



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

Processo nº 13502.720779/2013-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.657 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria PIS/Pasep e Cofins
Recorrente COOPENER FLORESTAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário rege-se pelo artigo 173, inciso I do CTN, quando inexistem pagamentos antecipados, conforme julgamento proferido pelo STJ, no REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do anterior CPC, cuja decisão definitiva deve ser reproduzida no âmbito do CARF.

DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação é modalidade de extinção de crédito tributário distinta da modalidade de pagamento e não se equipara a esta para efeito de contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN.

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 nº 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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 nº 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e a prejudicial de decadência e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa de serviços silviculturais - implantação/manutenção florestal (controle de mato, fertilização, controle de formiga etc), serviços silviculturais - subsolagem (preparo do solo), serviços silviculturais - manutenção aceiros, serviços silviculturais: produção de mudas, implantação/manutenção florestal (produção de mudas no viveiro e atividades de plantio e manutenção), Serviços silviculturais: rebaixamento de toco (serviços executado pré-corte - atender a colheira ou pós-corte - atender a

silvicultura), coleta (coleta de estacas no viveiro de produção de mudas), monitoramento de formigas e pragas, instalação de cabeçotes nas máquinas (cabeçote máquina harvester - utilizado na colheita), aplicação de defensivos, adubo orgânico, Dipel (defensivo), Ácido Indoli-Butirico (hormônio para indução de enraizamento), Produto MIREX (formicida), Borax (fertilizante), vermiculita expandida (substrato na produção de mudas), Viveiro de produção de mudas: manutenção de áreas de coleta de brotos (manutenção como fertilização, limpeza de matocompetição) e de energia elétrica, vencida a Conselheira Lenisa R. Prado que dava provimento também em relação a aerolevanteamento - produção de ortoimagens (imagens de satélite para acompanhamento das áreas da empresa).

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados para constituição de crédito tributário de PIS/Pasep e Cofins, relativo ao ano-calendário de 2008, decorrente de análise de pedidos de ressarcimento.

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se parte do relatório do voto do acórdão recorrido:

"Trata o presente processo de autos de infração de PIS/Pasep e Cofins lavrados contra a empresa acima identificada, nos valores respectivos de R\$ 2.435.948,99 e R\$ 11.220.128,79 (incluídos nesse valor o principal, multa proporcional e juros de mora).

Referidos autos decorreram da análise de pedidos de ressarcimento das referidas contribuições nos quatro trimestres de 2008.

2. Segundo Termo de Verificação Fiscal de fls. 383/410, a empresa tem por objeto formação de florestas para vendas de madeira em pé, devendo tais empreendimentos florestais ser classificados no ativo imobilizado. Acrescenta: "Em relação à floresta plantada, as despesas de qualquer natureza, incorridas para a constituição da floresta devem ser contabilizadas no ativo imobilizado. Esse bem (floresta) sofrerá então exaustão à medida que suas árvores forem sendo derrubadas. Evidentemente que o valor da terra nua não deve aparecer na mesma conta do ativo imobilizado em que estiverem os recursos florestais, uma vez que a terra nua não pode ser objeto de exaustão."

3. Conclui que “as despesas com a constituição da floresta, tais como as efetuadas com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas de extração, serviços florestais, etc, não podem ser utilizadas como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, na qualidade de insumos de seu produto final, já que o custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado”.

4. Em seguida, destaca a impossibilidade de utilização de crédito referente à exaustão da floresta por falta de amparo legal, citando posicionamento da Receita Federal expedido através do Ato Declaratório Interpretativo nº 35, de 02.02.2011 (DOU de 03.02.2011), demonstrando o cálculo das contribuições a pagar.

5. Cientificada em 20.08.2013 (AR fl. 451), a interessada apresentou, tempestivamente, em 17.09.2013, impugnações nas quais:

a) Preliminarmente requer a nulidade do lançamento em razão de erro de direito, uma vez que a fiscalização glosou, com base em informações genéricas contidas na informação fiscal, créditos de exaustão de florestas enquanto a impugnante tomou, na verdade, créditos de insumos e energia elétrica;

b) Defende “que as explicações genéricas acerca da suposta fundamentação da cobrança entendida pelo fisco estão relatadas no Termo de Verificação Fiscal que, longe de esmiuçar os inúmeros documentos requeridos durante a fase de fiscalização, preferiu adotar argumentação genérica, no sentido de anotar a impossibilidade de tomada de créditos decorrentes de despesas com exaustão de recursos florestais, quando, em verdade, a composição do crédito glosado era, em sua grande maioria, de serviços tomados pela Impugnante, essenciais à sua atividade, e, vejam só Ilustre Julgadores, despesas com energia elétrica”;

c) Acrescenta:

“21. Inclusive, tanto se tratara de créditos advindos da aquisição de insumos e despesas com energia elétrica, que a Autoridade Fiscal solicitou, expressamente, Notas Fiscais relativas aos bens e serviços utilizados como insumos e planilhas descritivas de todo o processo produtivo da empresa, inclusive com a respectiva função de cada insumo (bem ou serviço), dentre tantos outros documentos, não havendo qualquer explicação para a desconsideração dos créditos com base em exaustão de florestas.

22. Neste diapasão, há na espécie claro e inequívoco erro de direito, evidenciado pelo fato de a Autoridade Fiscal pretender imputar a Impugnante infração à legislação tributária, por ausência de direito ao crédito preceituado pelo artigo 3º, VI, e §1º da Lei nº 10.833/03, que não guarda conexão com o creditamento de PIS e COFINS em razão da aquisição de insumos e despesas com energia elétrica.

...

24. *Tem-se que, o erro de direito ocorre quando a norma jurídica é aplicada em desacerto, posto que a autoridade administrativa interpretou-a incorretamente e, uma vez reconhecida a má aplicação do dispositivo legal, é vedado que ocorra alteração na hipótese de incidência para gerar efeitos 146 do CTN.”*

d) *Em seguida aponta a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito referente aos períodos de apuração com fato gerador até 31.07.2008, por se tratarem de contribuições sujeitas ao lançamento por homologação prescrito no art. 150 do CTN.*

e) *No mérito, ao defender a natureza de insumo e energia elétrica dos créditos apurados, inicialmente discorre sobre a apuração não cumulativa das contribuições, aduzindo que “Este método de apuração autoriza desconto de valores, independente da correspondente exigência tributária nas fases que antecederam a operação tributada” e que “não há qualquer compensação dos valores incidentes nas etapas anteriores com os devidos nas operações subsequentes, como ocorre na técnica aplicada ao IPI e ao ICMS, além do que, nos casos das contribuições sociais se adota o sistema de ‘crédito financeiro’, devendo ser consideradas todas as entradas de bens e recebimentos de serviços que participem da atividade empresarial, de forma a torná-la possível, independentemente de suas destinações.”;*

f) *Complementa:*

“48. (...) Em outras palavras, a geração de crédito não advém somente dos elementos que se incorporam ao produto da atividade empresarial, mas também todos os gastos incorridos, necessários à realização destas atividades. Tanto assim, que são reconhecidos créditos decorrentes de despesas com alugueis, energia elétrica, vale-transporte, vale-refeição etc.(...)”

...

56. *Como se não bastasse, análise do Termo de Fiscalização anexado ao presente Auto de Infração, deflagra a desídia da Autoridade Fiscal que desconsiderou completamente a base de cálculo passível de creditamento do PIS e da COFINS. Conforme se infere das DACONs transmitidas para o período fiscalizado, os créditos não provêm meramente de ‘insumos’, existindo, expressamente no art. 3º, III, da Lei 10.833/2003 e art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002, que não foram computadas após a devida Fiscalização.*

57. *Portanto, além da aplicação manifestamente equivocada de dispositivos legais não compatíveis com o direito em apreço, a Autoridade Fiscal decidiu, por mera liberalidade, ignorar elementos passíveis à identificação do direito creditório da Impugnante, visto que, todos os documentos postos a sua*

disposição, levam ao entendimento diverso do exposto na autuação.

....

60. Indo de encontro aos argumentos acima delineados, destaque-se que, caso se adote o entendimento da Fiscalização, haveria descon sideração da legislação pátria (que fala na possibilidade de creditamento de insumos), para adotar-se, regras somente aplicáveis ao IPI.

....

62. É imperioso ressaltar que qualquer diminuição no sentido do termo 'insumo' utilizado pela legislação é contrário à lei!

63. Portanto, não se pode pretender adotar a mesma conceituação de insumo dada pela legislação do IPI, posto que se tratam de regimes não cumulativos com metodologias distintas, obviamente, decorrentes da devida consideração das bases de cálculos distintas."

g) Adiante, afirma que os insumos e a energia elétrica que originaram seus créditos não podem ser considerados bens do ativo, uma vez que se tratam, em sua grande maioria, de "serviços, bens consumidos no processo produtivo da Impugnante (adubo) e energia elétrica";

h) "Pretender enquadrar esses insumos no conceito de ativo imobilizado é uma estratégia que só pode ter como objetivo quebrar a racionalidade do sistema normativo e, por consequência, vedar que estes sirvam de base para a tomada de crédito da Impugnante.

Na feliz expressão do Ministro Aposentado do STF Ayres Brito trata-se, data vénia, de um 'salto triplo carpado hermenêutico'.";

i) "Destaca-se, então, a incerta afirmação da Autoridade Fiscal, ao aduzir que todos os insumos adquiridos pela Impugnante deveriam ser escriturados como ativo imobilizado, acrescido aos argumentos já expostos, que, a realidade tomada pelo legislador constituinte para servir de base de cálculo para incidência de contribuição deve ser pesquisada em cada negócio jurídico realizado, de forma instantânea, autônoma, e isolada em cada evento, para o que nem sempre é adequado quantificá-la a partir das normas contábeis, porque pautada por critérios e técnicas que têm outra finalidade.";

j) "Não é o registro contábil que dá natureza aos fatos, sendo, então, impossível se pautar estritamente no critério contábil para identificação da relevância e do destino a ser dado ao bem. A ciência Contábil opera com critérios e registro das operações mercantis com a estabelecer regime uniforme para apuração empresariais.";

k) “Desta forma, ainda que se admita como devida a contabilização dos ‘insumos’ no ativo imobilizado da empresa, somente podem ser considerados nesta hipótese os ‘bens utilizados como insumo’, não competindo à Autoridade Fiscal simplesmente desconsiderar TODOS os créditos auferidos, como os serviços e as despesas com energia elétrica, especialmente diante de vasta documentação contábil e fiscal que foi disponibilizada durante o período de fiscalização.”;

l) No item em que fala da alocação do insumo no ativo imobilizado e do crédito decorrente da aplicação do art. 3º, IV, das Leis 10.637 e 10.833, argumenta:

“92. Ainda que ultrapassados todos os argumentos acima elencados e se queira dar aos insumos da Impugnante natureza de ativo imobilizado, observa-se que, ainda assim, não haveria fundamento de validade para a glosa dos créditos.

93. Para que não restem quaisquer dúvidas ou sejam feitas elucubrações inaplicáveis ao caso em apreço, cabe tecer algumas considerações quanto à contabilização de todos os insumos no ativo imobilizados da empresa, ainda que esta prática seja notadamente incoerente com as regras fiscais e contábeis, conforme amplamente demonstrado acima.

94. Os ativos imobilizados estão sujeitos ao creditamento do PIS e da COFINS, nos termos prescritos nos art. 3º, VI, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, que assim dispõem:

(...)

95. Desta forma, ad argumentandum tantum sujeitando-se os insumos à contabilização no ativo permanente, nos termos pretendidos pela Autoridade Fiscal, não restam quaisquer dúvidas de que, ainda assim, existirão créditos de PIS e COFINS em relação a estes, fazendo valer a regra prescrita no inciso VI.

96. Não se pode simplesmente pretender ativar os insumos e despesas com energia elétrica da **Impugnante**, afastando a aplicação do art. 3º, II, da lei vergastada, e desconsiderar por completo a regra prevista no inciso VI do mesmo dispositivo legal.

97. Com isto, pretende a Autoridade Fiscal, em verdade, vedar à Impugnante a aplicação regular cumulatividade do PIS e da COFINS, cuja subsunção normativa está prescrita nas Leis 10.833/03 e 10.637/02 e somente pelas mesmas poderá ser afastada.

98. Explica-se.

Os insumos quando escriturados no ativo permanente, estritamente em razão de normas contábeis (relativizadas para os serviços tidos como insumos), serão passíveis de creditamento, mas não pela forma prevista no §1º, III, do referido art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, posto que, em

razão da sua própria natureza, estes insumos não estão sujeitos à depreciação ou amortização.

*99. Não é demais ressaltar que o referido dispositivo regula a forma de apuração dos créditos, **quando realizada amortização ou depreciação, o que não pressupõe, por outro lado, a inexistência de créditos nas hipóteses em que o ativo imobilizado não esteja sujeito a tais encargos.***

100. Sendo assim, há de se convir que não havendo previsão específica para o modo de cálculo destes créditos do ativo imobilizado e não sendo estes disciplinados no §1º, não se pode cogitar a aplicação do citado parágrafo para o cômputo dos créditos em relação aos bens incorporados ao ativo imobilizado, sendo aplicável a estes a regra geral das demais hipóteses de creditamento, sendo possível a utilização imediata dos créditos, por estes serem apurados quando da aquisição dos insumos.

...

103. Ademais, cumpre pontuar, por mera existência de referência no Termo de Fiscalização, que apesar de o crédito em debate não possuir nenhuma vinculação ou relação com o exaurimento da floresta, tanto que não foi objeto de contabilização, também nestas hipóteses haveria o devido creditamento conforme previsão do artigo 334 do RIR”

m) Ao final, requer:

“V DO PEDIDO

*108. Diante de todo o exposto, com base nas razões de fato e de direito acima aduzidas, a Impugnante requer seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração lavrado, em razão da (i) nulidade da autuação pela desobediência aos preceitos legais e constitucionais para devida constituição do crédito tributário; (ii) flagrante extinção parcial dos créditos tributários, alcançados pela decadência, tratando-se na hipótese de tributo sujeito ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN ; (iii) existência de créditos apurados na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, na aquisição de insumos necessários à realização da atividade empresarial da Impugnante, bem como **relativos** às despesas com energia elétrica, em total consonância com as Leis 10.833/03 e 10.637/02 e, por fim, (iv) a possibilidade de creditamento para o PIS e para a COFINS na exaustão dos recursos florestais, na remota hipótese de não admitir-se a possibilidade de creditamento em razão da aquisição de insumos.*

*109. Ainda, protesta a Impugnante pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam **comprovar** o quanto alegado na presente Impugnação, inclusive pela realização de eventual perícia e diligência fiscal, para que seja elucidada a suposta infração apontada pela Fiscalização, bem como para confirmar*

a correção do quanto alegado, notadamente em vista dos insumos que serviram de base ao creditamento da Impugnante.

*110. Por fim, que as intimações relativas ao presente processo sejam feitas em nome do advogado **Diego Marcel Costa Bomfim** (OAB/BA nº 30.081A), com endereço na Rua Agnelo Brito, nº 90, Salvador, Bahia, CEP nº. 40210245."*

A Terceira Turma da DRJ em Belém proferiu o acórdão nº 01-28.259, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos de formação de floresta são incorporados ao valor desse bem registrado no ativo imobilizado, valor que, na medida da utilização da floresta, deve ser objeto de encargos de exaustão que não dão direito a crédito por falta de previsão legal.

DECADÊNCIA.

Na definição do termo inicial do prazo de decadência nos lançamentos por homologação, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de antecipar-se à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente. Na inexistência de antecipações aplica-se a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos de formação de floresta são incorporados ao valor desse bem registrado no ativo imobilizado, valor que, na medida da utilização da floresta, deve ser objeto de encargos de exaustão que não dão direito a crédito por falta de previsão legal.

DECADÊNCIA.

Na definição do termo inicial do prazo de decadência nos lançamentos por homologação, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de antecipar-se à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente. Na inexistência de antecipações aplica-se a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando:

1. A nulidade do acórdão recorrido por não ter apreciado as razões defensivas expostas, sem fundamentação, bem como por não ter exaurido os meios de prova possíveis ao desvendamento da verdade material, além de ter se pautado quase que exclusivamente nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, cuja aplicação seria ilegítima;
2. Nulidade do Auto de Infração por erro de direito, pois a fiscalização pretende glosar créditos de exaustão de florestas, enquanto a recorrente tomou créditos de insumos e energia elétrica;
3. Decadência por aplicação do artigo 150, §4º do CTN, relativa aos fatos geradores de 31/01/2008 a 31/07/2008, alegando que a "compensação" dos créditos da não-cumulatividade com débitos das contribuições configurariam recolhimento antecipado sujeito à homologação;
4. Que a geração de créditos da não-cumulatividade decorre de todos os gastos incorridos, necessários à realização das atividades empresariais;
5. Que o conceito de insumo abarca todos os dispêndios necessários para o desenvolvimento da atividade empresarial, se aproximando dos requisitos de custos e despesas operacionais previstos nos artigos 290 e 299 do RIR/99;
6. Que os valores relativos aos insumos e energia elétrica creditados não podem ser considerados bens do ativo permanente;
7. O direito ao crédito ainda que os insumos sejam contabilizados como ativo imobilizado, ou seja, mesmo em se tratando de exaustão, pois configurariam encargos da produção;
8. Em aditamento do recurso voluntário, acrescenta que se os insumos fossem considerados ativo imobilizado, então a venda de bens deste ativo deveria ser considerada ganho de capital, excluído da tributação para o PIS e Cofins;

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

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

Preliminarmente, a recorrente defende a nulidade da decisão recorrida por violação aos princípios da motivação, da ampla defesa e da legalidade. Alega que a decisão não apreciou as razões defensivas da recorrente, negado pedido de diligência e por ter aplicado atos infralegais ilegítimos.

Sem razão, a recorrente. O acórdão abordou as questões preliminares de nulidade, bem como a prejudicial de decadência. No mérito, aplicou os atos normativos infralegais, dentre eles a IN SRF 247/2002 e 404/2004, o Parecer Normativo CST nº 108/1978, explicitando o conceito normativo de insumos, a impossibilidade de serem considerados como insumos quando incluídos no imobilizado, e, em relação aos empreendimentos florestais, entendendo que as despesas de qualquer natureza, incorridas, para a constituição de floresta devem ser levadas ao ativo imobilizado, como custo do bem ativado.

Por fim, decidiu pela impossibilidade de se creditar de encargos de exaustão, por aplicação do ADI RFB nº 35/2011.

Verifica-se que os julgadores da DRJ simplesmente refutaram as alegações principais da recorrente, qual sejam, de que as despesas glosadas possuem a natureza de insumo e, subsidiariamente, a possibilidade de creditamento na exaustão de recursos florestais, por aplicação de atos normativos aos quais estão vinculados por dever legal.

Salienta-se que não há necessidade de o julgador rebater um a um os argumentos deduzidos, bastando que a decisão seja suficientemente fundamentada, em observância do princípio do livre convencimento motivado. Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 3202001.369, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Ano-calendário:1987, 1990*

*NORMAS PROCESSUAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.
CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.*

Não havendo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão proferido, devem ser rejeitados os embargos opostos. Os embargos de declaração não se prestam a mera manifestação de inconformismo com a decisão prolatada ou à rediscussão dos fundamentos do julgado, uma vez que não se trata do remédio processual adequado para reexame da lide.

O livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida seja fundamentada com base no argumento que entender cabível, não sendo necessário que se responda a todas as alegações das partes, quando já se tenha encontrado motivo

suficiente para fundar a decisão, nem se é obrigado a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder um a um todos os seus argumentos.

Este entendimento é pacífico no Superior Tribunal de Justiça, como se observa nos seguintes julgados:

Resp nº 879.944-MG (2006/0181415-0):

[...]

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso Especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Resp nº 885.454-DF (2006/0192397-7)

1. Não há que se falar em ofensa do art. 535 do CPC se o Tribunal de segundo grau resolveu a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados.

[...]

EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.489.482 - RS (2014/0269406-8):

PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS DISPOSITIVOS DE LEI INVOCADOS. SÚMULA 211/STJ. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DAS HIPÓTESES PREVISTAS DO ART. 535 DO CPC. PRETENSÃO DE REEXAME E ADOÇÃO DE TESE DISTINTA.

1. Não são cabíveis os embargos de declaração cujo objetivo é ver reexaminada e decidida a controvérsia de acordo com tese distinta.

2. Não há falar em obscuridade e ausência de fundamentação no afastamento da alegada violação do art. 535 do CPC pela Corte de origem, pois, conforme explicitamente consignado no acórdão embargado, nos termos de jurisprudência do STJ, o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão,

nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados, como ocorreu no caso em apreço.

Quanto ao pedido de diligência, a decisão a considerou desnecessária, pelo fato de entender ser apenas necessária quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por umas das partes. Assim, verifica-se que foi fundamentado o indeferimento.

Afasta-se, portanto, a preliminar arguida.

Quanto à nulidade do Auto de Infração, a recorrente alegou que o ato não obedeceu ao disposto no artigo 142 do CTN, principalmente, por ter glosado quotas de exaustão quanto, de fato, a recorrente se creditara de insumos e energia elétrica utilizados nas atividades empresariais. Engana-se novamente a recorrente, pois restou evidente na descrição dos fatos, que as despesas incorridas com a constituição da floresta foram glosadas como insumos, por consistirem em custo de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado, conforme abaixo transcrito e nos termos das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, bem como do PN CST nº 108/78 e nº 18/1979:

"21. Com isso, é fácil concluir que as despesas com a constituição da floresta, tais como as efetuadas com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas de extração, serviços florestais, etc, não podem ser utilizadas como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, na qualidade de insumos de seu produto final, já que o custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado."

A partir desta consideração, passou a fiscalização a expor o entendimento de que sendo custo ativável no imobilizado, não poderia haver creditamento, novamente aplicando atos normativos da RFB, o que nada mais consistiu em uma justificativa para a alegação de que a exaustão poderia gerar crédito, ainda que se desconsiderasse a natureza de insumos, como, aliás, pugnou a recorrente em suas peças recursais. Assim, não houve nulidade por infringência aos requisitos do artigo 142 do CTN, nem ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Concernente ao prazo decadencial das contribuições para a Seguridade Social, foi editada a Súmula Vinculante nº 8, pelo Supremo Tribunal Federal, de observância obrigatória pela administração pública federal, nos termos do art. 2º da Lei nº 11.417, de 2006:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Portanto, o prazo decadencial para as referidas contribuições sujeita-se às regras gerais dos artigos 150 e 173 do CTN, cuja aplicação encontra-se pacificada no STJ, com o julgamento do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do CPC (recursos repetitivos), cuja decisão definitiva deve ser reproduzida nos julgamentos deste Conselho, por força da aplicação do artigo 62 do Anexo II do RICARF. Transcreve-se a ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO

POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro

de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Assim, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos a pagamento antecipado (lançamento por homologação) rege-se pelo art. 150, §4º do CTN, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou simulação. Inexistindo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo passa a ser regido pelo art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seu parágrafo único, se verificada a existência de medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento.

No caso aqui tratado, não houve recolhimentos antecipados das contribuições, entendidos como DARFs. A recorrente, por sua vez, alega que a apropriação de créditos da não-cumulatividade e sua "compensação" com os débitos da própria contribuição consiste em compensação, equiparada a pagamento para efeito de aplicação do artigo 150, §4º do CTN.

Inicialmente, entendo que a dedução de créditos da não-cumulatividade da contribuição com débitos apurados da própria contribuição, na escrituração contábil, decorre da própria sistemática da não-cumulatividade e não consiste em compensação de que trata o artigo 170 do CTN. Estes créditos são utilizados em compensação apenas quando se referem a compensar débitos de outros tributos, que não os da própria contribuição.

Além do mais, ainda que se pudesse considerar "compensação", este instituto não pode ser equiparado a pagamento antecipado para efeito de contagem do prazo decadencial. São modalidades distintas de extinção do crédito tributário (art. 156 incisos VII e II do CTN), pois o pagamento decorre de uma prestação positiva do contribuinte de aferição imediata, enquanto a compensação é um encontro de contas, que para sua concretização, é necessária autorização por lei específica e existência de créditos líquidos e certos, conforme art. 170 do CTN (REsp 1.137.738/SP, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC)

Neste sentido, tanto o artigo 66 da Lei nº 8.383, de 1991, quanto artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, delegaram competência para a Secretaria da Receita Federal expedir normas necessárias à efetivação da compensação tributária.

Verifica-se, pois, que a compensação é sujeita a procedimentos específicos e à verificação de sua correição pela Administração Fazendária, implicando a possibilidade de indeferimento do procedimento realizado pelo contribuinte.

O indeferimento da compensação impossibilitaria o transcorrer do prazo decadencial, pois que o próprio fundamento para a aplicação do §4º do artigo 150 do CTN não existiria. Apenas ao final de uma decisão definitiva poder-se-ia assegurar a existência ou não da compensação, o que implicaria a suspensão ou interrupção da referida contagem, hipótese não prevista no CTN.

A instituição da homologação tácita da declaração de compensação, pela MP nº 135, de 2003, reforça este entendimento na medida que o prazo de cinco anos é contado a partir da entrega da declaração de compensação, cujo termo final ocorre, normalmente, em data posterior ao cinco anos do fato gerador correspondente ao débito compensado, ou seja, a homologação tácita do lançamento prevista no art. 150, § 4º do CTN ocorreria anteriormente à homologação tácita da compensação, resultando na ilogicidade de a causa ser convalidada posteriormente à sua consequência.

A fluência do prazo decadencial não se sujeita a evento futuro e incerto (convalidação ou não da compensação), mas inicia-se conforme a existência das situações fáticas e jurídicas estabelecidas nos artigos 150, §4º e 173 do CTN, como decidido no REsp nº 973.733/SC, dentre as quais não figura a compensação.

Concluindo no mesmo sentido da não equiparação dos institutos, cita-se o Acórdão nº 103-21.749, proferido pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Ementa:

...

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO E PAGAMENTO - Distintas são as modalidades de extinção do crédito tributário, pelo pagamento ou por compensação, como posto no Código Tributário Nacional (CTN), sendo incabível o alargamento da interpretação do termo compensação para equipará-lo a pagamento.

...

Excerto do voto condutor:

“No caso dos autos, alega a recorrente que efetuou o pagamento mediante compensação de créditos decorrentes de antecipações do IRPJ de 1995, conforme consta de seus registros contábeis.

A decisão recorrida rejeitou esse argumento porquanto o § 4º da Lei nº 9.249/95 determinava expressamente que a opção seria manifestada por meio de pagamento, não fazendo qualquer referência a compensação, não podendo considerar a realização integral feita por meio de compensação.

A questão da extinção do crédito tributário é tratada no artigo 156 do CTN que, dentre as dez modalidades de extinção, relaciona nos incisos I e II o pagamento e a extinção. Já o artigo 162 do mesmo código indica as formas de pagamento e, evidentemente, a compensação não constitui uma dessas formas e é tratada em seu artigo 170.

No mesmo diapasão, o Acórdão nº 9303-002.384, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/1998 a 31/12/1998

Consoante art. 62-A do Regimento Interno do CARF, “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à Cofins é de 05 anos, contados do fato gerador na hipótese de existência de antecipação de pagamento do tributo devido ou do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na ausência de antecipação de pagamento.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

O excerto abaixo esclarece:

"Ouso discordar do ilustre Conselheiro relator, pois entendo que compensação e pagamento não se confundem, embora ambas sejam formas de extinção do crédito tributário, assim como a prescrição e a decadência, todas modalidades de extinção previstas respectivamente nos §§ 2º, 1º, e 5º, do art. 156 do CTN."

Assim, não há como equiparar compensação a pagamento, para efeito de contagem do prazo decadencial para constituição de crédito tributário. Afasta-se a prejudicial de decadência arguida.

No mérito, a recorrente pugnou por uma definição de insumo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 correspondente a todos os custos e despesas necessários às atividades empresariais, em termos similares aos custos e despesas operacionais do imposto de renda (artigo 290 e 299 do RIR/99).

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 há divergência no STJ sobre o tema, tendo a matéria sido afetada como recurso repetitivo no REsp 1.221.170/PR. Assim, verifica-se que 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:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ:

"Embargos de declaração manifestados com notório propósito de questionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, 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 da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

De forma antagônica, no REsp Nº 1.128.018 - RS, decidiu-se pela legalidade das referidas INs e do conceito restrito de insumos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA

SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF.

MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. “Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo” (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

7. Recurso especial a que se nega provimento.

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 cômputo 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. NÃOCUMULATIVIDADE.

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 NÃOCUMULATIVOS.

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 n.ºs 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:

NÃO CUMULATIVIDADE. 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.

Estabelecidas as premissas acima, passa-se à análise específica das despesas glosadas.

A fiscalização glosou as referidas despesas por entender que não se subsumem ao conceito de insumo, em razão da necessidade de serem ativados no imobilizado e, então, serem sujeitas à exaustão, cuja despesa não foi prevista na legislação como passível de creditamento. Concluiu a autoridade fiscal:

“20. Resta claro que os empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização devem ser classificados no ativo imobilizado. Em relação à floresta plantada, as despesas de qualquer natureza, incorridas para a constituição da floresta devem ser contabilizadas no ativo imobilizado. Esse bem (floresta) sofrerá então exaustão à medida que suas árvores forem sendo derrubadas. Evidentemente que o valor da terra nua não deve aparecer na mesma conta do ativo imobilizado em que estiverem os recursos florestais, uma vez que a terra nua não pode ser objeto de exaustão.

21. Com isso, é fácil concluir que as despesas com a constituição da floresta, tais como as efetuadas com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas de extração, serviços florestais, etc, não podem ser utilizadas como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, na qualidade de insumos de seu produto final, já que o custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado.”

Assim, a fiscalização glosou todo o valor das linhas de bens e serviços utilizados como insumos e da linha de despesas de energia elétrica.

O primeiro ponto combatido pela recorrente é quanto à necessidade (ou não) de se contabilizar os valores glosados no ativo permanente. Informou que contabilizou como ativo permanente a formação de florestas e que não toma crédito de exaustão, mas sim de insumos e despesas de energia elétrica.

A recorrente contabilizou em 2008, no Ativo Permanente, nas contas 1750401000 – Floresta Formada – Custo, 1750402000 – Exaustão e 1750403000 – Floresta em Formação.

A partir das informações do balancete de janeiro de 2008, constata-se que a recorrente informou no Dacon (e-fls. 505) o valor de R\$ 692.572,58 para bens utilizados como insumos, R\$ 2.759.278,45 para serviços utilizados como insumos e R\$ 13.943,52 para despesas de energia elétrica ou térmica, totalizando R\$ 3.465.794,55. Na planilha de insumos preenchidas pela recorrente (e-fls. 28 a 49), a recorrente alegou créditos de R\$ 3.438.944,85, valor um pouco inferior ao informado no Dacon, mas muito inferior à quota de exaustão de R\$ 6.948.770,54 (e-fl. 335), o que, aparentemente, indica que a glosa ocorreu sobre valores de custos e despesas lançados diretamente no resultado. Entretanto, tal diferenciação não será relevante para o deslinde da questão, como se demonstrará adiante.

Inicialmente, salienta-se que, de fato, 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:

“2 Culturas 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:

“2.1 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*).

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.”

.....

2 Entendimento 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:

“3 Casos 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:

“4 Casos 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. *Na dissertação 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) 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).*

19. *Nas Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, (in 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; 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; 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 para extração de madeira em pé, atividade da recorrente.

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. 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).¹

¹ 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.

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 mudas de eucalipto e madeira em pé 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 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. 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)

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 n° 358, de 09 de setembro de 2003)

b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF n° 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 n° 358, de 09 de setembro de 2003)

[...]

Ressalta-se, ainda, que alguns dos bens e serviços glosados não estão caracterizados como de formação de cultura, como os relativos à colheita e manutenções que não alterem a vida útil da lavoura. É o que depreende-se do excerto abaixo extraído da Solução de Consulta SRRF/8º RF/Disit n° 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, diversos dos bens e serviços enumerados nas e-fls. 28 a 49 podem ser considerados insumos. Neste sentido citam-se os seguintes acórdãos deste conselho:

Acórdão n° 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 10.8.33/03 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 .3000/99 - RIR/99, convalida o critério de cálculo da quota de exaustão dos recursos florestais.

Por outro lado, a interessada argumenta que desta forma estar-se-ia violando o princípio da não-cumulatividade e contrariando o art. 3º, 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 instruído 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.

[...]

Assim, dentre a relação exposta nas e-fls. 28 a 38, 40 a 49, e nas informações prestadas pela recorrente nas e-fls. 4179 e 4180, e a partir da definição de insumo tratada acima, entendo que podem ser considerados insumos: serviços silviculturais - implantação/manutenção florestal (controle de mato, fertilização, controle de formiga etc), serviços silviculturais - subsolagem (preparo do solo), serviços silviculturais - manutenção aceiros, serviços silviculturais: produção de mudas, implantação/manutenção florestal (produção de mudas no viveiro e atividades de plantio e manutenção), Serviços silviculturais: rebaixamento de toco (serviços executado pré-corte - atender a colheira ou pós-corte - atender a silvicultura), coleta (coleta de estacas no viveiro de produção de mudas), monitoramento de formigas e pragas, instalação de cabeçotes nas máquinas (cabeçote máquina harvester - utilizado na colheita), aplicação de defensivos, adubo orgânico, Dipel (defensivo), Ácido Indol-3-Butírico (hormônio para indução de enraizamento), Produto MIREX (formicida), Borax (fertilizante), vermiculita expandida (substrato na produção de mudas), Viveiro de produção de mudas: manutenção de áreas de coleta de brotos (manutenção como fertilização, limpeza de matocompetição).

Estes bens e serviços são aplicados ou consumidos na produção de mudas e de madeira em pé, sendo inerentes a esta atividade.

Por outro lado, não podem ser considerados insumos, serviços e bens relacionados a atividades de pesquisa e desenvolvimento de novos projetos, produtos e tecnologias, pois são gastos incorridos anteriores à produção propriamente dita, embora reconheça sua necessidade para a atividade da empresa. Já as atividades de consultoria e

treinamentos são atividades complementares que se destinam a implantação e otimização dos processos produtivos, mas não são aplicados ou consumidos na produção.

Neste sentido, não geram créditos: planejamento Florestal - georreferenciamento (georreferenciar áreas a serem objeto de desenvolvimento de novos projetos), Serviços Técnicos -Área de pesquisa e desenvolvimento (desenvolvimento de novos materiais genéticos e tecnologias), consultoria em proteção ambiental (consultoria para o desenvolvimento de novas tecnologias de controle e prevenção de pragas), assessoramento rural (levantamento para abertura de novas áreas), consultoria licenciamento ambiental para jazidas (consultoria para elaboração de relatório a ser protocolado junto à INEMA - órgão ambiental estadual), aerolevantamento - produção de ortoimagens (imagens de satélite para acompanhamento das áreas da empresa), seleção de áreas viáveis, elaboração de plantas, caracterização geoambiental, e avaliação de subsolagem (serviços executados em áreas de prospecção), Medição de experimentos, cubagem, inventário florestal, vigilância montada e motorizada, medição de pilha (desenvolvimento de novos projetos, avaliação do IMA e proteção florestal), mensalidade associativa (a recorrente é associada a instituições de pesquisa e cooperativas de programas de empresas - desenvolvimento de tecnologias e aprimoramento de desenvolvimentos florestais conhecimento técnico dos colaboradores, sendo essencial às suas atividades a manutenção destes vínculos).

De outro giro, alguns serviços mencionados contêm descrição ambígua, em que parte poderia dar crédito e parte não. Assim, a locação de mão-de-obra e transporte para o viveiro e pesquisa e desenvolvimento (mão-de-obra contratada para pico de produção de mudas e outros serviços eventuais) contém em sua descrição serviço que se refere à produção de mudas, o que, em tese, poderia dar crédito, e descrição relativa a pesquisa e desenvolvimento e serviços eventuais que não pode gerar crédito, em razão de não ficar caracterizado sua aplicação ou consumo na produção. Destarte, devido à agregação de serviços de natureza distinta em um mesmo item, não há como deferir o creditamento.

De modo similar, o item construção e manutenção de estradas e manutenção de aceiros, contém serviços que, por sua natureza, deveriam ser ativados no imobilizado e serem depreciados como obras civis (construção de estradas), ao passo que as manutenções de aceiros poderiam ser consideradas insumos. Porém, a recorrente já especificou um item para manutenção de aceiros, dentro dos serviços silviculturais, razão pela qual entendo que o item deve ser referir a construções de estradas, o qual não pode ser considerado insumo, mas imobilizado sujeito à depreciação.

Relativamente à energia elétrica, a fiscalização glosou toda a despesa informada, considerando que toda deveria ser ativada. A energia elétrica pode ser gerar crédito, seja como insumo, seja como prevista no inciso própria como energia consumida, a teor dos incisos II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e incisos II e III do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e do ADI nº 2/2003, anteriormente mencionado.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter a glosa de serviços silviculturais - implantação/manutenção florestal (controle de mato, fertilização, controle de formiga etc), serviços silviculturais - subsolagem (preparo do solo), serviços silviculturais - manutenção aceiros, serviços silviculturais: produção de mudas, implantação/manutenção florestal (produção de mudas no viveiro e atividades de plantio e manutenção), Serviços silviculturais: rebaixamento de toco (serviços executado pré-corte - atender a colheira ou pós-corte - atender a silvicultura), coleta (coleta de estacas no viveiro de

Processo nº 13502.720779/2013-05
Acórdão n.º **3302-004.657**

S3-C3T2
Fl. 4.229

produção de mudas), monitoramento de formigas e pragas, instalação de cabeçotes nas máquinas (cabeçote máquina harvester - utilizado na colheita), aplicação de defensivos, adubo orgânico, Dipel (defensivo), Ácido Indol-3-Butírico (hormônio para indução de enraizamento), Produto MIREX (formicida), Borax (fertilizante), vermiculita expandida (substrato na produção de mudas), Viveiro de produção de mudas: manutenção de áreas de coleta de brotos (manutenção como fertilização, limpeza de matocompetição) e de energia elétrica, nos valores informados nas planilhas de e-fls. 28 a 38, 40 a 49, limitados aos valores informados no Dacon.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède