstrando ter conhecimento dos fundamentos jurídicos das glosas efetuadas. Portanto, não há que se falar em nulidade do despacho decisório.

Relativamente aos itens glosados, as planilhas de e-fls. 131 a 184 identificaram a data do lançamento, o número da nota fiscal, a conta razão, a descrição dos serviços e a base calculada. Os elementos são suficientes para identificação dos itens glosados, uma vez que a planilha foi produzida a partir dos arquivos digitais entregues pela própria recorrente, ou seja, todos os dados ali indicados foram por ela elaborados. A bem da verdade, nem seria necessário todos os dados ali apresentados para se identificar a natureza das glosas. Tanto é assim, que em sua defesa, a recorrente não especifica nota por nota, mas sim a natureza do serviço, pela sua descrição. A reunião das glosas em maior ou menor detalhamento é mera operação de informática, cujo conhecimento é da própria recorrente, uma vez que os dados foram por ela fornecidos.

Quanto à necessidade de lavratura de auto de infração, registre-se que um lançamento de ofício seria inócuo, pois não há constituição de crédito tributário e serviria apenas para estabelecer o contraditório e ampla defesa, o que já está garantido em análises de declarações de compensação, pois que submetidas ao rito processual do Decreto nº 70.235/1972, a teor do §11 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

Neste sentido, cita-se julgado desta turma:

*Acórdão nº 3302-002.353:*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PIS NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO DE DIFERENÇAS.*

*Apurando o Fisco diferença entre o valor pleiteado e o valor que entende devido a título de ressarcimento de PIS ou Cofins, não pode a Autoridade Fazendária efetuar o pagamento do valor pleiteado, posto que ilíquido e indevido. Há que ser firmado o entendimento sobre o valor exato do crédito a ressarcir. A apuração dar-se-á por meio de discussão em lançamento de ofício ou por meio de glosa efetuada no próprio pedido de ressarcimento.*

Assim, em análise de pedidos de ressarcimento, restituição ou declarações de compensação, não há necessidade de lavrar um auto de infração para efetuar as glosas, pois a eventual manifestação de inconformidade segue o rito do Decreto nº 70.235/1972, garantindo o contraditório, a ampla defesa e a suspensão da exigibilidade de eventuais créditos tributários compensados.

Em relação à diferença de entre as planilhas acostadas às e-fls. 558 a 560, a recorrente defende que não caberia à fiscalização adotar como corretos os valores dos

demonstrativos apresentados sob fiscalização e não os do Dacon. Para melhor esclarecimento, seguem as diferenças relativas à linha "serviços utilizados como insumos"<sup>1</sup>:

| Competência | Valor<br>DACON | Valores<br>demonstrados<br>pela recorrente<br>e-fls. 558/560 | Diferença  | Valores<br>glosados pela<br>fiscalização<br>e-fls. 131/184 | Valores<br>reconhecidos<br>no despacho<br>decisório |
|-------------|----------------|--------------------------------------------------------------|------------|------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| 04/2009     | 37.027.879,10  | 36.666.506,15                                                | 361.372,95 | 25.277.219,90                                              | 11.389.286,25                                       |
| 05/2009     | 34.598.824,42  | 34.267.913,23                                                | 330.911,19 | 26.963.284,90                                              | 7.304.628,33                                        |
| 06/2009     | 57.491.065,96  | 56.804.279,80                                                | 686.786,16 | 51.621.304,68                                              | 5.182.975,12                                        |

Os valores reconhecidos no despacho decisório equivalem à diferença entre os valores demonstrados pela recorrente sob ação fiscal nas e-fls. 558/560 e as planilhas de glosas efetuadas pela fiscalização nas e-fls. 131/184.

A recorrente, por seu turno, defende que deveria ser adotado o Dacon e não os demonstrativos apresentados. Ora, ambos documentos são passíveis de serem aceitos. Porém, o Dacon é um demonstrativo de uma única linha, o qual obviamente deve ser lastreado em documentação contábil e fiscal e, por isso, a fiscalização intimou a recorrente a apresentar a memória de cálculo desta linha (vide Termos de Intimação e-fls. 25/27 e 36/38), com o objetivo de verificar a correção do montante informado em Dacon. Se ao apresentar a memória, a recorrente detalha valores inferiores ao Dacon, aquela memória, por ser posterior e mais detalhada, possui maior valor probatório que uma única linha. Por óbvio, se a própria recorrente demonstra um valor inferior ao Dacon, a partir de seus arquivos digitais contábeis e fiscais, este valor será aceito pela fiscalização, cabendo a recorrente, eventualmente, identificar erros na memória de cálculo e retificá-la perante a fiscalização.

Porém, o que se depreende com a apresentação de uma memória de cálculo lastreada em documentos fiscais e contábeis, inferior ao Dacon outrora apresentado, é que a diferença verificada não encontra lastro documental na escrituração da recorrente. Ora, se a própria recorrente, ao apresentar uma memória de cálculo inferior, confirma a falta de suporte escritural de parte das informações prestadas no Dacon, por que motivo a fiscalização haveria de adotar o Dacon?

O que, efetivamente, se está alegando é que o Estado promova o ressarcimento de valores sem suporte na escrituração da recorrente, fato por ela própria demonstrado em memória de cálculo. A meu ver, a alegação é descabida em análise de ressarcimento de créditos e declarações de compensação, cujo requisito fundamental é sua liquidez e certeza, nos termos do artigo 170 do CTN. Assim, entendo que as diferenças alegadas pela recorrente não se fundam nas questões de direito apresentadas pela fiscalização, mas tão somente na ausência de suporte contábil e fiscal, fato este demonstrado pela própria recorrente.

<sup>1</sup> Dados extraídos do recurso voluntário e das e-fls.

No mérito, a recorrente iniciou sua defesa, pugnando pela inaplicabilidade das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 quanto à definição de insumos, bem como pela definição de produção de forma a abranger a fase agrícola do empreendimento.

Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

*Lei nº 10.637/2002:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*Lei nº 10.833/2003:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, 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;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) 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;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Constata-se também que havia divergência no STJ sobre o tema. No REsp 1.246.317-MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, decidiu-se pela ilegalidade parcial do artigo 66º da IN SRF nº 247/2002 e do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, na parte em que trata do conceito de insumos, adotando no acórdão um mais abrangente. De forma antagônica, no REsp Nº 1.128.018 - RS, decidiu-se pela legalidade das referidas INs e do conceito restrito de insumos.

Em 22/02/2018, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

*EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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.

*ACÓRDÃO* Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO MINISTRO RELATOR

Embora publicado, tal acórdão ainda não transitou em julgado, sendo sua aplicação ainda não obrigatória.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes*". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

**Súmula CARF nº 19:** *Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a questão do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado:

*Solução de Divergência nº 14/2007:*

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins **EMENTA:** Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

*Solução de Divergência nº 35/2008:*

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não

*estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

A terceira corrente, buscando uma definição própria para insumos, se refletiu em vários acórdãos deste conselho, em maior ou menor abrangência:

*Acórdão nº 930301.740:*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.*

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cálculo de referido tributo.*

*Recurso Especial do Procurador Negado.*

*Acórdão nº 3202001.593:*

*CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.*

*Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria*

*(aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.*

*No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.*

*Recurso Voluntário parcialmente provido.*

*Acórdão nº 3201-001.879:*

*COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE.*

*INSUMOS. CONCEITO.*

*O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.*

*Acórdão nº 3401-002.860:*

*CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.*

*O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.*

*Acórdão nº 3301-002.270:*

*COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

*A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.*

*Acórdão nº 3403-003.629:*

---

*NÃOCUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

*O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.*

Entendo, pois, que 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 de ter havido contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não podem ser considerados custos de transformação, pois são aplicados aos produtos já acabados.

Concorda-se, assim, em parte com a recorrente quanto à inaplicabilidade da definição de bens reportando-se às expressões da legislação do IPI, especialmente no que se refere ao contato direto.

Referente à definição do termo produção, comungo também com o entendimento da recorrente de que a expressão comporta um significado mais abrangente que fabricação. A definição de produção não está adstrita ao conceito de processo produtivo industrial, pois a própria lei dispõe sobre produção e fabricação. A produção contém um significado mais amplo, de "gerar", "criar", dar origem a". Inclui a produção não só de produtos industrializados, mas de produção agropecuária e não há na lei indicação de limitação de que produção se restrinja à última etapa do processo.

Destaca-se que a tese de glosa do "insumo" de "insumo", advém do IPI, no qual o contato direto se revelou como característica essencial para se determinar o conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. No entanto, a própria RFB flexibilizou tal tese na IN SRF nº 660/2006 ao dispor sobre os créditos presumidos da agroindústria em seu artigo §3 do art. 5º, nos seguintes termos:

*Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:*

*[...]§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo também em relação às mercadorias relacionadas no caput quando, produzidas pela própria pessoa jurídica ou sociedade cooperativa, forem por ela utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias.*

No caso, a própria instrução normativa admitiu créditos presumidos de insumos que não foram diretamente utilizados em produtos destinados à venda, mas em produtos que foram utilizados como insumos de outros produtos, o que nada mais é que confirmar que a glosa de insumo sobre insumo não se aplica ao PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos.

Destarte, entendo que o termo "produção" abrange todo o processo desde a obtenção dos insumos (seja de terceiros, seja produzida pela própria empresa) até a elaboração do produto acabado.

Este entendimento também foi adotado em julgados a respeito da atividade de agroindustrial de industrialização de açúcar e álcool a partir de produção própria de cana-de-açúcar. Transcrevo voto do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, proferido no Acórdão nº 3302-004.906:

*"Embora não haja consenso na doutrina especializada, no essencial, a maioria entende que a agroindústria compreende a realização simultânea das atividades de produção rural e de industrialização da matéria prima agropecuária de produção própria ou de produção própria e terceiros. Assim, para ser considerada agroindústria, a pessoa jurídica, necessariamente, deverá industrializar parte ou a totalidade da matéria prima agropecuária de produção própria. Nesse caso, o produtivo da agroindústria tem início na fase de produção rural ou agropecuária e término no final da fase de fabricação ou industrialização da matéria prima agropecuária. Portanto, trata-se de ciclo produtivo que compreende duas atividades: atividade de produção rural ou agropecuária e de fabricação ou industrialização de matéria prima agropecuária.*

*No mesmo sentido, para fins de incidência da contribuição previdenciária, no caput do art. 22A<sup>2</sup> da Lei 8.212/1991, a agroindústria foi definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica consiste na industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. A contrário senso, se realizar apenas a fabricação ou industrialização de matéria prima agropecuária produzida por terceiros, inequivocamente, a pessoa jurídica não se enquadra como agroindústria, mas somente como indústria.*

*Com base na referida definição legal, pode-se afirmar que a atividade agroindustrial compreende a atividade de produção rural ou agropecuária conjugada com a atividade de industrialização da matéria prima agropecuária de produção própria, ou de produção própria e de terceiro (produção mista).*

<sup>2</sup> Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

*Dessa forma, por realizar a industrialização de matéria prima agropecuária de produção total ou parcialmente própria, a atividade agroindustrial, necessariamente, contempla duas atividades interligadas, interdependentes e indissociáveis, a saber: a atividade de produção rural ou agropecuária e a atividade de fabricação ou industrialização de bem origem agropecuária destinado à venda.*

*E o art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, contempla tanto a atividade de "produção" quando a atividade de "fabricação" de bens ou produtos destinados à venda. A primeira atividade, certamente, contempla a atividade de produção rural ou agropecuária, e a segunda abrange a atividade de fabricação do açúcar e do álcool, portanto, ambas integram o ciclo de produção da recorrente.*

*Dada essa característica, no âmbito da atividade agroindustrial, insumo de produção ou fabricação não é somente os bens e serviços consumidos ou aplicados na fase de fabricação ou industrialização do açúcar e do álcool, mas também os bens e os serviços consumidos e aplicados na fase de produção rural ou agropecuária.*

*Assim, por integrar o ciclo produção do produto final vendido pela recorrente, no caso em tela, não há a alegada falta de previsão legal, suscitada pela fiscalização, para excluir do conceito do insumo os bens e serviços aplicados na atividade de produção da cana de açúcar (fase de produção rural ou agropecuária), desde que atendidas as demais condições estabelecidas no art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*Ora, se a própria fiscalização reconheceu que a recorrente faria jus aos créditos nas vendas da cana de açúcar de produção própria, logo não há razão plausível para não admitir a apropriação de tais créditos no caso de a própria recorrente utilizar o referido produto como matéria prima no processo de fabricação do açúcar e do álcool, os produtos finais por ela vendidos.*

*No mesmo sentido, o entendimento esposado nos seguintes julgados deste Conselho:*

#### **CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS.**

*Na incidência não cumulativa do PIS, instituída pela Lei nº 10.637/02 e da Cofins, instituída pela Lei nº 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.*

#### **REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.**

*Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matériaprima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa 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.*

**COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. POSSIBILIDADE.**

*Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.*

**PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE ÁLCOOL E AÇÚCAR. INSUMOS.**

*Geram direito a crédito do PIS não cumulativo as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na produção da empresa, no caso, transporte de cana e transporte de olhadura; transporte, pago a pessoa jurídica, de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte da cana-de-açúcar e as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no maquinário agrícola ligado ao corte e carregamento da cana de açúcar, assim como, nos caminhões que transportam a cana da lavoura até a unidade industrial, por se tratarem de bens ou serviços utilizados em etapas da produção do açúcar e do álcool.<sup>5</sup> No caso em tela, é fato incontroverso que a recorrente exerce, simultaneamente, as atividades de produção de matéria prima agrícola e de industrialização da referida matéria prima, ou seja, ela a própria produz a cana de açúcar, que é utilizada como matéria prima na fabricação dos produtos finais açúcar e álcool vendidos no mercado interno e externo."*

Concernente à possibilidade de creditamento sobre despesas de exaustão e sobre despesas incorridas para formação das florestas de eucalipto, salienta-se que os custos com formação de culturas permanentes (aquelas que proporcionam mais de uma colheita ou produção, sejam destinadas à exploração de seus frutos, sejam destinadas ao corte para comercialização) devem ser ativados no Imobilizado, a teor do Parecer CST nº 108/1978 e são sujeitas à depreciação (no caso de exploração de frutos) ou sujeitas à exaustão (no caso de empreendimentos próprios, ou de terceiros com prazo indeterminado, de culturas permanentes que não se extinguem com o primeiro corte), a teor do Parecer Normativo nº 18/1979.

Sobre o tema, transcreve-se a ementa e parte da fundamentação da Solução de Consulta SRRF/8º RF/Disit nº 251/2008, que bem abordou a matéria:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Atividade Rural. Cultura canavieira. Quotas de Exaustão.*

*Os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão; portanto, nesse caso, não é legalmente prevista, para pessoas jurídicas que explorem a atividade rural, a sua dedução integral no próprio ano da aquisição, visto que aquela só é permitida em se tratando de depreciação propriamente dita dos bens do ativo permanente imobilizado adquiridos para uso na referida atividade.*

*Dispositivos Legais: Arts. 58, VI, 305, 307, parágrafo único, IV, e 334 do RIR/99; art. 59 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 6º da MP nº 2.159-70, de 2001; art. 14 da IN SRF nº 257, de 2002; PN CST nº 18, de 1979; e Resolução CFC nº 909/01, que aprova a NBC T 10, item 10.14.5.6.*

Excerto:

*“16.Assentada essa premissa fundamental, passa-se a perquirir sua relação com a cultura da cana-de-açúcar, a ver se estaria a mesma sujeita à depreciação ou à exaustão. Para tanto, importa transcrever trechos da obra “Contabilidade rural - contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária, IRPJ”, de José Carlos Marion, 8ª edição, São Paulo, Atlas, 2005, onde consta que:*

*a) Página 41:*

*“2Culturas permanentes São aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Normalmente, atribui-se às culturas permanentes uma duração mínima de quatro anos. Do nosso ponto de vista basta apenas a cultura durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: **cana-de-açúcar** ... cafeicultura..... etc....*

*No caso de cultura permanente, os custos necessários para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente – Imobilizado. Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, preparo do solo, serviços de terceiros, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc.*

.....

*Há casos em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação para cultura formada, pois, no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São, normalmente, a **cana-de-açúcar**, o palmito, o eucalipto, o pinho e outras culturas extirpadas do solo ou cortadas para brotarem novamente.” (grifos nossos).*

*b) Página 43:*

*“2.1Colheita ou produção (da cultura permanente)*

*A partir desse momento a preocupação é com a primeira colheita ou primeira produção, com sua contabilização e apuração do custo.*

*A colheita caracteriza-se, portanto, como um Estoque em Andamento, uma produção em formação, destinada a venda. Daí sua classificação no **Ativo Circulante**. Como o ciclo de floração, formação e maturação do produto normalmente é longo, pode-se criar uma conta de ‘colheita em andamento’, sempre identificando o tipo de produto que vai ser colhido.*

*Essa conta é composta de todos os custos necessários para a realização da colheita: mão-de-obra e respectivos encargos sociais (poda, capina, aplicação de herbicida, desbrota, raleação ...), produtos químicos (para manutenção da árvore, das flores, dos frutos...), custo*

*com irrigação (energia elétrica, transporte de água, depreciação dos motores ...), custo do combate a formigas e outros insetos, seguro da safra, secagem da colheita, serviços de terceiros etc.*

*Adiciona-se ao custo da colheita a depreciação (ou exaustão) da “cultura permanente formada”, sendo consideradas as quotas anuais compatíveis com o tempo de vida útil de cada cultura”. (grifos nossos).*

c) Página 63:

*“1.Conceitos conforme a teoria da contabilidade Alkindar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas), sugere que “a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. **Depreciação** seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo **aplicada somente aos bens tangíveis**, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. **Exaustão** seria sinônimo da amortização em sentido amplo, porém sendo **aplicada somente aos recursos naturais exauríveis**, como reservas florestais, petrolíferas etc. Amortização, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc.”*

.....

*2Entendimento fiscal (na Agropecuária)*

*Conforme disposições contidas no Parecer Normativo CST nº 18, de 9-4-79, o fisco dá sua interpretação no caso específico da agricultura, em nada contradizendo os conceitos expostos.*

*No que tange às culturas permanentes, às florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva etc.*

*Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de **exaustão**, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, **cana-de-açúcar**, pastagem etc.(grifos nossos).*

d) Página 66:

*“3Casos de depreciação Cultura agrícola Conforme os conceitos apresentados, toda cultura permanente que produzir frutos será alvo de depreciação. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo; seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Um cafeeiro produz grãos de café (frutos), mantendo-se a árvore intacta.*

*Um canavial, por outro lado, tem sua parte externa extraída (cortada), mantendo-se a parte contida no solo para formar novas árvores.*

*Segundo esse raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão.” (grifamos).*

*e) Página 72 e 73:*

*“4Casos de exaustão Florestas e espécies vegetais de menor porte.....*

*Colocando o assunto nesses termos - continua aquele parecer normativo (PN CST nº 18, de 9-4-79) - não é difícil concluir que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas voltam a produzir novos troncos ou ramos e permitem um segundo ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada que engloba os diversos cortes.*

*Obviamente, as empresas que estiverem nas situações desse tipo devem apresentar laudos de profissionais qualificados (engenheiros florestais, agrônomos), que possam seguramente servir de base aos cálculos mencionados. Exemplo:” (grifos nossos).*

*17.Nadissertação de José Sérgio Della Giustina para o título de mestre em engenharia pela UFSC (“Um sistema de contabilidade analítica para apoio a decisões do produtor rural”), capítulo II, disponível na Internet ([www.eps.ufsc.br](http://www.eps.ufsc.br)) averba-se (g.n.): “Exemplos de culturas que têm seu custo de formação, apropriados ao resultado pelo critério da exaustão, são as florestas artificiais de eucaliptos, de pinos, **a cana-de-açúcar**, as pastagens artificiais etc.” (grifamos).*

*18.Cabe asseverar ainda que o entendimento acima exposto é compartilhado pela professora Suely da Silva Carreira, da Unifamma – União das Faculdades Metropolitanas de Maringá, que em apostila de sua autoria (grifo nosso) assim se manifesta: “Somente pode se falar em depreciação em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos os frutos. Exemplos: maçã, pêssego, café... Na **exaustão**, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada ou extraída do solo. Ex.: **cana-de-açúcar**, pastagem...” (in [www.unifamma.edu.br](http://www.unifamma.edu.br)).*

*19.Nas Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, (in [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)) encontramos a Resolução CFC nº 909/01, que “Aprova, da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item 10.14 – Entidades Agropecuárias.” Onde no item 10.14.5.6, declara-se que:*

*“10.14.5.6 - A **exaustão** dos componentes do Ativo Imobilizado relativo às **culturas permanentes**, formado por todos os custos ocorridos até o período imediatamente anterior ao início da primeira colheita, tais como preparação da terra, mudas ou sementes, mão-de-obra, etc., deve ser calculada com base na expectativa de colheitas, de sua produtividade ou de sua vida útil, a partir da primeira colheita.”(grifos nosso).*

20. A contabilista Selma Bispo Alves, no trabalho “A contabilidade como instrumento de gestão nas empresas rurais”, apresentado no curso de ciências contábeis da Universidade Católica de Brasília, explicita (in [www.ucb.br](http://www.ucb.br); g.n.):

“A depreciação é o custo necessário para substituir os bens de capital, quando tornados inúteis pelo desgaste físico (depreciação física) ou quando perdem valor com o decorrer dos anos, devido a inovações técnicas (depreciação por obsolescência). **No caso de culturas permanentes, a depreciação é chamada de exaustão, em virtude do declínio da capacidade produtiva causada pelo corte (cana, eucalipto, palmito (pasto) ou envelhecimento (frutas e café).**” (grifo nosso).

21. Em trabalho divulgado na Web, relativo à disciplina “custos de agronegócios”, o prof. Raiol, da Instituição de Estudos Superiores do Pará, explana (in [www.iesam.com.br](http://www.iesam.com.br); g.n.): “**A exaustão surge em culturas em que é extraído o caule, permanecendo apenas a raiz para formação de novas árvores. Ex.: reflorestamento, cana-de-açúcar, pastagem etc.**”.

22. Esclarecemos que na resposta à pergunta nº 412 do elenco de “perguntas e respostas” sobre IRPJ, do ano calendário de 2005 divulgado na página da RFB na WWW, consta a seguinte orientação:

“412 Em relação aos recursos florestais quando ocorre a depreciação, a amortização ou a exaustão?

Os ativos da pessoa jurídica representados por recursos florestais podem ser depreciados, amortizados ou exauridos, de acordo com as seguintes regras:

**a depreciação** é calculada sobre ativo representado por empreendimento próprio da pessoa jurídica, do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação (excluído o solo) é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção dos frutos;

**a amortização** é calculada sobre ativo representado por aquisição de direitos de exploração, por prazo determinado, sobre empreendimento de propriedade de terceiros. Neste caso, o custo de aquisição desses direitos é amortizado ao longo do período de duração do contrato;

**a exaustão** é calculada sobre ativo representado por floresta própria. Neste caso o custo de aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de exaustão na medida e na proporção em que os recursos forem sendo exauridos. No caso da floresta ou o vegetal plantado proporcionar à pessoa jurídica a possibilidade de um 2º, ou mesmo um 3º corte, o custo de aquisição ou de formação deverá ser recuperado através da exaustão calculada em função do volume extraído em cada período, confrontado com a produção total esperada, englobando os diversos cortes.”

23. Assim, quando se trata de vegetação própria (excluído o solo), a recuperação do valor investido será objeto de quotas de exaustão, apurada à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Neste caso, não se tem a extração de frutos, mas a própria cultura que

*é ceifada, cortada ou extraída do solo. Portanto, o custo de formação de plantações de espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas que permitem cortes adicionais, deve ser objeto de quotas de exaustão.*

24.Com efeito, o esclarecimento exposto no item 2 do Parecer Normativo CST nº 18, de 09 de abril de 1979, publicado no DOU em 17/04/1979, corrobora toda a doutrina aqui ventilada, in verbis:

“(.....)”

2. Inicialmente compete fixar algumas distinções de natureza técnica, necessárias a uma dilucidação de certos aspectos que têm conduzido a interpretações errôneas quanto à utilização de depreciações, amortizações e quotas de exaustão. Em termos de florestas ou mesmo de vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. O termo amortização, por sua vez, é reservado tecnicamente para os casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros, apropriando-se o custo desses direitos ao longo do período determinado, contratado para a exploração. Assim ocorre, por exemplo, nos casos de aquisição de direitos de extração de madeira de floresta pertencente a terceiros, ou de exploração de pomar alheio, por prazo determinado, a preço único e prefixado. Finalmente, quando se trata de floresta própria, o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida e na proporção em que os seus recursos forem exauridos, com observância dos mesmos critérios, quando a floresta pertença a terceiros, mas é explorada em função de contrato por prazo indeterminado. Em qualquer dos casos mencionados, quanto à depreciação, à amortização e à exaustão levadas a custos, ter-se-ão em conta os valores originais (aquisição ou formação de floresta; aquisição dos direitos) devidamente corrigidos nos termos da legislação aplicável (Decreto-lei nº 1.483/76; Decreto-lei nº 1.598/77).

(.....)”25.Transcrevemos a seguir acórdão da 3ª Câmara do 1º CC 103 – 18.812/97 – DOU de 20/10/1997, in verbis:

“Formação de lavoura canavieira – A aplicação de recursos na formação de **lavoura canavieira**, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de **exaustão**.” (grifo nosso).

26.Conclui-se que **os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão**; portanto, nesse caso, não é legalmente prevista, para pessoas jurídicas que explorem a atividade rural, a sua dedução integral no próprio ano da aquisição, visto que aquela só é permitida em se tratando de depreciação propriamente dita dos bens do ativo permanente imobilizado adquiridos para uso na referida atividade. Entretanto permanece a obrigatoriedade de registrar o valor dos

*recursos aplicados na formação da lavoura canavieira no grupo do ativo imobilizado.”*

Embora referindo-se à cana-de-açúcar, o entendimento é perfeitamente aplicável às formações de florestas de eucalipto.

A partir das premissas acima mencionadas, entendo que os custos de aquisição ou formação das culturas como a da recorrente devem ser ativados no imobilizado e sujeitos à exaustão, do ponto de vista contábil.

Quanto à possibilidade de tomar créditos sobre referidas despesas de exaustão, concordo com a tese fiscal de que tais despesas não foram previstas na legislação da não-cumulatividade, artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. O próprio parecer acostado aos autos pela recorrente concluiu neste sentido. A respeito, tais artigos mencionaram apenas a depreciação e a amortização como despesas a gerarem créditos, assim como o artigo 66 da IN SRF nº 247/2002:

*Lei nº 10.637/2002:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*[...]VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*[...]IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)*

*[...]III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;*

*Lei nº 10.833/2003:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*[...]III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado*

*de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [...]VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008)(Vigência)*

*[...]III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;*

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*[...]II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:*

*[...]III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a:*

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda;*

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*c) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

Discordo, porém, que a omissão de previsão normativa de possibilidade de creditamento de despesas de exaustão implica a negativa de creditamento sob outro inciso qualquer dos artigos 3ºs, ao qual os aspectos fáticos e jurídicos dos bens e serviços adquiridos possam se subsumir.

Verifica-se que nem todos os incisos do artigo 3º vinculam o creditamento ao momento em que ocorre a contabilização como custo ou despesa. Os incisos I e II tratam de créditos sobre bens e serviços adquiridos no mês, mas não necessariamente contabilizados como custo no mês, pois estes dois itens referem-se a bens que também são ativados e considerados no resultado apenas no momento em que são revendidos, no caso do inciso I, ou quando os produtos dos quais resultam são vendidos. Nem por isso, deixa-se de tomar crédito

no momento da aquisição, bastando que sejam observadas os requisitos específicos (utilização como insumos na produção ou na prestação de serviços) e as restrições gerais, como serem sujeitos ao pagamentos das contribuições, não se referirem a aquisições de pessoas física etc. O crédito sobre insumos é tomado no próprio mês, embora sua repercussão no resultado pode em meses posteriores, até em exercício seguinte.

Assim, o fato de serem ativados, em princípio, não impede o creditamento. Por óbvio, tratando-se de imobilizado sujeito à depreciação e à amortização, por haver inciso específico, tal creditamento somente pode ser feito mediante a despesa correspondente e não no momento da aquisição. Salienta-se, ainda, que na legislação do imposto de renda, todas estas parcelas são custos de produção, diferenciando-se quanto ao momento em que repercutem no resultado, mas não quanto à natureza de custos de produção, a teor do artigo 290 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99).<sup>3</sup> Assim, a omissão da expressão "exaustão" não pode ser interpretada como proibição de creditamento de bens e serviços aplicados na produção, se tais itens considerados puderem ser enquadrados em outros incisos do artigo. Exemplo disto foi a energia elétrica quando do início da legislação de não-cumulatividade para o PIS/Pasep. A redação original da Lei nº 10.637/2002 não continha a energia elétrica como hipótese de creditamento, o que veio a ser incluído em fevereiro de 2003. Nem por isso, a RFB deixou de reconhecer como passível de creditamento a energia elétrica enquadrada na definição de insumo do inciso II, conforme ADI SRF nº 2/2003:

*Art. 1º A partir de 1º de dezembro de 2002, as pessoas jurídicas submetidas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep poderão descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à:*

*I - venda; e II - prestação de serviços.*

*[...]Art. 3º Para os fatos geradores da contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade não-cumulativa, ocorridos em dezembro de 2002 e janeiro de 2003:*

*I - a receita decorrente da venda de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica integra a respectiva base de cálculo;*

*II - não poderá ser descontado:*

*a) o crédito do PIS/Pasep calculado em relação ao valor da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, exceto quando se tratar de insumo utilizado na forma prevista no art. 1º; e Destarte, os bens e serviços aplicados na produção de eucalipto, fase agrícola da recorrente, podem ser considerados insumos, pois se amoldam à redação do inciso II dos artigos 3º de ambas as leis, ou seja, são insumos utilizados na produção de bens destinados à venda e*

<sup>3</sup> Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

*não são sujeitos a depreciação nem amortização, que são hipóteses específicas de creditamento:*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 20 da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Observa-se que a leitura da fiscalização parece-me equivocada quanto à utilização do inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 em um primeiro momento para dizer que ali se enquadram os créditos do imobilizado e com isso justificar, por especificidade, a exclusão do inciso II, para, logo em seguida, interpretar que também ali não se enquadram, em razão da restrição daquele inciso a depreciação e amortização. A meu ver, esta leitura compartimentada não é possível, ou seja, se o inciso VI ao final não abarca a possibilidade de creditamento por exaustão, então não pode ser utilizado para excluir a possibilidade de creditamento em outros incisos, sob a justificativa de serem auto-excludentes.

A própria IN SRF nº 247/2002 fez uma leitura inversa do artigo 3º, dispondo que:

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos;*

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*b.2) na prestação de serviços;*

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:*

*a) à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*c) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;*

*d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;*

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a:*

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda;*

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*c) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e  
(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*[...]*

Neste sentido citam-se os seguintes acórdãos deste conselho:

*Acórdão nº 9303002.628:*

*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 nº 10.637/02 e da Cofins, instituída pela Lei nº 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.*

*RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR NEGADO Excerto:*

*"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 .*

*Acórdão nº 3301-002.270:*

*COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIAPRIMA. POSSIBILIDADE.*

*Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.*

*COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

*A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.*

*COFINS/PIS. CRÉDITOS. VINCULAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO.*

*Pode se apropriar de créditos do PIS/Cofins em relação aos insumos diretamente ligados e correlacionados ao processo produtivo, nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditário Reconhecido em Parte*

*Acórdão 3301-00.661:*

*[...]COFINS NÃO CUMULATIVA, UTILIZAÇÃO DE. CRÉDITOS.*

*Os pagamentos referentes à aquisição de serviços de terraplanagem, topografia e outros, bem assim, a locação de máquinas, equipamentos e veículos conferem direito a créditos da Cofins, porque esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda, em consonância com o disposto na Solução de Consulta SRRF10 Disit nº 04/07.*

*[...]Excerto:*

*"Em outro tópico, a contribuinte alega que, dentre os créditos glosados, grande parte refere-se aos serviços de terraplanagem, topografia e silvicultura, entre outros, utilizados como insumo pela Recorrente na etapa do processo produtivo que se destina ao plantio, manutenção, e colheita das florestas de eucalipto, principal insumo da produção da celulose. A Fiscalização entendeu que esses serviços devem ser classificados no ativo imobilizado calculando-se os créditos mediante a aplicação das alíquotas previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 sobre os encargos de depreciação e amortização incorridos no mês.*

*Corroborando esse entendimento, a decisão recorrida menciona o Parecer Normativo CST 108/78, o qual registra que os empreendimentos florestais, independentemente de sua finalidade, devem ser considerados integrantes do ativo permanente e, com fundamento no art. 334 do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99, convalida o critério de cálculo da quota de exaustão dos recursos florestais.*

*Por outro lado, a interessada argumenta que desta forma estaria violando o princípio da não-cumulatividade e contrariando o art. 30, II, da Lei IV 10.833/03. Ainda que bem fundamentada, em relação a esta matéria a decisão a quo merece ser reformada. O fundamento da decisão recorrida é pertinente para fins de apuração dos valores dedutíveis a título de Imposto de Renda. Enquanto o imposto de renda caracteriza-se por ser um tributo incidente sobre o lucro, o PIS e a Cofins tem sua incidência centrada no faturamento, com regimes de incidência cumulativa e não cumulativa. [...]De se ressaltar que as normas em que se baseou a DM antecedem a criação do regime de incidência não cumulativa dessas contribuições. Ainda releva observar a necessidade de ser considerada a lei específica, Lei nº 10.833/03, art. 3º, inciso II, com suas previsões de descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como insumo na produção de bens destinados à venda, sob pena de inviabilizar a não cumulatividade.*

*Ademais, o que se trata neste tópico cinge-se aos serviços de terraplanagem, topografia e silvicultura, entre outros, utilizados como insumo pela Recorrente na etapa do processo produtivo e não "em que contas se podem classificar as reservas florestais", conforme registra a decisão a quo, em relação ao PN CST nº 108/78 à fl. 269.*

*[...]Tendo em vista a precitada Solução de Consulta SRRF 10 Disit nº 04/07, e sua semelhança ao presente caso, também deve ser reconhecido o direito da contribuinte aos créditos relacionados pela fiscalização no Anexo II de TDF às fls. 93/101, decorrentes dos serviços de terraplanagem, topografia, silvicultura, viveiro, preparo de terras, aquisição de sementes, plantio, abertura e conservação de*

*estradas das florestas de eucalipto da Recorrente, possibilitando o transporte das toras de madeira da floresta para a unidade industrial.*

*Acórdão nº 3403-002.821:*

*[...]REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.*

*Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "**produção ou fabricação**" de bens destinados à venda. O art. 22A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa 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.*

*[...]CRÉDITOS. CUSTOS INCORRIDOS NO CULTIVO DE EUCALIPTOS.*

*Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose configuram custo de produção e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.*

*FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.*

*Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.*

*[...]Ressalta-se, ainda, que serviços relativos à colheita não são caracterizados como de formação de cultura. É o que depreende-se do excerto abaixo extraído da Solução de Consulta SRRF/8º RF/Disit nº 251/2004:*

*"2.1 Colheita ou produção (da cultura permanente)*

*A partir desse momento a preocupação é com a primeira colheita ou primeira produção, com sua contabilização e apuração do custo.*

*A colheita caracteriza-se, portanto, como um Estoque em Andamento, uma produção em formação, destinada a venda. Daí sua classificação no **Ativo Circulante**. Como o ciclo de floração, formação e maturação do produto normalmente é longo, pode-se criar uma conta de 'colheita em andamento', sempre identificando o tipo de produto que vai ser colhido.*

*Essa conta é composta de todos os custos necessários para a realização da colheita: mão-de-obra e respectivos encargos sociais (poda, capina, aplicação de herbicida, desbrota, raleação ...), produtos químicos (para manutenção da árvore, das flores, dos frutos...), custo com irrigação (energia elétrica, transporte de água, depreciação dos*

*motores ...), custo do combate a formigas e outros insetos, seguro da safra, secagem da colheita, serviços de terceiros etc.*

*Adiciona-se ao custo da colheita a depreciação (ou exaustão) da “cultura permanente formada”, sendo consideradas as quotas anuais compatíveis com o tempo de vida útil de cada cultura”. (grifos nossos)”*

Destarte, voto para converter o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal intime a recorrente a identificar a utilização dos insumos das planilhas de e-fls. 131 a 184 nas atividades da empresa, detalhando sua natureza e local de aplicação ou consumo, forma de escrituração contábil, anexando o plano de contas e exemplos de lançamentos, para cada tipo de descrição, abrangendo, assim, os quesitos 5 e 6 do pedido de perícia constante do recurso voluntário:

*5. Identificar a função e onde são utilizados no processo produtivo os produtos e serviços cujo o crédito não for reconhecido e que se encontram listados nas planilhas elaboradas pela fiscalização.*

*6. Classificar como custo ou custo de produção, despesa ou encargo os produtos e os serviços constantes das planilhas anexas elaboradas pela fiscalização.*

A verificação compreende a apresentação de documentação confirmativa das respostas aos quesitos.

Porém, considero desnecessários os quesitos 1, 2, 3, 4 e 7, pois tratam de questões de direito e conceituais, já deduzidas pela recorrente em suas peças recursais.

Relativamente aos fretes, a recorrente deve identificar e comprovar quais se tratam de aquisição de insumos, transporte interno de insumos e produtos em elaboração e de produtos acabados.

Quanto à despesa de arrendamento da fábrica, informado no contrato de arrendamento de e-fls. 1.049/1.074, a autoridade fiscal deve verificar a regularidade da escrituração contábil, bem como intimar a recorrente a apresentar os comprovantes de pagamento dos valores contratados e outras verificações que considerar necessárias a comprovar a efetividade da operação.

Destarte, voto para converter o julgamento em diligência nos termos acima delineados. Ao final, a autoridade fiscal deverá elaborar relatório com as considerações que julgar cabíveis, facultando à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre seu resultado, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède