



Processo nº	13502.900788/2017-01
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3302-013.668 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	26 de setembro de 2023
Recorrente	BRACELL BAHIA FORESTAL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.160. STJ.

O conceito de insumo, instituto disposto pelo inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, afere sua configuração, de modo a permitir o crédito, desde que enquadrado como essencial ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, conforme entendimento fixado no Resp 1.221.170/STJ, julgado sob a égide dos recursos repetitivos.

ATIVIDADE FORESTAL COMO PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO. CUSTO DE FORMAÇÃO DE FLORESTAS. ATIVO PERMANENTE.

As atividades florestais antecedentes às atividades industriais são parte do processo produtivo do contribuinte, tratado como insumo do insumo, os custos de formação de florestas que correspondam à essencialidade e relevância no conceito estabelecido pelo REsp 1.221.170, do STJ, geram créditos no regime não-cumulativo, ainda que classificáveis no ativo permanente e sujeitos à exaustão.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.663, de 26 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 13502.900785/2017-60, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

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 nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigmático.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara pedido de resarcimento a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no montante de R\$ 382.052,34, relativamente ao 4º trimestre de 2012. Não homologadas, em consequência, as compensações vinculadas ao direito creditório correspondente.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A 3^a Turma da DRJ/BEL, através do Acórdão nº 01-37.795, julgou improcedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa, em síntese:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Consoante art. 74, §§ 2º e 5º, da Lei n. 9.430, de 1996, a compensação levada pelo contribuinte a efeito extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Precitada compensação há de ser expressamente homologada no prazo de cinco anos contados da data da entrega da declaração respectiva, sob pena de restar tacitamente homologada.

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

Período de apuração: 01/10/2012 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, passíveis 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 SRRF03/Disit n. 10, de 2010, e do ADI RFB n. 35, de 2011.

O recorrente apresentou recurso voluntário, no qual alega, em síntese: nulidade do despacho decisório por falta de motivação; nulidade do despacho decisório pela necessidade de lançamento de ofício para alteração da apuração de tributos sob pena de homologação tácita do direito creditório; no mérito, aplicação do parecer normativo cosit rfb 05/2018; indevida glosa indistinta de ativos biológicos, despesas de manutenção e despesas de outras naturezas.

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 paradigmático como razões de decidir:

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia no enquadramento dos bens e serviços utilizados pela recorrente, em relação aos empreendimentos florestais (insumo ou insumo) como insumo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002, a fim de reconhecer o pleito creditório aqui discutido.

Afirma a fiscalização que 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, e conclui que inexiste previsão legal para configuração de direito creditório sobre encargos de exaustão incorridos sobre elementos incorporados ao ativo imobilizado do contribuinte. 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

Ao passo que, o recorrente afirma que os créditos tomados 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. E, além disso, mesmo se contabilizados como ativo, teriam garantida a desconto a título de crédito, tendo em vista a disposição do artigo 3º, inciso VI, da Lei 10.637/2002.

Ainda, argui o contribuinte nulidade do despacho decisório por falta de motivação, necessidade de lançamento de ofício para alteração da apuração tributária sob pena de homologação tácita.

Pois bem, antes de qualquer menção à específica contendida sobre empreendimentos florestais e energia elétrica, vale tecer algumas considerações sobre o trajeto normativo e jurisprudencial da não-cumulatividade das contribuições, especialmente porque a fiscalização parte da premissa do conceito contábil e das Instruções Normativas 247 e 404, para a glosa.

Da nulidade do despacho decisório

Afirma o recorrente que o despacho decisório é nulo, porque não possui motivação, que a exigência deveria incorrer em lançamento sob pena de homologação tácita.

Sem razão o contribuinte neste ponto.

As hipóteses de nulidade são previstas no artigo 59, do Decreto 70.235/1972, que dispõe que são passíveis de nulidade os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição de defesa do contribuinte.

O primeiro ponto a ser considerado é de o despacho decisório foi embasado pelo TVF, que bem descreve, tão quanto muito bem explora os documentos contábeis e fiscais colacionados no presente processo administrativo, as razões pelas quais são efetuadas as glosas, demonstrando-as de forma técnica e satisfatória, portanto, sem qualquer resquício de preterição ao direito de defesa do contribuinte.

O segundo ponto diz respeito à desnecessidade de lançamento de ofício – considerando que o Código Tributário Nacional define as modalidades de lançamento existentes, aqui previsto o lançamento por homologação, que prescinde de um pedido de restituição ou resarcimento.

E o terceiro e último ponto, diz respeito à inexistência normativa de prazo para análise de pedido de resarcimento e restituição, aplicando-se o artigo 74, parágrafo 2º e 5º, da Lei 9.430/1996 somente à homologação, sob condição resolutória, e, como bem apontado pela decisão de primeira instância:

Consoante art. 74, §§2º e 5º, da Lei n. 9.430, de 1996, a compensação levada pelo contribuinte a efeito extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Precitada compensação há de ser expressamente homologada no prazo de cinco anos contados da data da entrega da declaração respectiva, sob pena de restar tacitamente homologada. Ocorre que a ciência do despacho decisório veiculador da não homologação das compensações em causa, cuja emissão corresponde a 2 de janeiro de 2018, data de 18 de janeiro de 2018 (fl. 366). Inocorrida, por conseguinte, a fruição do interregno disponível à Fazenda Pública para se opor a compensações realizadas nas datas de 11, 15 e 24 de outubro de 2013. Diga-se, ciente o contribuinte do decisório em 18 de janeiro de 2018, fluente ainda o prazo quinquenal para a manifestação fazendária.

Não ocorridas quaisquer circunstâncias descritas no artigo 59, do Decreto 70.235/1972, como se pretende convencer o recorrente, rejeito a preliminar de nulidade.

Do mérito

Das controvérsias do conceito de insumo para crédito das contribuições

A maior controvérsia relativa à discussão de créditos para as contribuições PIS/Cofins, reside na determinação do que são insumos considerados para a

dedução da base de cálculo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Isso porque não há na Constituição Federal, tão menos nas normas citadas, uma definição taxativa dos quais insumos, utilizados na prestação de serviços ou à fabricação de bens e produtos destinados à venda, delimitando apenas de forma excludente situações evidentemente opostas ao texto normativo, como por exemplo, uma doação.

Cita-se, que o termo insumo é definido pelos dicionários como “neologismo com que se traduz a expressão inglesa *input*, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. De acordo com a mesma fonte, “insumo (*input*) é tudo aquilo que entra; produto (*output*) é tudo aquilo que sai”.¹

Nesse contexto, será analisado no presente tópico o desenvolvimento da jurisprudência administrativa no CARF, bem como a jurisprudência judicial sobre o tema, de modo a demonstrar a subjetividade da análise do alcance dado pela norma.

Entendimento da RFB

Nascida a não-cumulatividade das contribuições, e inexistente o conceito de insumo, a Receita Federal determinou o conceito de insumo mediante as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 (alterada pela Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003) e nº 404, de 12 de março de 2004.

Tal entendimento espelhava, de forma evidente, a não-cumulatividade aplicada ao IPI – créditos básicos, posto que determinada como insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a **matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem** e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

É importante destacar a influência dos Pareceres Normativos COSIT ° 181/1974 e 65/1979, que traziam expressamente regras sobre o contato direto ou indireto dos insumos, e a definição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, restringindo o crédito tão somente àquilo que era utilizado e integralmente consumido no processo produtivo (excluídas, por exemplo, as peças e partes de máquinas).

Ao passo que, para a prestação de serviços, considerava como insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço.

¹ MOREIRA, André Mendes. PIS/COFIN não-cumulativos e o conceito de insumo in Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro, v.2, n.1, 2012, p. 57 a 68.

A restrição expressa claramente a delimitação daquilo que é utilizado, de forma efetiva, durante o processo produtivo no desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, contudo, com reflexos imediatos às nascentes dúvidas – as quais também existem para aplicação da sistemática não-cumulativa do IPI.

Surgiram, nesse contexto, não só consultas realizadas junto à Administração Tributária, mediante instrumento legal para tanto, mas também inúmeras discussões em processos administrativos fiscais, com instaurada fase litigiosa, em crescente massa administrativa no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ainda que as soluções de consulta sejam válidos instrumentos que vinculam o comportamento e o cumprimento daquela determinada orientação entre fisco e contribuinte, não houve uniformização nas respostas dadas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), o que certamente incentivou o sentimento de insegurança de ambos os lados dessa relação já conturbada.

A título de exemplo, temos Soluções de Consulta 15/2011, que entendeu que não seriam considerados insumos utilizados na prestação do serviço, para fins de direito ao crédito da Cofins, os gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa terceirizada prestadora do serviço, ou ainda, quando a Pessoa Jurídica utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.209, de 2001.

E, por outro lado, foram considerados como insumos, os gastos efetuados com serviços de cargas e descargas, e ainda, com pedágios para a conservação de rodovias, desde que paga pela Pessoa Jurídica, e não pela empresa terceirizada prestadora do serviço, e a Pessoa Jurídica não utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei 10.209/2001.

Ou ainda vale citar a Solução de Divergência nº 09/2011, sobre Equipamento de Proteção Individual (EPI), que entendeu pela possibilidade de creditamento de insumos gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados.

Mas, entendeu que não se enquadra como insumo a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, porque não aplicados diretamente na prestação de serviços.

Jurisprudência no CARF

A jurisprudência administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), enfrentou algumas fases quanto à definição do conceito de insumo, considerando a primeira, no intervalo de 2004 a 2010, conivente com o

entendimento supramencionado, posto pela Receita Federal, através da IN 404/2004.

Exemplo disso são os acórdãos – ambos da Primeira Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, nº 201-79.759, de 7 de novembro de 2006, e o acórdão nº 201.81.568, de 7 de novembro de 2008, no qual aduz o relator:

Como se infere dos dispositivos transcritos, especialmente o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, o conceito de insumo refere-se a bens e serviços diretamente utilizados ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos à venda. À vista de tais dispositivos, tem-se que não estão abrangidas despesas com propaganda e publicidade, seguros, materiais de limpeza, correios, água, telefone, provedor de Internet, sistema de computação (despesas com processamento de dados). Outrossim, como se percebe das Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa' (fls. 139 a 150), os créditos não aceitos pela fiscalização relativos a despesas a título de 'honorários diversos' e 'comissões passivas', referem-se às áreas administrativa e comercial, respectivamente, e, portanto, não se encontram entre aquelas permitidas pela legislação. Ressalte-se, ainda, que consoante demonstram as Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa", os créditos relativos à energia elétrica consumida, diversamente do que alega a impugnante, foram devidamente considerados pela fiscalização na determinação da contribuição devida.

Contudo, inaugura-se uma segunda fase de entendimento no CARF sobre o conceito de insumo, para afastar a aplicação da IN 404/2004, mediante o Acórdão 9303-01.035, proferido pela 3^a Turma, da Câmara Superior (CSRF), em 23 de agosto de 2010, sob a relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no qual aduz:

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, **denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.** Recurso negado.

(...)

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

(...)

Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param ai, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens

incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Adota-se um conceito intermediário, com delimitação própria caso a caso, sem restrição ao conceito restrito consagrado pela Instrução Normativa 404/2004, conforme se vislumbra também nos acórdãos 9303-01.741 (indumentária); 9303-002.651, 9303-002.652 (bens consumidos durante o processo de produção); 9303-01.740 (vestimentas); 3402-001.663 (combustível, peças e material de embalagem); 3403-001.283 (defensivos agrícolas e transporte de trabalhadores); 3302-001.781 (embalagem de transporte), dentre outros.

Vê-se que, no mesmo ano, seguindo a linha de afastamento do conceito de insumo na perspectiva do IPI, o Acórdão 3202-00.226², adota não um conceito intermediário, mas sim muito mais amplo, considerando especialmente as diferentes materialidades dos tributos, para, conforme dito nas considerações iniciais deste artigo, aproximar respectivo conceito à tributação da renda – e à amplitude das deduções de despesas, do que ao mero creditamento de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediários.

Até 2018, observa-se na jurisprudência do CARF uma adoção casuística do conceito de insumo, verificado dentro das peculiaridades do processo operacional apresentado pelo contribuinte, à mercê do entendimento esposado pelo Conselheiro ou pela Turma.

Entendimento do STJ – Resp 1.221.170-PR

O debate foi desenvolvido no âmbito judiciário e o tema chegou aos Tribunais Superiores, para, no ano de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidir no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, com a fixação da tese de que são ilegais as INs ns.º 247/02 e 404/03, com entendimento de que insumos passíveis de direito a crédito seriam todas as despesas essenciais e relevantes à atividade econômica.

O caso em comento tratava de créditos pleiteados por uma grande empresa do setor de produção de alimentos, como insumos, de despesas gerais de fabricação e algumas despesas correlacionadas, consubstanciadas em: água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).³

² O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

³ Resp 1.221.170 – PR, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNúmeroRegistro&termo=201002091150>

Nos votos proferidos, é possível extrair três posicionamentos: i) posicionamento mais restritivo proferido pelo Ministro Og Fernandes, que defendeu a legalidade da interpretação restritiva de insumo, constante às Instruções Normativas 247/2002 e 404/2003; ii) posicionamento intermediário, da Ministra Regina Helena Costa, que foi quem trouxe o conceito de insumo à luz dos conceitos de essencial e relevante; e iii) posicionamento econômico dos efeitos e objetivos da não-cumulatividade, esposado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O voto do Ministro Napoleão teve o acréscimo do entendimento intermediário esposado pela Ministra Regina Helena Costa, que dispôs sobre o centro da discussão, declarando ser “*possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”.

Em sequência lógica, definiu cada um dos signos inseridos no conceito:

Essencialidade seria a necessidade de o item constituir “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”.

A **relevância**, por sua vez, consiste no item “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”. Regina Helena Costa destaca que esta vinculação pode se dar por singularidades da cadeia produtiva ou, ainda, em decorrência de imposição legal.

Nota-se da decisão, que foi dado um fim ao entendimento restritivo dado pela RFB, quanto ao conceito de insumo na perspectiva da legislação aplicável ao IPI, ao passo que também não se entende na perspectiva tão elástica quanto àquela aplicável às deduções presentes na legislação aplicável ao imposto de renda.

Em que pese ainda permear a nebulosa subjetividade da análise casuística do crédito de PIS/Cofins, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos permite dizer que é findada a guerra fria das extremidades esposadas pelo contribuinte e fisco, em termos, visto que ainda é necessário aplicar o sentido de essencial e relevante ao processo produtivo de cada contribuinte, dentro de suas características próprias.

Nesse contexto, foi editado pela SRF o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresentou as principais repercussões, no âmbito da SRF, da definição do conceito de insumos pelo STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Consta no referido parecer:

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de

insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.⁴

Para além disso, da definição de inúmeras situações nas quais o órgão fiscal entende que não seria possível o creditamento – justamente o que levou às inúmeras discussões judiciais “resolvidas” no recurso repetitivo – adota-se questionável posição quanto à impossibilidade de tomada de crédito pelas empresas eminentemente comerciais.

Não obstante a decisão do Superior Tribunal de Justiça não fazer qualquer diferenciação no que se refere à atividade exercida, é importante asseverar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, que definiram a sistemática da não cumulatividade, permitem o crédito sobre insumos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” (art. 3º, II), não incluindo expressamente o comércio (compra para revenda).

Vale mencionar ainda o julgamento encerrado pelo Tema 756, com repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal, que tratou sobre o conceito de insumo, nos termos da seguinte ementa:

Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade.

1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v.g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de

⁴ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>

PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido. 6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não-cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

Vê-se que, a Corte Suprema endereçou a competência de interpretação da lei federal ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista fincar cabível que a não-cumulatividade, em que pese disposta em nível constitucional, deve e pode ser tratada por lei infraconstitucional, para determinar como deve ser aproveitado o crédito, prevalecendo, enfim, o julgamento do Recurso Especial mencionado, que afirma que a análise do crédito de PIS/Cofins quanto ao conceito de insumo deve ser feita à luz da essencialidade e relevância do insumo no processo produtivo do contribuinte.

Pois bem, passemos à análise do objeto da glosa.

Das atividades florestais e energia elétrica

O TVF dispõe que:

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.

40. Vale observar que a possibilidade de desconto de créditos sobre encargos de exaustão não é explicitada nos dispositivos acima mencionados. Portanto, segundo 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:

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).

44. Ante todo o exposto, não resta alternativa, senão glossar, 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.

Não se trata aqui de insuficiência probatória em relação ao crédito pleiteado no resarcimento, mas sim quanto ao direito, com a premissa de enquadramento da floresta e das despesas incorridas para sua criação e manutenção como insumo, ou como obrigatórias à contabilização como ativo imobilizado.

Além disso, o conceito de insumo, como largamente exposto nos tópicos anteriores, não é contábil, e sim, jurídico, a fim de enquadrar ou não os bens e serviços utilizados pelo contribuinte como essenciais ou relevantes, na perspectiva da decisão do STJ, em seu processo produtivo.

Entendo, nesse sentido, que assiste razão à recorrente, posto que os bens e serviços contemplados no presente processo administrativo fiscal são claramente classificados como insumos, nos termos do artigo 3º, da Lei 10.637/2002, autorizando-os como créditos a serem utilizados.

Vê-se, através dos documentos acostados aos autos, que as atividades que constantes ao pleito creditório correspondem às atividades de reflorestamento, carreadas de específicos serviços, tais serviço de inventário florestal, geoprocessamento, conforme se verifica, a título de exemplo, nas nota extraídas das provas:

PRESTADOR DE SERVIÇOS														
Geflora	CPF/CNPJ: 05.154.511/0301-81	IM: 31208 IE: Fone: 433551787												
Nome/Razão Social: GEOPFLORA SOLUÇÕES EM GEOTECNOLOGIA LTDA														
Endereço: EXPEDICIONARIO,879 - cep: 84200000														
Município: JAGUARIÚNA - UF: PR E-mail:														
TOMADOR DE SERVIÇOS														
Name/Razão Social: COPENER FLORESTAL LTDA	Inscrição Municipal: IE: 15/25459													
CPF/CNPJ: 15.652.995/0001-54														
Endereço: R DR. JOSE TIAGO CORRIDA,61m - cep: 45303060														
Município: AJAGUINHAS - UF: RS E-mail: recepcaonfe@bahiascpceci.com														
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS														
Prestação de Serviços de topografia e Geoprocessamento														
FR 1000407731														
Pedido de Compra nº 4530376803														
Boleto 003														
Ret. IRRF (1,5%) - R\$ 329,34														
Ret. PIS, COFINS, CSLL (4,65%) - R\$ 1.020,95														
1500BH-APTA/107-08 240 BP Início/2011														
 <p>CHECON & PAIVA Checon Paiva Serviços Florestais Ltda Rua Pedro da Silva e Oliveira, 163 - Centro - CEP: 48.490-000 - Imbituba/SC www.checonepaiva.com.br CNPJ: 05.972.254/0002-76 - INSCRIÇÃO MUNICIPAL: 5480079</p> <p>Nota Fiscal de Prestação de Serviços SÉRIE - B VALIDA ATÉ 13/10/2013 ESTADO: SC EMISSÃO: 06/06/112 RUA: CALCAZARÉS Data da Emissão da Nota: 06/06/112 Condições: 000130</p> <p>Nome: Copenier Florestal Ltda. Endereço: R DR. JOSE TIAGO CORRIDA,61m - cep: 45303060 Município: AJAGUINHAS - UF: RS CPF/CNPJ: 15.652.995/0001-54 Insc. Estadual: 15.783.430.000</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Quant.</th> <th>Unid.</th> <th>Descrição dos Serviços</th> <th>Preços - R\$</th> </tr> <tr> <th></th> <th></th> <th></th> <th>Unitário Total</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0,1</td> <td></td> <td>Serviços de Topografia Florestal no Município de Jaguariaíva Comprador marcador anexado.</td> <td>R\$ 326,00 R\$ 326,00</td> </tr> </tbody> </table>			Quant.	Unid.	Descrição dos Serviços	Preços - R\$				Unitário Total	0,1		Serviços de Topografia Florestal no Município de Jaguariaíva Comprador marcador anexado.	R\$ 326,00 R\$ 326,00
Quant.	Unid.	Descrição dos Serviços	Preços - R\$											
			Unitário Total											
0,1		Serviços de Topografia Florestal no Município de Jaguariaíva Comprador marcador anexado.	R\$ 326,00 R\$ 326,00											

Ainda, e enfim, corrobora para o entendimento acima afirmado, que o objeto do contrato social da empresa, descreve suas atividades como: administração de empreendimentos florestais, desbasteamentos, 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”.

Nesse mesmo sentido, os seguintes acórdãos:

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 n.º 12585.720420/2011-22, Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte, **Acórdão n.º 9303-007.864** - 3^a 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 n.º 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 n.º 13502.720779/2013-05, Recurso Voluntário, **Acórdão n.º 3302-004.657** - 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária / 3^a 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.

Insuimos, 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 n.º 12585.720420/2011-22, Recurso Voluntário, **Acórdão n.º 3402-002.603 - 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária / 3^a Seção**, Sessão de 28 de janeiro de 2015).

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 N.º 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.

(Processo nº 13502.722098/2017-05, Recurso Voluntário, **Acórdão nº 3402-010533** - 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária / 3^a Seção, Sessão de 27 de junho de 2023).

Vale ressaltar ainda, que o raciocínio desenvolvido para as atividades florestais, também se aplica à energia elétrica, visto que nitidamente essencial ao desenvolvimento da atividade produtiva do contribuinte, seja em relação à fase pré (para o insumo do insumo), seja em relação à fase de industrialização.

Noutro passo de argumentação, quanto à manutenção das florestas como ativo imobilizado, nos termos do artigo 179, inciso IV, da Lei 6.404, bem como do Parecer Normativo CST 108/78, é possível extrair que a formação da floresta é para posterior venda da madeira, de modo que, a compreensão nos leva que, embora a floresta seja parte do ativo imobilizado, as árvores que a compõem não são – somente seus direitos de exploração.

Difere-se aqui, a floresta e seu direito de exploração, da árvore posteriormente cortada para venda, tendo como base o valor das terras ou o valor previsto em contrato para sua exploração. E, portanto, não há razão no sustento de que as árvores, por sofrerem exaustão, devem ser contabilizadas como ativo imobilizado, sem direito ao crédito.

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, por dar provimento ao Recurso, para reverter as glosas de crédito relativas às atividades florestais, às árvores que sofrem exaustão, e energia elétrica.

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 paradigmático 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 paradigmático, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator

