



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.722098/2017-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.533 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2023
Recorrente BRACELL BAHIA FLORESTAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO. AUSÊNCIA.

Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ausente o pagamento antecipado a que se reporta o art. 150, § 4º, do CTN, o dies a quo do lustro decadencial encontra previsão no artigo 173, I, do mesmo diploma legal, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos, Alexandre Freitas Costa, Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Lazaro Antonio Souza Soares.

Relatório

Por bem retratar a situação dos autos, adota-se o relatório do acórdão recorrido, que segue transcrito:

Cuida-se de impugnação aos lançamentos fiscais de fls. 3/9 e 10/15, a título de Contribuição para o Pis/Pasep e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nos respectivos montantes de R\$ 1.161.653,28 e de R\$ 5.350.645,50, incluídos multa de ofício e juros de mora, estes calculados até novembro de 2017.

Às fls. 19/73, fundamentalmente, consigna a autoridade fiscal que a auditada teria por objeto principal a formação de florestas para venda de “madeira em pé”. Tais empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, contudo, deveriam restar classificados no ativo imobilizado, bem assim

as despesas de qualquer natureza incorridas na constituição da floresta plantada. Levando-se em conta, nos termos da Solução de Divergência Cosit n. 3, de 2011, bem assim do Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 35, de 2011, que despesas a título de exaustão – diferentemente da amortização e da depreciação – não configurariam hipótese de apuração de créditos das contribuições em voga, conclui que inexistente previsão legal para configuração de direito creditório sobre encargos de exaustão incorridos sobre elementos incorporados ao ativo imobilizado do contribuinte.

Assinala, diante da ausência da exaustão entre as hipóteses explicitadas através do art. 3º, §1º, III, da Lei n. 10.637, de 2002, como também da Lei n. 10.833, de 2003, que a interpretação literal a que se reportaria o art. 111 do Código Tributário Nacional obstará a consideração daquela.

As despesas tais como as realizadas com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas de extração, serviços florestais etc, não poderiam ser utilizadas como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na qualidade de insumos, eis que mencionados custos não seriam considerados custos de insumos à produção, mas custos do bem (floresta) a restarem incorporados ao ativo imobilizado.

Prossegue:

37. Ante todo o exposto, não resta alternativa, senão glosar, integralmente, os créditos apurados pela empresa fiscalizada, diga-se, não só aqueles que compuseram os Pedidos de Ressarcimento (PER) objeto de análise do presente procedimento fiscal, mas também os créditos utilizados para fins de dedução das contribuições apuradas (PIS/Pasep e Cofins) no período sob exame.

(...)

40. Nesse contexto, cabe mencionar que o contribuinte cumpriu quase integralmente o requerido ao apresentar cópia (Arquivos PDF) dos documentos fiscais selecionados (exceção: NF n.º 130, “Fornecedor”: Checon Paiva Serviços Florestais Ltda; CNPJ n.º 05.972.254/0002-76, PA: Junho/2012, Valor: R\$ 20.726,01). Entretanto, em que pese o foco central da presente análise ter incidido sobre o tratamento contábil a ser conferido aos empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, bem como sobre as despesas de qualquer natureza incorridas na constituição e manutenção das respectivas florestas, abordagem essa que fulminou de pronto e integralmente a pretensão creditícia do contribuinte, conforme alhures demonstrado, ainda que tal tese não fosse aceita pelos órgãos revisionais de julgamento, hipótese essa posta apenas por amor ao debate, torna-se oportuno destacar o quão forçoso seria admitir, mesmo na forma de créditos sobre “bens e serviços utilizados como insumos” (insumos à produção), o cômputo de uma série de despesas, dada sua própria natureza ou falta de especificidade ou de pertinência com atividade produtiva propriamente dita, tais como: “peças, acessórios e serviços de manutenção para veículos automotores em geral”; “materiais de construção em geral”; “serviços de reboque de veículos”; “serviços de reforma em pneumáticos usados”; “serviços de alinhamento e balanceamento de veículos automotores”; “serviços de instalação e manutenção de bomba submersa de poço tubular”; “serviços de levantamento topográfico, edição cartográfica, processo e protocolos INEMA”; “locação de caminhão PIPA”; “serviços e construção, readequação e reparo de estradas”; “serviços em viveiro florestal - montagem de estrutura hidráulica e de irrigação, execução de obras prediais (construção civil) e instalações elétricas” (tais despesas deveriam ser incorporadas ao ativo imobilizado); “suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação”; “serviços de topografia e geoprocessamento”; “serviços de escavação de reservatório”; etc.. Os Quadros Demonstrativos a seguir apresentados permitem uma visão geral, a título exemplificativo, dessas despesas computadas pelo contribuinte como créditos, as quais não poderiam ser admitidas como “bens e serviços utilizados como insumos” (insumos à produção propriamente dita). Vejamos:

(...)

41. Conforme indicado pelo contribuinte nos correspondentes DACON, os valores relativos às Receitas de Vendas de Bens e Serviços – Alíquota de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins), referentes aos meses de Abril a Dezembro/2012, totalizaram, respectivamente: R\$ 3.427.531,59; R\$ 2.528.938,46; R\$ 3.885.983,51; R\$ 3.158.235,76; R\$ 3.965.206,43; R\$ 162.827,15; R\$ 3.759.273,42; R\$ 3.144.021,29 e R\$ 2.778.660,73. Tais valores de receita estariam, em sua maior parte, compatíveis com a Planilha apresentada pela fiscalizada denominada “Itens 12. Receitas 2º ao 4º T 2012” e, ainda, com os lançamentos constantes dos respectivos Balancetes (Abril a Dezembro/2012), a título de “Receita de vendas, terceiros” (excluídas as “Receitas Sujeitas à Alíquota Zero” - Venda de Mudanças; e as “Receitas sem Incidência das Contribuições” - Venda de Ativo Imobilizado) e “Receita de vendas, controladas & coligadas” (excluídas as “Receitas com Suspensão”).

42. Exceção à compatibilidade citada no parágrafo anterior seria, num primeiro momento, o fato de ter sido observado, em relação a Setembro/2012, o cometimento de equívoco por parte do contribuinte no que tange ao tratamento tributário de parcela das receitas auferidas junto à Empresa BSC. Foi constatado que a receita decorrente de “industrialização por encomenda” (“madeira industrializada”), faturada por meio da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) n.º 7325, no valor de R\$ 3.509.686,22, foi classificada (tratada) como “receita com suspensão”, não sendo, portanto, submetida a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins. Tal procedimento contraria, inclusive, a prática que vinha sendo adotada pela empresa fiscalizada a partir de 2011, conforme já assentado em procedimento fiscal anterior, qual seja, TDPF n.º 05.1.07.00-2016- 00035-7, e ratificada no curso do presente procedimento, a teor do consignado no TIF n.º 002/2017 (vide, nesse sentido, o contido no parágrafo 10 deste TVF) e dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte (vide parágrafo 11 deste TVF), que ora transcrevemos por reforço. Vejamos:

(...)

43. Portanto, restou reconhecido pelo contribuinte o equívoco cometido, devendo a receita em questão (NF-e n.º 7325, valor de R\$ 3.509.686,22, PA: Setembro/2012) ser tratada como “receita tributada”, sujeita a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins.

44. Outra exceção à compatibilidade citada seriam as divergências detectadas em relação aos valores de “Outras Receitas, Terceiros”, discriminados nos Balancetes do contribuinte (conta n.º 3089000100), os quais não constam da Planilha “Item 12. Receitas_2º ao 4º T 2012” fornecida pelo contribuinte, tampouco encontram-se declarados (transitaram) nos correspondentes DACON. Conforme consignado nos parágrafos 12 e 13 deste Termo de Verificação Fiscal (TVF), tal fato foi tratado no TIF n.º 003/2017, tendo o contribuinte argumentado que (repeita-se, por reforço):

(...)

52. Dessa forma, resta concluir que as receitas de “Royalties” e de “Locação de Alojamento” deixaram de ser reconhecidas pelo contribuinte, nos respectivos DACON, a título de “Demais Receitas – Alíquota de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS)”, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições apuradas, uma vez que descabida a argumentação de não cômputo daquelas em razão de poderem ser contabilizadas (classificadas) como receitas financeiras (estas, sujeitas à alíquota zero), no caso dos “royalties”; ou por se tratar de “receita decorrente da cessão de uso de imóvel próprio”, não configurando como decorrente da atividade econômica da empresa ou mesmo da venda de bens e serviços, como no caso da “locação de alojamento”.

Fichas demonstrativas às fls. 64/72.

Inconformado, apresentou o contribuinte peça impugnatória (fls. 1.063/1.103), através da qual requer:

(...) se dignem V. Sas. a acolher, integralmente, a presente Impugnação, reconhecendo a decadência arguida e, no mérito, cancelando integralmente a autuação fiscal ora combatida, na medida em que restou demonstrado que (i) todos os créditos apurados pela Impugnante no período fiscalizado, relacionados ou não aos PER's objeto da verificação fiscal, correspondem a insumos essenciais ao seu processo de produção, ou representam custo da sua atividade empresarial, estando, portanto, aptos a gerarem o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e à COFINS; e (ii) a impossibilidade de exigência de PIS e COFINS sobre receitas de royalties e de locação de imóvel.

Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, inclusive a juntada de novos documentos, especialmente pela apresentação de impugnação complementar, bem como pela realização de perícia técnica e/ou diligência, na forma explicitada nos itens anteriores desta Impugnação.

Outrossim, com fundamento no artigo 5º, inciso XXXIV, letra "b" da CF, requer a Impugnante que seja ressalvado o seu direito de ser notificada da juntada de qualquer documento pela autoridade fiscal, ou de qualquer outro fato superveniente que venha ocorrer nos presentes autos, a fim de que possa se manifestar sobre os mesmos, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV), do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV), além de representar inequívoca negativa de vigência ao princípio da verdade material (princípio maior informador do processo administrativo fiscal).

Suscita, nos termos do art. 150, §4º, e do art. 156, II e VII, ambos do CTN, a extinção do crédito tributário exigido em face da homologação tácita das compensações havidas no âmbito do lançamento por homologação. A ciência dos lançamentos fiscais teria ocorrido em novembro de 2017, enquanto os débitos levados à compensação, de outro lado, resultariam de fatos geradores ocorridos entre janeiro e outubro de 2012.

Assevera que os insumos que teriam originado os créditos glosados não poderiam ser considerados bens do ativo imobilizado, vez que bens e serviços adquiridos e aplicados no processo produtivo da impugnante. O entendimento estaria conforme jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto ao alcance do conceito de insumos para fins de creditamento a título de Pis e de Cofins. De acordo com o último, afastada estaria a concepção de insumo reproduzida na Instrução Normativa (IN) SRF n. 247, de 2002, e na IN n. 404, de 2004, equivocadamente utilizadas como embasamento legal pela autoridade administrativa.

Considera equivocado classificar insumos como ativo imobilizado, erro supostamente cometido pela autoridade fiscal, que, ao considerar que o produto da referida ativação deve ser submetido à exaustão, não reconhece, em vista da inexistência de previsão legal, a possibilidade de creditamento a título de Pis e de Cofins.

Aduz que, mesmo se admitida a contabilização de insumos no ativo imobilizado, somente poderiam restar inseridos bens adquiridos, mas não serviços. Mais, bens do ativo imobilizado gerariam direito a crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, VI, da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003.

Afirma que os bens utilizados como insumos cujos créditos teriam restado glosados, descritos como partes e peças de manutenção, corresponderiam, em verdade, a peças aplicadas em veículos utilizados diretamente na atividade florestal, a exemplo de máquinas de colheita, caminhões e carretas. Tais glosas não mereceriam prosperar.

Defende, quanto aos serviços utilizados como insumos, que a glosa teria ocorrido fundamentalmente porque a autoridade fiscal teria por base conceito de insumo sustentado pela IN SRF n. 247, de 2002, e IN n. 404, de 2004. Ocorreria que os serviços

listados seriam diretamente envolvidos na atividade empresarial, sendo essenciais à sua consecução, consoante também já reconhecido pelo CARF.

Cogita a realização de diligência ou perícia técnica, ao que indica assistente e formula quesitos (fl. 1.099).

Por fim, no tocante às receitas de locação e de royalties, de igual forma, uma vez não representantes da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, não restariam sujeitas à tributação em tela.

A 3ª Turma da DRJ em Belém proferiu decisão (fls. 1.462 a 1.475) julgando parcialmente procedente a impugnação, mantendo-se o crédito tributário exigido em parte, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ATOS ADMINISTRATIVOS. NULIDADE. HIPÓTESES. Nos termos do art. 59 do Decreto n. 70.235, de 1972, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59, consoante art. 60, não importarão em nulidade, e, salvo se o sujeito passivo lhes houver dado causa, serão sanadas quando resultarem em prejuízo para este, ou quando não influírem na solução do litígio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO. AUSÊNCIA. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ausente o pagamento antecipado a que se reporta o art. 150, § 4º, do CTN, o dies a quo do lustro decadencial encontra previsão no artigo 173, I, do mesmo diploma legal. Ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, correspondente ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESCONTO. EMPREENDIMENTOS FLORESTAIS. INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA. EXAUSTÃO. PREVISÃO LEGAL. AUSÊNCIA. Empreendimentos florestais são componentes do ativo imobilizado. Sofrem exaustão à proporção do corte para comercialização, consumo ou industrialização. O custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem incorporado ao imobilizado, passível de exaustão. Logo, referidos custos não podem ser utilizadas como base de cálculo de créditos a título de Pis/Pasep ou de Cofins, nos termos da SC SRRF03/Disit n. 10, de 2010, e do ADI RFB n. 35, de 2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESCONTO. EMPREENDIMENTOS FLORESTAIS. INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA. EXAUSTÃO. PREVISÃO LEGAL. AUSÊNCIA. Empreendimentos florestais são componentes do ativo imobilizado. Sofrem exaustão à proporção do corte para

comercialização, consumo ou industrialização. O custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem incorporado ao imobilizado, passível de exaustão. Logo, referidos custos não podem ser utilizadas como base de cálculo de créditos a título de Pis/Pasep ou de Cofins, nos termos da SC SRRF03/Disit n. 10, de 2010, e do ADI RFB n. 35, de 2011.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Da preliminar de decadência

Preliminarmente, a recorrente suscita, com base no §4º do artigo 150 e nos incisos II e VII do artigo 156, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), a decadência do direito à constituição do crédito tributário.

Os lançamentos teriam sido cientificados ao contribuinte em 27 de novembro de 2017 (fls. 75 e 76), enquanto os débitos levados à compensação decorreriam de fatos geradores havidos entre janeiro e outubro de 2012.

Não assiste razão à recorrente.

O lustro decadencial a que se refere o §4º do artigo 150 do CTN somente resta aplicável ao caso de antecipação do pagamento do imposto devido pelo contribuinte.

Decorre de expressa disposição constante do caput do art. 150 que a homologação por parte da autoridade administrativa opera-se em relação à atividade exercida pelo obrigado, ou seja, em relação à antecipação do pagamento do tributo.

Logo, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação a que se reporta o §4º do artigo 150 do CTN os créditos tributários que tenham sido efetivamente submetidos a pagamento, o que não se confunde com eventual subtração de âmbito meramente escritural.

Nesse sentido, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) não se furtou a emitir o Parecer PGFN/CAT n.º 1.617, de 2008:

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: **o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade,**

projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

(...)

49. Lembrando que nem toda a Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

a) A Súmula Vinculante n.º 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

(...)

d) **para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN**, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) **para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;**

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

No caso em tela, as quantias exigidas pela autoridade fazendária, diferentemente do sustentado pelo impugnante, relativas ao período de abril a dezembro de 2012, decorrem exclusivamente da auditoria fiscal levada a efeito, inexistindo qualquer recolhimento por parte do contribuinte no que diz respeito a tais valores. Ou seja, não se operou condição a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, qual seja, antecipação de pagamento, sem a qual não há que se falar em homologação pela autoridade fiscal.

Afastada, assim, a regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, havendo-se de computar a decadência pela regra do art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal, segundo a qual o prazo respectivo é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tratando-se do ano-calendário de 2012, o termo inicial da decadência, sendo o primeiro dia do exercício seguinte, equivale a 1º de janeiro 2013. O fim do lustro decadencial operou-se, portanto, em 31 de dezembro 2017. Havendo tomado o sujeito passivo regular ciência do lançamento em 27/11/2017, não há que se falar na decadência arguida.

Do mérito

Inicialmente, é importante salientar que de fato não há que se discutir o conceito de insumos, para fins de crédito de PIS e Cofins, que não seja aquele determinado pelo STJ no Recurso Especial n.º 1.221.170-PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos, **ou seja, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No presente caso, após dar início à ação fiscal para análise de pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e Cofins, apurados no regime não cumulativo e relativos ao 2º, 3º e 4º trimestres de 2012, a DRF Lauro de Freitas (BA) emitiu Termo de Verificação Fiscal (fls. 19 a 73), no qual determina que o crédito pleiteado deve ser integralmente indeferido.

44. Ante todo o exposto, **não resta alternativa, senão glosar, integralmente, os créditos apurados** pela empresa fiscalizada, diga-se, **não só aqueles que compuseram os Pedidos de Ressarcimento (PER)** objeto de análise do presente procedimento fiscal, **mas também os créditos utilizados para fins de dedução das contribuições apuradas (PIS/Pasep e Cofins) no período sob exame.**

Isto porque, de acordo com a fiscalização, os empreendimentos florestais devem ser considerados como integrantes do ativo imobilizado, assim como as despesas de qualquer natureza incorridas para sua constituição e manutenção. Seguindo essa linha de raciocínio, afirma ainda a fiscalização que “esse bem (floresta) sofrerá então exaustão à medida que suas árvores forem sendo derrubadas”.

Em suma, o entendimento da fiscalização é de que floresta é ativo imobilizado, sujeito à exaustão, não podendo as despesas com sua constituição e manutenção gerarem créditos das contribuições, uma vez que não são consideradas custos de insumos à produção, mas sim custos do bem (floresta) a serem incorporados ao ativo imobilizado.

Tampouco seria permitido o desconto de créditos sobre encargos de exaustão, tendo em vista que o legislador não trouxe para o âmbito das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins tal hipótese de apuração de créditos, conforme trechos à seguir destacados do respectivo Termo de Verificação Fiscal.

19. Segundo os dispositivos normativos alhures mencionados, para que o bem ou serviço, adquirido de terceiros, seja considerado insumo à fabricação, **além de não estar incluído (contabilizado) no ativo imobilizado**, deve enquadrar-se em uma das seguintes hipóteses: **ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou, ainda, qualquer outro bem que sofra 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 ou, por fim, qualquer outro bem que tenha **relação de pertinência com o “processo produtivo propriamente dito”**, bem como tratar-se de serviço prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto.

(...)

21. Nesse contexto, superados os esclarecimentos quanto aos aspectos preliminares, resta-nos proceder à análise da procedência do pleito formulado pelo contribuinte (Pedidos de Ressarcimento), **tendo como foco central, no entender desta Fiscalização, o tratamento contábil a ser conferido aos empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização**, bem como às despesas de qualquer natureza incorridas na constituição e manutenção das respectivas florestas.

(...)

29. A título de reforço, **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.

30. Com isso, é fácil concluir que as despesas com a constituição e manutenção das florestas, 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 os custos em comento não são considerados custos de insumos à produção, mas, sim, custos do bem (floresta) a serem incorporados ao ativo imobilizado.

Da possibilidade de descontar créditos sobre encargos de Exaustão

(...)

33. Vale observar que a possibilidade de desconto de créditos sobre encargos de exaustão não é explicitada nos dispositivos acima mencionados. Portanto, seguindo a interpretação literal disposta no art. 111 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), abaixo transcrito, **conclui-se não haver previsão legal para apuração de créditos sobre encargos de exaustão incorridos sobre bens incorporados ao ativo imobilizado do contribuinte** tanto para o PIS/Pasep como para a Cofins:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

(...)

36. Constata-se, pois, que, no caso da floresta, e das despesas de qualquer natureza, incorridas para a constituição e manutenção daquela, consideradas, no todo, como bem do ativo imobilizado, à luz do ADI RFB n.º 35, de 2011, **não é admissível o desconto de crédito calculado em relação aos encargos de exaustão do bem (floresta)** (grifos nossos).

Em contraponto, a recorrente destaca o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, transcrito parcialmente à seguir, o qual ratifica a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170/PR, aduzindo que a “Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça **não restringiu suas disposições a conceitos contábeis e reconheceu a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como regra geral** aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços”.

74. Já quanto aos bens do ativo imobilizado que sofrem exaustão, a legislação das contribuições não estabelece a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade com base nos encargos contábeis decorrentes de sua realização.

75. Considerando a falta de previsão legal para apuração de créditos das contribuições com base em encargos de exaustão e o conceito restritivo de insumo que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil sempre considerou que os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao valor de determinado bem componente do ativo imobilizado da pessoa jurídica sujeito a exaustão não permitiriam a apuração de créditos: a) tanto na modalidade aquisição de insumos (pois tais dispêndios deveriam ser ativados para posterior realização, o que afastaria a aplicação desta modalidade de creditamento); b) quanto na modalidade realização de ativo imobilizado (por falta de previsão legal para creditamento em relação a encargos de exaustão).

76. Contudo, como salientado nas considerações gerais desta fundamentação, **o conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas disposições a conceitos contábeis e reconheceu a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como regra geral aplicável às atividades**

de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao passo que as demais modalidades de creditamento previstas somente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas. Dito de outro modo, se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadra em nenhuma outra modalidade específica de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, **ele permitirá o creditamento caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.**

77. Como decorrência imediata, conclui-se acerca da interseção entre insumos e ativo imobilizado que, em conformidade com regras contábeis ou tributárias, os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (por si mesmos ou por aglutinação ao valor de outro bem) permitem a apuração de créditos das contribuições nas seguintes modalidades, desde que cumpridos os demais requisitos:

a) exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição, construção ou realização de ativo imobilizado), se tais bens estiverem sujeitos a depreciação;

b) **com base na modalidade estabelecida pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumo), se tais bens estiverem sujeitos a exaustão.**

78. Exemplificando essa dicotomia: a) no caso de pessoa jurídica industrial, os dispêndios com serviço de manutenção de uma máquina produtiva da pessoa jurídica que enseja aumento de vida útil da máquina superior a 1 (um) ano (essa regra será detalhada adiante) não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, pois tais gastos devem ser capitalizados no valor da máquina, que posteriormente sofrerá depreciação e os encargos respectivos permitirão a apuração de créditos na modalidade realização de ativo imobilizado (salvo aplicação de regra específica); b) **no caso de pessoa jurídica que explora a extração de florestas, os dispêndios com a plantação de floresta sujeita a exaustão permitirão a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos e os encargos de exaustão não permitirão a apuração de qualquer crédito** (grifos nossos).

Como amplamente debatido por este Conselho, o **conceito de insumos**, no âmbito da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **não é contábil, ou econômico, mas sim jurídico**, como todos os dispêndios essenciais ou relevantes ao processo produtivo da recorrente, nos termos do Voto Condutor da Ministra Regina Helena Costa no já conhecido precedente vinculante do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.**

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI) (grifos nossos).

No caso em tela, **não há que se discutir quanto ao enquadramento como insumos das aquisições de bens e serviços realizadas pela recorrente, uma vez que são todos essenciais ou relevantes ao processo produtivo**, conforme bem demonstrado no recurso

voluntário aqui analisado, através do anexo constante às fls. 786 a 841, bem como da tabela copiada abaixo (fl. 1.522), que descreve os serviços cujo crédito foi glosado pela fiscalização e sua função no processo produtivo.

Serviço cujo crédito foi glosado	Função do serviço no processo produtivo
(I) MOVIMENTAÇÃO DE MÁQUINAS	Serviço de reboque das máquinas de colheita, caminhões
(II) SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO	Manutenção de veículos utilizados na atividade florestal - máquinas de colheita, caminhões, etc.
(III) CONSULTORIA, TOPOGRAFIA E LICENCIAMENTO	Serviços de levantamento topográfico, edição cartográfica
(IV) SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO VIVEIROS	Serviços de manutenção nos viveiros de plantio de eucalipto
(V) SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE ESTRADAS	Readequação e reparo de estradas, transporte de máquinas de colheita, sinalização, guinchamento de carretas e caminhões
(VI) SERVIÇO DE SILVICULTURA	Serviços Florestais
(VII) LOCAÇÃO DE CAMINHÃO PIPA	Locação de caminhão pipa para fornecimento de água nas plantações

A conclusão acerca do enquadramento dos dispêndios como insumos não poderia ser outra, uma vez que trata-se de empresa que se dedica à atividade de “administração de empreendimentos florestais, desbastamentos, colheitas e cortes finais, produção, comercialização e exportação de madeira e respectivos subprodutos, bem como ao transporte de produtos florestais, e quaisquer outras atividades correlatas e afins”, e que pretende se creditar, v.g., das contribuições incidentes nas aquisições de serviços de movimentação de máquinas de colheita e caminhões, serviços de manutenção de veículos utilizados na atividade florestal, serviços de levantamento topográfico e edição cartográfica, serviços de manutenção nos viveiros de plantio de eucalipto, serviços de manutenção de estradas, serviços de silvicultura, locação de caminhão pipa para fornecimento de água nas plantações, compra de partes e peças de veículos e máquinas, fertilizantes, substratos e defensivos, entre outros insumos.

Nesse mesmo sentido são os precedentes à seguir apresentados:

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

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

ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item "gastos com combustível empregado no transporte de pessoal, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito passivo. (Processo nº 12585.720420/2011-22, Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte, **Acórdão nº 9303-007.864** - 3ª Turma / Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 22 de janeiro de 2019).

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

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

(Processo nº 13502.720779/2013-05, Recurso Voluntário, **Acórdão nº 3302-004.657** - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção, Sessão de 29 de agosto de 2017).

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

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

(Processo nº 12585.720420/2011-22, Recurso Voluntário, **Acórdão nº 3402-002.603** - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção, Sessão de 28 de janeiro de 2015).

Quanto à alegação de que os insumos adquiridos não poderiam ser considerados pertencentes ao Ativo Imobilizado, uma vez que, em sua grande maioria, são bens ou serviços consumidos no processo produtivo da recorrente, e energia elétrica, copio trecho do Acórdão 3401-009.055, que muito bem esclarece os contornos da discussão:

2.2.5. Por outro ângulo, nos termos do artigo 179 inciso IV da Lei 6.404/76 e do pronunciamento técnico CPC 27, o ativo imobilizado é utilizado na manutenção das atividades da empresa e não para a venda. Ora, é inquestionável (até porque dito *ipsis literis* pela fiscalização) que a formação da floresta no caso em liça é para posterior venda da madeira, **isto é, por mais que a floresta possa ser compreendida como ativo imobilizado da Recorrente, as árvores que a compõe, não.**

2.2.5.1. Quer parecer que justamente por este motivo o PN CST 108/78 **dispõe que a floresta (não a árvore) e os direitos de exploração desta devem ser registrados no ativo permanente.** Ainda por isto dispõe o referido parecer que devem ser registrados na conta de investimentos “os empreendimentos correspondentes ao plantio de florestas destinadas à proteção do solo ou à preservação do ambiente” e não destinados a venda.

2.2.5.2. Enfim, tomar o todo (floresta) pela parte (árvore) ou o efeito (correção monetária) pela causa (natureza jurídico-contábil de uma despesa) são metonímias de elevado refinamento do literato, nem por isto (sempre) se afinam com a lógica jurídica (grifos nossos).

O único fundamento para a contabilização dos insumos no Ativo Imobilizado está, supostamente, no Parecer Normativo CST n.º 108/78, que trata do assunto no item 8.1:

8.1 – Relativamente às aplicações em florestamento ou reflorestamento, a Lei n.º 6.404/76 e o Decreto-Lei n.º 1.598/77 estabelecem para as florestas, recursos florestais e direitos de sua exploração, tratamento de correção Monetária idêntico ao previsto para o ativo permanente; **assim, a partir da introdução do novo sistema de correção monetária, os empreendimentos florestais, independentemente de sua finalidade, devem ser considerados como integrantes do ativo permanente.** Portanto, o ativo permanente registrará:

a) No imobilizado, as florestas destinadas à exploração dos respectivos frutos e as que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, bem como os direitos contratuais de exploração de florestas, com prazo de exploração superior a dois anos (grifos nossos).

No entanto, da leitura do trecho acima destacado, pode-se inferir apenas que são as florestas que devem ser contabilizadas no Ativo Imobilizado, tendo como base o valor das terras ou o valor previsto em contrato para sua exploração. Em nenhum momento o referido parecer indica que os custos para a formação das florestas devem ser ativados.

Isto posto, entendo que deve prosperar a pretensão da recorrente quanto ao reconhecimento da existência de créditos apurados na sistemática da não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que trata-se de aquisição de insumos (bens e serviços) necessários à realização de sua atividade empresarial, em total consonância com a legislação vigente, bem como com a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170/PR.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, conheço do recurso voluntário, dando-lhe integral provimento para cancelar a autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda