



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.722100/2016-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.534 – 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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/10/2011 a 31/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Rejeita-se a assertiva de nulidade dos atos administrativos quando não for comprovada nenhuma violação ao art. 59 do Decreto nº 70.235/72, bem como não ficar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/10/2011 a 31/12/2011

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: 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/10/2011 a 31/12/2011

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.

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. 3/7 e 8/13, a título de Contribuição para o Pis/Pasep e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nos respectivos montantes de R\$ 223.394,31 e de R\$ 1.041.985,33, incluídos multa de ofício e juros de mora, estes calculados até novembro de 2016.

Consoante autoridade fiscal (fls. 16/52), 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:

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.**

(...)

47. Nesse contexto, cabe mencionar que o contribuinte cumpriu quase integralmente o requerido ao apresentar cópia (Arquivos PDF) dos documentos fiscais selecionados (exceção: NF 3253, “Fornecedor”: José Antônio de Oliveira Neto; Novembro/2011). 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, tais como: “construção, readequação e reparo de estradas”; “serviços de consultoria técnica”; “aquisição de licença de software (sistemas de segurança corporativa e infraestrutura de redes); “elaboração de mapas e memoriais descritivos de imóveis para regularização de reserva legal”; “construção de galpão pré-moldado em concreto armado (viveiro); 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:**

(...)

Pontua que:

Resta concluir que as receitas de “royalties” 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).

Fichas demonstrativas às fls. 48/52.

Inconformado, apresentou o contribuinte peça impugnatória, através da qual requer:

(...) seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração lavrado, em razão da nulidade da autuação pela desobediência aos preceitos legais e constitucionais para devida constituição do crédito tributário;

154. Caso não seja julgada procedente a nulidade da autuação, o que se admite apenas por hipótese, seja declarada a extinção 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.

155. Outrossim, na hipótese de não serem julgadas procedentes a nulidade e a decadência, a Impugnante pleiteia que, no mérito, sejam cancelados os autos de infração, tendo em vista:

(i) o reconhecimento da 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, ou

(ii) a possibilidade de creditamento para o PIS e para a COFINS referentes aos encargos de exaustão dos recursos florestais, na remota hipótese de não se admitir a possibilidade de creditamento em razão da aquisição de insumos.

156. 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.

Suscita a nulidade dos autos de infração, posto que restaria configurado erro de direito ao se aplicar capitulação legal incabível à hipótese. Enquanto a autoridade fiscal, adotante de genérica argumentação através do termo de verificação fiscal, teria pretendido glosar créditos oriundos de despesas com exaustão de recursos florestais, o interessado teria tomado créditos decorrentes da aquisição de insumos e de energia elétrica. Presente estaria o erro de direito.

Assevera também, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), que parcela do crédito tributário exigido restaria fulminado pela decadência, em vista do decurso do lapso quinquenal entre os fatos geradores e a manifestação da Fazenda Nacional.

Entende o impugnante que:

O prazo para considerar tacitamente homologados os lançamentos ocorreu em 30/04/2016 (para o fato gerador em 30/04/2011), 31/05/2016 (para o fato gerador em 31/05/2011), 30/06/2016 (para o fato gerador em 30/06/2011) e 31/10/2016 (para o fato gerador em 31/10/2011), oportunidade em que deixaria de existir a possibilidade de a Administração Tributária discutir o lançamento, em vista da ocorrência da decadência, havendo aqui, nobres Julgadores, extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, V, do CTN.

O direito creditório do contribuinte seria a moeda escritural utilizada para o pagamento das obrigações tributárias nos moldes da sistemática da não cumulatividade em questão.

Assegura que a geração de crédito a título de contribuições sociais não adviria somente do que incorporado ao produto da atividade empresarial, mas também demais gastos incorridos, necessários à realização de tais atividades. Na espécie, os créditos tomados

pela requerente decorreriam, em maioria, de serviços essenciais à manutenção da produção, tais como “seleção de áreas viáveis, elaboração de plantas, caracterização geoambiental, avaliação de subsolagem e serviços silviculturais”, como também adubos, produtos químicos e energia elétrica.

Significaria que a natureza de insumo dos créditos tomados, bem assim de energia elétrica, asseguraria o direito creditório pretendido. Precitados insumos e energia elétrica não poderiam restar considerados bens do ativo imobilizado, vez que, majoritariamente, serviços, bens consumidos no processo produtivo e energia elétrica. Mais, ainda que devida a contabilização referida, somente poderiam ser considerados os bens utilizados como insumos, posto que serviços e energia elétrica não restariam enquadrados como bens corpóreos, conforme exigido pelo art. 179, IV, da Lei n. 6.404, de 1976.

Aduz que o Parecer Normativo CST n. 108, de 1978, em momento algum determinaria que os custos de formação de florestas deveriam ser ativados. Tratar-se-ia, inclusive, de orientação sem qualquer caráter compulsório, dada a natureza de ato administrativo. Em atenção ao princípio da estrita legalidade, não poderia inovar, criando ou dispensando obrigações, muito menos impondo ao contribuinte a escrituração de seus bens e despesas de forma diversa da prescrita pela Lei n. 6.404, de 1976.

Ressalva que, mesmo se contabilizados como ativo imobilizado, inexistiria fundamento válido à negativa do direito creditório. O art. 3º, VI, da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003, autorizaria o creditamento.

Bem assim, o art. 3º, §1º, III, dos referidos diplomas legais, regularia a forma de apuração de créditos quando realizada amortização ou depreciação, o que não pressuporia a inexistência de créditos nas hipóteses em que o ativo imobilizado não esteja sujeito a tais encargos, a exemplo da exaustão. Em não havendo previsão nas aludidas leis para o modo de cálculo de tais créditos, restaria aplicável a regra geral das demais hipóteses de creditamento, possibilitando a imediata utilização a partir da aquisição dos insumos.

A 3ª Turma da DRJ em Belém proferiu decisão (fls. 1681 a 1694) negando provimento à manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/10/2011 a 31/12/2011

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: 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/10/2011 a 31/12/2011

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: 01/10/2011 a 31/12/2011

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: 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/10/2011 a 31/12/2011

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. Pede a reforma do acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ em Belém, a fim de que sejam julgados totalmente improcedentes os Autos de Infração, bem como seja integralmente reconhecido o direito creditório pleiteado.

Por fim, protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar o quanto alegado, inclusive pela realização de eventual perícia e diligência, nos termos do pedido à seguir transcrito:

V – DO PEDIDO

124. Diante de todo o exposto, com base nas razões de fato e de direito acima aduzidas, a Recorrente requer:

a) Seja julgado totalmente improcedente os Autos de Infração, em razão da nulidade da autuação pela desobediência aos preceitos legais e constitucionais para devida constituição do crédito tributário;

b) Por fim, no mérito, sejam cancelados os Autos de Infração, tendo em vista:

(I) o reconhecimento da 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 Recorrente, bem como relativos às despesas com energia elétrica, em total consonância com as Leis 10.833/03 e 10.637/02, ou

(II) a possibilidade de creditamento para o PIS e para a COFINS referentes aos encargos de exaustão dos recursos florestais, na remota hipótese de não admitir-se a possibilidade de creditamento em razão da aquisição de insumos.

125. Protesta a Recorrente pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar o quanto alegado no presente Recurso Voluntário, 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 Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Frederico Schwachow de Miranda, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Da nulidade em razão do erro de direito

A recorrente alega, em sede preliminar, a nulidade do Auto de Infração em razão de suposto erro de direito, eis que teria a Autoridade Fiscal lançado mão de genérica fundamentação, além de levar a efeito a glosa de créditos oriundos de despesas a título de exaustão de recursos florestais, ao passo que o contribuinte teria tomado créditos oriundos da aquisição de insumos e despesas com energia elétrica.

Não assiste razão à recorrente.

Nesse sentido, concordo com os argumentos apresentados na decisão recorrida, transcritos à seguir, que muito bem esclarecem a questão suscitada:

Ausente a aludida generalidade nos termos que suportam os lançamentos fiscais. Ao longo das 37 folhas componentes da verificação fiscal, o que se observa, de um lado, é a crença da autoridade tributária de que o creditamento almejado seria, ao fim e ao cabo, oriundo da exaustão de recursos florestais, quando, para o impugnante, decorrente da aquisição de insumos e de energia elétrica. **Cuida-se, isto sim, da própria divergência desbordante no litígio a ser resolvido.**

São as diferentes perspectivas em confronto, suficientemente expostas, no tocante à pretensão fazendária, no substancial termo de verificação componente dos autos de infração, interditando a via do simples erro de direito de que deseja valer-se o contribuinte. **É dizer, o exame desejado pelo impugnante, neste particular, confunde-se com o próprio mérito da contenda.**

Ou melhor, quando a autoridade fiscal afirma a impossibilidade legal atinente à apropriação de crédito a título de contribuição social, **faz com base na premissa de que insumos e energia elétrica compuseram o montante do bem transposto ao ativo imobilizado não ensejante de creditamento.** Jamais, à evidência, sob a crença de que bens, serviços e energia elétrica são dispensáveis à constituição e manutenção de empreendimentos florestais (grifos nossos).

Cabe destacar ainda que as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Consoante tal dispositivo, 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, o que não se afigura nos autos.

Por tais razões, entendo não haver nulidade da decisão recorrida.

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 nº 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 e 4º trimestres de 2011, a DRF Lauro de Freitas (BA) emitiu Termo de Verificação Fiscal (fls. 16 a 53), 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 (fls. 33 a 39) 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 a seguir destacados do respectivo Termo de Verificação Fiscal.

26. 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.

(...)

28. 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.

(...)

36. 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.

37. **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

(...)

40. 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 nº 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”.

(...)

43. 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 nº 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 nº 05, de 17 de dezembro de 2018, transcrito parcialmente à seguir, o qual ratifica a decisão do STJ no REsp nº 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).

Reforça ainda a recorrente que a jurisprudência do Tribunal fixou o conceito de insumos como os bens e serviços essenciais ou relevantes para o processo produtivo, o que se verifica, de forma incontestável, para as aquisições em voga.

Continua descrevendo que os insumos adquiridos “não podem ser considerados bens do ativo, eis que são, em sua grande maioria, serviços ou bens consumidos no processo produtivo da recorrente (adubo) e energia elétrica”. A partir da análise detalhada dos insumos, afirma que ainda que se relativize a natureza permanente dos mesmos e se admita a utilização na operação dos negócios, “sem dúvidas estes insumos se destinam à venda, na medida em que, conjuntamente, compõem o produto final”.

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, especialmente através da tabela constante às fls. 1.727 e 1.728, a qual descreve cada insumo (bem ou serviço) e sua utilização no processo produtivo.

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 silvicultura, construção e manutenção de estradas, manutenção de aceiros, manutenção de áreas de coleta de broto, seleção de áreas viáveis, aplicação aérea de defensivos, monitoramento de formigas e pragas, compra de 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).

De fato, como afirma a recorrente, o único fundamento para a contabilização dos insumos no Ativo Imobilizado está, supostamente, no Parecer Normativo CST nº 108/78, que trata do assunto no item 8.1, à seguir transcrito:

8.1 – Relativamente às aplicações em florestamento ou reflorestamento, a Lei nº 6.404/76 e o Decreto-Lei nº 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).

Sendo assim, o que deve ser contabilizado no Ativo Imobilizado são as florestas, 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. Ainda, seguindo o mesmo raciocínio, faz bastante sentido a alegação apresentada no recurso voluntário e a seguir transcrita:

91. Inclusive, por consequência lógica, há de convir que os insumos adquiridos pela Recorrente, tanto bens como serviços, seriam, operacionalmente, de difícil (senão impossível) apuração dos créditos de PIS e COFINS quando contabilizados no ativo imobilizado, devendo ser, indubitavelmente, tratados na forma prescrita no inciso II, art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Por fim, quanto ao reconhecimento de créditos relativos às despesas com energia elétrica, cabe destacar que existe previsão expressa no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, e no art. 3º, inciso III, da Lei 10.833/03, além da possibilidade de creditamento como insumo.

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 necessários à realização de sua atividade empresarial, bem como relativos às despesas com energia elétrica, em total consonância com as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, bem como com a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Dispositivo

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, conheço do recurso voluntário, dando-lhe integral provimento para cancelar o Auto de Infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda