



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.900261/2013-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.867 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2023
Recorrente COPENER FLORESTAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DESPACHO DECISÓRIO. 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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário, para homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-010.864, de 22 de agosto de 2023, prolatado no julgamento do processo 13502.900255/2013-98, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

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

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de impugnação em face de despacho decisório através do qual restou indeferido pedido de ressarcimento a título de Contribuição para o Pis-Pasep/Cofins, não tendo sido homologadas as compensações declaradas nos PER/DCOMP correspondentes.

Relata a autoridade fiscal que o bem, adquirido de terceiros, para ser considerado insumo à fabricação, além de não estar incluído no ativo imobilizado, deveria enquadrar-se em uma das seguintes hipóteses: ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou, ainda, 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.

Consigna que a auditada teria por objeto principal a formação de florestas para venda de “madeira em pé”, conforme descrito através do processo produtivo apresentado.

Os empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, porém, 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.º 3, de 2011, bem assim do Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 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 apuração de créditos sobre encargos de exaustão incorridos sobre bens 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.º 10.637, de 2002, como também da Lei n.º 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 a 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.

Inconformado, apresenta o interessado manifestação, por meio da qual requer que seja determinada a suspensão da exigibilidade do crédito cuja compensação não foi homologada até o julgamento em definitivo da PER/DCOMP objeto da presente manifestação de inconformidade; a nulidade do Despacho Decisório pela desobediência aos preceitos legais e constitucionais para devida constituição do crédito tributário; e, caso assim não se entenda, no mérito, que seja reformado o Despacho Decisório para determinar a homologação da compensação pretendida, tendo em vista a comprovação do correto procedimento realizado pela requerente, haja vista:

(a) a existência de créditos apurados na sistemática da não cumulatividade do Pis-Pasep/Cofins, na aquisição de insumos necessários à realização da atividade empresarial da requerente, bem como relativos às despesas com energia elétrica, em total consonância com a Lei 10.637/02, e

(b) a possibilidade de creditamento para o Pis-Pasep/Cofins na exaustão dos recursos florestais, na remota hipótese de não admitir-se a possibilidade de existirem créditos em razão da aquisição de insumos, ensejando, destarte, a extinção dos débitos compensados, em atenção ao que dispõe art. 156, II, do Código Tributário Nacional.

Protesta ainda a requerente pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar o quanto alegado na presente Manifestação de Inconformidade, 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.

Em síntese, o manifestante suscita a nulidade do despacho decisório, posto que a autoridade fiscal teria indicado genericamente o embasamento legal. O termo de verificação não se prestaria a suprir os elementos materiais do despacho decisório previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Enquanto a autoridade fiscal teria pretendido glosar créditos oriundos de despesas com exaustão de recursos florestais, o interessado teria tomado créditos decorrentes da aquisição de insumos (bens e serviços) e de energia elétrica, em conformidade com o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

No mérito, 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, caso superada a preliminar de nulidade, a natureza de insumo dos créditos tomados, bem assim de energia elétrica, asseguraria o direito creditório pretendido com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. 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.º 6.404, de 1976.

Não se poderia também adotar a mesma conceituação de insumo oferecida pela legislação regente do IPI às contribuições em voga, eis que regimes não cumulativos com distinta metodologia.

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.º 6.404, de 1976.

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

Bem assim, o art. 3º, §1º, III, dos referidos diplomas legais, regula 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.

Em decisão de primeira instância proferida pela respectiva DRJ, os membros da Turma de Julgamento decidiram julgar improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do relatório e do voto correspondente.

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.

Requer o acolhimento do recurso interposto, de modo que, preliminarmente, seja anulada a decisão de piso. Na hipótese de superada a preliminar, no mérito, pede a reforma do Acórdão proferido em primeira instância, para determinar a homologação do crédito pleiteado e, por conseguinte, as compensações pretendidas.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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

Da nulidade por violação aos princípios da motivação, da ampla defesa e da legalidade

A recorrente alega, preliminarmente, a nulidade do Acórdão de primeira instância, por não ter apreciado as razões defensivas expostas, sem sequer ter fundamentado a ausência de apreciação, limitando-se a delinear os argumentos apresentados no Termo de Fiscalização, bem como não tendo exaurido os meios de prova apresentados.

Não assiste razão à recorrente.

Diante da alegação de nulidade, e a partir de uma atenta análise da decisão de piso, cumpre notar que não se verifica na mesma qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (*in verbis*):

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente **ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art. 60. **As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade** e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

A simples leitura do texto normativo que delimita o tema indica a trilha a ser tomada pelo intérprete, no sentido de que nenhuma nulidade ocorre se não há prejuízo para a defesa do sujeito passivo.

No caso concreto, inexistente qualquer violação aos princípios da motivação, da ampla defesa e da legalidade, haja vista os notórios fundamentos colhidos pela autoridade fiscal para sua conclusão, analisados e corroborados pelo Acórdão de piso, todos confrontados pelas alegações da recorrente em sua manifestação de inconformidade.

A referida decisão aborda todas as matérias impugnadas, mesmo que de forma sucinta, decidindo por não acolher a manifestação de inconformidade, sendo que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados sejam suficientes para embasar a decisão.

A motivação e a fundamentação do Acórdão recorrido são suficientes, atendendo aos requisitos formais previstos nos artigos 10 e 31 do Decreto n.º 70.235/72, bem como sendo inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do mesmo diploma legal.

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

Da nulidade em razão do erro de direito

A recorrente alega ainda, em sede preliminar, a nulidade do Despacho Decisório 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.

Ausente a aludida generalidade no parecer que suporta o Despacho Decisório, uma vez que, ao longo do referido documento, 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.

O que se verifica no referido parecer são exatamente as diferentes perspectivas em confronto, no tocante à pretensão fazendária, 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.

Por tais razões, entendo não haver nulidade do Despacho Decisório.

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, 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 o 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.

Em contraponto se apresenta 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).

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 conclusão da própria fiscalização no parecer que suportou o Despacho Decisório.

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 n.º 108/78, que trata do assunto no item 8.1, à seguir transcrito:

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).

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.

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 n.º 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 n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, bem como com a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170/PR.

Pelo exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, conheço do recurso voluntário, dando-lhe integral provimento para homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário, para homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator