



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

Processo nº 10235.720209/2009-30
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-000.905 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 25 de janeiro de 2016
Assunto PIS E COFINS
Recorrente AMCEL - AMAPA FLORESTAL E CELULOSE SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, converter o presente julgamento em diligência. Vencido o Conselheiro Elias Fernandes Eufrásio.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Trata o presente de pedido de ressarcimento de créditos de COFINS não cumulativo, EXPORTAÇÃO, para o 3º trimestre de 2007. A autoridade da jurisdição aponta, em sua análise do pedido, que os dispêndios da contribuinte para gerar o crédito requerido podem ser agrupados em seis tipos: (1º) Florestamento e Reflorestamento, (2º) Transporte e Carregamento de Madeira, (3º) Serviço de Desgalho e Descasque, (4º) Energia Elétrica, (5º) Depreciação e (6º) Diesel e Lubrificantes.

Do total solicitado pela contribuinte, a autoridade de jurisdição, em seu despacho decisório, indeferiu os créditos que se referiam aos dispêndios agrupados como "Florestamento e reflorestamento" e "Diesel e Lubrificantes". Ela consignou a seguinte fundamentação para o indeferimento:

1. no que tange ao Florestamento e Reflorestamento, os dispêndios não são originários de crédito de Cofins e PIS, pois devem compor o custo de formação de floresta contabilizável no Ativo Imobilizado e ser apropriado como custo na proporção da exaustão. Nesse sentido, nem mesmo a parcela de exaustão apurada para compor o custo de determinados períodos são geradores de créditos de Cofins e PIS, conforme dispõe o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e artigo 30 da Lei nº 10.637/2002;
2. no que tange aos dispêndios de Diesel e Lubrificantes, observou-se que a empresa não possui um sistema contábil capaz de evidenciar de forma segregada os valores utilizados em Reflorestamento (que não geram créditos) e os utilizados nos setores produtivos da empresa (que geram créditos), em desatendimento à exigência prevista no art. 30 da Instrução Normativa SRF nº 387/04

A contribuinte ingressou com manifestação de inconformidade contra a parte que foi indeferida, e apresentou as seguintes razões, em resumo:

- o seu processo produtivo compreende quatro fases: 1ª fase - produção de mudas pelo método de mini estaquia, 2ª fase - silvicultura (reflorestamento), 3ª fase - colheita e 4ª fase - processo fabril.
- A autoridade fiscal glosou todos os créditos oriundos dos insumos referentes à primeira e segunda fases do processo produtivo, bem como o dispêndio de Diesel e Lubrificantes dessa fase e de todo o processo produtivo, alegando a impossibilidade de segregação de valores; ela excluiu da base de cálculo do PIS os insumos utilizados na produção de mudas e reflorestamento, os quais, em seu entendimento, devem compor o custo de formação da floresta contabilizável no Ativo Imobilizado e ser apropriado como custo na proporção de exaustão;
- a legislação vigente define a agroindústria como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. Assim, neste caso, a atividade agroindustrial representa a integração do processo produtivo do cavaco, jungindo a atividade rural e industrial. O processo produtivo do cavaco pode ser dividido em atividade rural e atividade industrial, cuja subsunção perfaz a atividade agroindustrial. A atividade rural compreendida nas fases 1 e 2 também integram o processo produtivo da empresa, posto que, sem a produção da matéria prima, o processo não se perfectibiliza. Todos os insumos relativos a esta fase são consumidos na planta, pois o sucesso da floresta depende da aplicação de defensivos, adubos, inseticidas, ou seja, são determinantes para a qualidade do produto em sua fase de industrialização. Ademais, como os

insumos e serviços adquiridos e contratados nesta fase produtiva correspondem às hipóteses do art. 9º da IN SRF nº 404/2004, não há razão plausível para a glosa dos créditos. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade; (trecho copiado do voto do relator de 1ª instância, por sua objetividade)

- que o diesel e o lubrificante usados na fase de reflorestamento e na fase de industrialização são insumos; junta laudo e aponta decisões do CARF e Solução de Consulta, nesse sentido; e que o relatório detalhado do "Consumo de Combustíveis" permite se chegar ao percentual médio de gastos dos anos de 2007 e 2008 consumidos no processo de reflorestamento e no de industrialização, superando o motivo da autoridade de jurisdição que negou esse crédito;
- defende que há direito a acréscimos por correção monetária e juros.

Os Julgadores a quo consideraram improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte e não reconheceram o crédito pranteado. Quanto aos dispêndios com insumos na fase de reflorestamento, entenderam correto o indeferimento do despacho decisório por que, segundo o que prescreve a legislação, "somente podem gerar créditos da Contribuição as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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. Não podem, assim, gerar créditos as despesas com insumos indiretos, como o custo da produção de seus insumos que servirão para a industrialização."

Quanto aos dispêndios com diesel e lubrificantes, os julgadores a quo entenderam correto o indeferimento do despacho decisório por que a contribuinte não comprovou sua condição de detentora dos créditos pleiteados mediante escrituração fiscal e contábil revestida de coerência e confiabilidade. O relatório de custos apresentado pela contribuinte não se revestiu da formalidade mínima para dar suporte ao que alegou a contribuinte, razão por que não foi aceito.

E negaram o pedido de correção monetária e juros por falta de previsão legal para os casos de pedido de ressarcimento.

O Acórdão n.º 01-19.271 proferido pela Respeitável 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém ficou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DE SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período: 01/07/2007 a 30/09/2007.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. São improfícuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pela contribuinte, por lhes falecer eficiência normativa, na forma do art. 100, II, do CTN.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITO. Somente podem gerar créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como

ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. DIESEL E LUBRIFICANTES. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA. A apropriação dos créditos da Cofins só pode ser efetivada quando os mesmos se revestirem de atributos de certeza e liquidez necessários.

JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO. Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação dos referidos créditos.

A contribuinte ingressou com recurso voluntário, por meio do qual atacou a decisão de primeiro piso e rogou pelo reconhecimento dos créditos indeferidos.

O processo alcançou este Tribunal administrativo e em 21/05/2012, na sessão da 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção o julgamento foi convertido em diligência. Assim decidiu o Colegiado na **Resolução n.º 3401-000.466**, de lavra do Relator **Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte**:

Em suma, a contribuinte protocolou pedido de ressarcimento de créditos referentes à Cofins. Logrando êxito parcial em sua demanda, protocolou Recurso Voluntário onde defende a existência dos créditos glosados referentes às aquisições de diesel e lubrificantes, bem como aos insumos aplicados em seu processo de plantio e de reflorestamento.

Neste caso, existe a necessidade de segregação quanto ao diesel e lubrificantes utilizados no processo efetivamente industrial efetuado pelo contribuinte daquele utilizado em seu processo pré-industrial, bem como quais gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento são efetivamente agregados à matéria-prima que adentra o processo industrial da contribuinte, uma vez que caso a contribuinte, ao invés de produzir, adquirisse sua matéria-prima, esta aquisição geraria crédito.

Frente a todo o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que sejam identificados e quantificados os valores referentes ao diesel e lubrificantes utilizados no processo efetivamente industrial, bem como quais gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento são efetivamente agregados à matéria prima que adentra o processo industrial da contribuinte. Cientifique-se a requerente sobre o resultado da diligência, dando-lhe o prazo de 30 dias para sua manifestação.

A autoridade de jurisdição, em atendimento à diligência, informou:

- Registre-se também que foi constatado, como aliás o foi quando da diligência fiscal que antecedeu os despachos decisórios que deferiram parcialmente os Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento, (PER/DCOMP), que, passados mais de seis anos' da entrega ,dos respectivos, a recorrente ainda não atendia ao mandamento previsto no art 3º da Instrução Normativa SRF nº 387/2004, de 20 de janeiro de 2004,

Instrução Normativa SRF nº 387/2004, de 20 de janeiro de 2004

Art. 3º O sujeito passivo deverá manter controle de todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições referidas no art. 2º e dos respectivos créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos, na forma dos arts. 2º, 3º, 5º, 5º-A, 7º e 11 da Lei nº 10.637, de 2002, dos arts. 2º, 3º, 4º, 6º, 9º e 12 da Lei nº 10.833, de 2003, especialmente quanto:

I - às receitas sujeitas à apuração da contribuição em conformidade com o art 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003;

II - às aquisições e aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no País;

III - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no inciso I;

IV - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação e de vendas a empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação, que estariam sujeitas à apuração das contribuições em conformidade com o art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, caso as vendas fossem destinadas ao mercado interno; e V - ao estoque de abertura, nas hipóteses previstas no art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003.

Parágrafo único. O controle a que se refere o caput deverá abranger as informações necessárias para a segregação de receitas referida no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 100 da Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002.

- a contribuinte apresentou os seguintes documentos: notas fiscais de entrada referentes às aquisições de óleo diesel e lubrificantes, notas fiscais de transferências e requisições daqueles produtos, planilha de insumos consumidos no processo produtivo, páginas do Razão analítico por centro de custo e cópia do laudo dos eu processo produtivo;
- e ainda planilha eletrônicas contendo a descrição analítica dos créditos que foram glosados, incluindo a fase do processo produtivo e respectivas etapas onde foram consumidos, imagens de notas fiscais de combustíveis, imagens das notas fiscais de materiais e serviços, imagens do Livro Razão Contábil (combustíveis, lubrificantes e demais contas de materiais/serviços), imagens do livro Kardex Físico, memorial descritivo do sistema e Laudo do Processo Produtivo.
- que procurou "identificar e quantificar os valores referentes ao diesel e lubrificantes utilizados no processo efetivamente industrial (diferente dos valores aplicados ao plantio e ao reflorestamento necessários à formação florestal, sujeita à exaustão, cujo respectivo encargo não gera crédito de PIS e COFINS não cumulativos), e os gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento (diferentes dos valores aplicados no plantio e ao reflorestamento necessários à formação florestal, sujeita à exaustão, cujo respectivo encargo não gera crédito de PIS e COFINS não cumulativos) que são efetivamente agregados à matéria prima que adentra o processo industrial da contribuinte..";
- analisou o acervo probatório "tomando como premissa a admissão das fases de colheita (3ª fase) e processo fabril (4ª fase), como aquelas aptas a gerar créditos de PIS e , Cofins não- cumulativos".
- "Quanto aos valores referentes ao plantio e ao reflorestamento considerados como efetivamente agregados à matéria prima que adentra

o processo" industrial da contribuinte, o acervo probatório apresentado pela recorrente permitiu à sua segregação em termos mensais (a partir dos dados constantes da planilha "Item B Gastos Plantio Reflorest", na qual foi possível o filtro mensal na referida planilha, levando em consideração a fase do processo produtivo: 3ª e 4ª fases)."

- "Quanto aos valores diesel e lubrificantes utilizados no processo efetivamente industriais, os dados constantes da planilha "Item A Diesel Lubrificantes" não permitiram o filtro mensal na referida planilha, levando em consideração a fase do processo produtivo: 3ª e 4ª fases; razão pela qual foram adotados os valores constantes do campo "Resumo", em termos trimestrais, dessa planilha."
- Assim, nas planilhas intituladas "Apuração de Créditos Passíveis de Ressarcimento", em anexo, elaboradas com base nas notas fiscais apresentadas pela recorrente, bem como nas planilhas "Créditos Glosados", "Item A Diesel Lubrificantes" e "Item B Gastos Plantio Reflorest", estão demonstrados os créditos de PIS e Cofins não-cumulativos relativos aos valores referentes ao diesel e lubrificantes utilizados no processo efetivamente industrial, bem como os gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento que foram efetivamente agregados à matéria prima que adentra o processo industrial da contribuinte, geradores de créditos de PIS e Cofins não-cumulativos.
- E propõe valores e glosas como resultado da diligência.

Cientificada do resultado da diligência, a contribuinte dirige a este Colegiado as seguintes considerações:

"a Fiscalização deixou de cumprir com o que lhe foi determinado pelo CARF em relação a apuração dos valores efetivamente agregados à matéria prima que adentra o processo industrial", pois se concentrou, "em sua grande maioria, não em fatos ou estudos realizados pela Fiscalização sobre o processo produtivo da Contribuinte, mas em sua visão restritiva e puramente teórica e pessoal quanto ao que poderia ou não gerar direito a créditos de PIS e COFINS". Ela "não acatou os valores referentes ao plantio e ao reflorestamento apresentados nas planilhas e documentos juntados pela Contribuinte, por entender que os valores empregados nessas fases são necessários à formação florestal, desta forma sujeita à exaustão, cujo encargo não gera direito à crédito de PIS e COFINS". Ela "deixou claro que se recusaria a conceder, ou sequer considerar, os créditos advindos das fases de plantio e reflorestamento, indo de encontro ao que foi determinado pela própria decisão ... do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais". "Ao invés de ater-se aos estritos termos do Acórdão em questão, optou por emitir o seu próprio juízo de valores, seguindo unicamente seu próprio entendimento de que tais fases estariam sujeitas à exaustão, não gerando direito aos créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos."

Mas "na documentação que foi apresentada pela Contribuinte constavam todos os valores referentes ao diesel e lubrificantes utilizados no processo efetivamente industrial, bem como quais gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento que foram efetivamente agregados à matéria prima que adentrou ao processo industrial."

Conclui pedindo que sejam acatados como válidos os valores apresentados pela contribuinte durante a diligência com relação ao diesel e lubrificantes usados no processo industrial e os gastos no plantio e reflorestamento; ou que alternativamente seja solicitada nova diligência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Tempestivo o recurso e atendidos os requisitos de admissibilidade.

Dos gastos, custos e encargos relativos às etapas de produção de mudas e de silvicultura (florestamento e reflorestamento):

Neste processo, a contribuinte afirma que a etapa de reflorestamento é processo de produção, e que as despesas com suas atividades são insumos para a obtenção dos insumos para a etapa de industrialização e, portanto, devem fazer jus ao reconhecimento dos créditos da contribuição em questão, no regime não cumulativo.

Consultando os Estatutos podemos ver que, entre as designações do seu objeto social, a formação de floresta não se destina exclusivamente a alimentar o seu próprio processo de industrialização para obtenção de seus derivados, mas que a formação de floresta atende outros propósitos econômicos. Ela não se circunscreve ao processo de industrialização dos derivados da madeira pela própria contribuinte.

A legislação das sociedades por ações e a doutrina concernente explicam que a floresta deve compor o ativo imobilizado. E que os gastos com a formação e manutenção da floresta devem compor esse ativo imobilizado, e esses gastos e os demais valores investidos em tal ativo podem ser apropriados pela técnica da exaustão, na medida em que o bem seja explorado, consoante o que disciplina o art. 183, V e §2º, "c" da Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 183 No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

V os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

(...)

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

No mesmo sentido, vemos o Parecer CST nº 108/1978 que ensina como registrar a floresta e o florestamento, para termos de contabilidade empresarial e fiscal:

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 da 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;

(b) o grupo de investimentos, os empreendimentos correspondentes ao plantio de florestas destinadas à proteção do solo ou à preservação do ambiente, sem que se destinem à manutenção das atividades da empresa;

(c) em qualquer hipótese, as importâncias aplicadas na **aquisição de terras,** desde que não sejam para revenda comporão a conta de terrenos, **no imobilizado ou em investimentos,** dependendo de sua finalidade. "

A autoridade de jurisdição e os julgadores a quo afirmam que os dispêndios com o reflorestamento não dão origem a crédito de Cofins e PIS, "pois devem compor o custo de formação de floresta contabilizável no Ativo Imobilizado e ser apropriado como custo na proporção da exaustão". E acrescentam que, "nem mesmo a parcela de exaustão apurada para compor o custo de determinados períodos são geradores de créditos de Cofins e PIS, conforme dispõe o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e artigo 30 da Lei nº 10.637/2002".

Esta é a visão definida pela Receita Federal a respeito da matéria, conforme podemos constatar nas Soluções de Consulta disponíveis do Ementário (consulta ao site da RFB pela palavra chave Floresta). As Soluções de Consulta apontadas pela contribuinte em seu recurso foram, a meu ver, reformadas pela Solução de Consulta DISIT 9ª RF n.º 82, de 25/02/2011.

Entretanto, considerando o que expus anteriormente, penso que o entendimento proposto pela autoridade fiscal e julgadores de 1º piso não se sustenta no que está escrito nas Leis que definem essas contribuições sociais. Contrariando essas autoridades, argumento que nem a legislação do IPI, nem a do IRPJ, oferecem as fontes para interpretar e decidir os créditos no âmbito do PIS e da COFINS.

A Lei das Sociedades por Ações foi uma importante conquista para o nosso país e, pela sua sofisticação e maturidade, ela proporciona conceitos que contribuem sobremaneira em diversos outros domínios do ordenamento jurídico. Em termo metodológicos, entretanto, proponho que essa transposição de conceitos seja cuidada caso a caso, para se evitar a desvirtuação do conceito, ou a desvirtuação do campo normativo para onde se pretende ele seja levado e aplicado. Espero conseguir esclarecer essa proposição nas próximas linhas, ainda que breves.

A formação, manutenção e uso da floresta, como objeto da atividade empreendedora, implica em lidar e tratar de um bem cujo valor pode refletir uma ou mais de diferentes dimensões de sua relevância. Por exemplo, ela pode ser considerada sob o aspecto patrimonial, ou sob o aspecto de investimento ou recurso, ou de um acervo biológico, ou cultural, ou ambiental, etc. A meu ver, em todas essas hipóteses, a floresta pode e deve se refletir na escrita empresarial e fiscal como um bem ao qual se atribui um valor com determinação de seu valor econômico. No caso deste processo, estamos a nos circunscrever à floresta deliberadamente cultivada para obtenção de madeira e seus derivados. Não tenho dúvida que a floresta deve ser considerada como um bem ativado na escrita empresarial e que

os dispêndios com a formação da floresta e sua manutenção devem ser incorporados ao valor ativado da floresta. E que, para efeito de atender o que preconiza a Lei das Sociedades por Ações e a legislação do IRPJ e do CSLL, o valor do custo de formação da floresta deve ser objeto, na medida da utilização da floresta, de encargos de exaustão, a ser aproveitado na determinação dos resultados do empreendimento e do IRPJ e CSLL. Mas, em minha visão, esse conceito de imobilização como ativo, nem a forma de computar a exaustão, podem ser transpostos automática e simplesmente para o âmbito do PIS e da COFINS, como veremos.

A legislação do PIS e da COFINS poderia ter previsto que, no caso das florestas consumidas na produção dos derivados da madeira, a apuração dos concernentes créditos se daria por modelo de cálculo idêntico ou semelhante ao dos encargos de exaustão, como ocorre na Lei das SA e do IRPJ, mas ela não prescreveu essa forma de apuração.

A legislação do PIS e da COFINS traz um conjunto de princípios, conceitos e regras que orientam o modo de apuração dos créditos. As legislações do IPI, do IRPJ e das Sociedades por ações podem subsidiar supletivamente, mas não podem se sobrepor àquela.

Como expliquei anteriormente neste voto, a meu ver, os custos, despesas e encargos com os fatores necessários para a obtenção da receita tributável devem ser considerados para fins de determinação do creditamento, desde que respeitados os limites e as regras positivamente postos pela própria legislação.

Como exemplo de regras e limites dados pela Lei dessas contribuições sociais, temos: art. 1º da Lei em comento - receitas referentes a venda cancelada não compõe a base de cálculo; nos §§ 1º a 3º do art. 3º da Lei em comento - não dá direito a crédito o valor de mão de obra pago a pessoa física.

Esse entendimento do que pode dar direito a crédito, que acima apresentei, é perfeitamente consoante com a Lei. Ponho em relevo o que dispõem os §§ 7º a 9º do artigo 3º dessa Lei. Eles informam que as despesas, encargos e custos relacionados à obtenção da receita decorrente da exportação deve dar crédito.

Há uma diferença entre um ativo imobilizado constituído de maquinário de uso agro-industrial e um ativo imobilizado constituído de uma floresta destinada a se tornar insumo de um processo de transformação. Aquele sofre o desgaste pelo uso, este é consumido, pois submetido a colheita e preparo próprios, que lhe tira a vida e a possibilidade de permanecer no estado de floresta. Essa mudança radical altera as condições que justificavam considerá-lo um ativo imóvel, pois ele passa a ser um novo ativo, um produto da extração, da colheita, do preparo para sua destinação econômica.

A formação e manutenção da floresta que será abatida para se obter a madeira para seu uso na indústria de celulose é um processo de produção. A floresta, como bem imobilizado, é consumida com seu abate. As atividades de abate da floresta ou de parte dela e a colheita e preparo da madeira decorrente desse abate para uso econômico também constituem processo de produção. Do mesmo modo, o conjunto de atividades que lidam com as sobras e desperdícios dessas etapas.

Logo, os dispêndios com fatores necessários às atividades de produção de mudas, de silvicultura e de colheita e tratamento da madeira abatida devem poder gerar direito a crédito, respeitadas as regras e limites dada pelas Leis do PIS e da COFINS.

Considero que outra não pode ser a determinação da Lei a esse respeito. A Lei não pretendeu, nem poderia ter pretendido, criar um tratamento desigual entre iguais. Ela não poderia, por um lado, admitir que houvesse direito a crédito quando a contribuinte adquirisse a matéria prima ou insumo de terceiro, mas, ao mesmo tempo e por outro lado, não tivesse admitido o direito ao crédito pelo mesmo insumo ou matéria prima quando cuidasse a contribuinte de produzi-lo.

Constato que essa proposta de entendimento que trago para a decisão deste Colegiado não é pioneira, nem fere a jurisprudência em construção neste Tribunal. Consigno que a **Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF** proferiu o **Acórdão n.º 9303-003.069** com posição e conclusão semelhantes, *in verbis*:

CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de "insumos" para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

"Insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado. No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação.

EMPRESA DE CELULOSE. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Tratando-se de uma empresa produtora de celulose, foram reconhecidos créditos com relação aos seguintes insumos:

- 1 - Serviços Silviculturais;
- 2 - Serviços Florestais Produção;
- 3 - Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:
 - 3.1-Manutenção de Vias Permanentes;
 - 3.2-Terraplanagem e Manutenção de Estradas;

3.3-Serviço de Pesquisa/Desenvolvimento/Planejamento/Controle Florestal.

4 - Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose;

5 - Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;

6 - Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Recurso Especial do Procurador Negado

Relator: Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda. BSB, 13/08/2014.

Proposta de conversão do julgamento em diligência:

Creio que procedente foi a Resolução acima citada, proferido por esta Turma em 21/05/2012, que pedira:

Em suma, a contribuinte protocolou pedido de ressarcimento de créditos referentes à Cofins. Logrando êxito parcial em sua demanda, protocolou Recurso Voluntário onde defende a existência dos créditos glosados referentes às aquisições de diesel e lubrificantes, bem como aos insumos aplicados em seu processo de plantio e de reflorestamento.

Neste caso, existe a necessidade de segregação quanto ao diesel e lubrificantes utilizados no processo efetivamente industrial efetuado pelo contribuinte daquele utilizado em seu processo pré-industrial, bem como **quais gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento são efetivamente agregados à matéria-prima que adentra o processo industrial da contribuinte**, uma vez que caso a contribuinte, ao invés de produzir, adquirisse sua matéria-prima, esta aquisição geraria crédito.

Frente a todo o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, PARA QUE SEJAM IDENTIFICADOS E QUANTIFICADOS OS VALORES REFERENTES AO DIESEL E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO PROCESSO EFETIVAMENTE INDUSTRIAL, bem como **QUAIS GASTOS REFERENTES AO PLANTIO E AO REFLORESTAMENTO SÃO EFETIVAMENTE AGREGADOS À MATÉRIA PRIMA QUE ADENTRA O PROCESSO INDUSTRIAL DA CONTRIBUINTE**. Cientifique-se a requerente sobre o resultado da diligência, dando-lhe o prazo de 30 dias para sua manifestação.

(GRIFOS NOSSOS)

A meu ver, a autoridade que trabalhou para cumprir a diligência deixou de identificar, informar e analisar os gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento.

Proponho que além das decisões exposta neste voto, esta Turma também decida para que o processo retorne à unidade de jurisdição para que ela identifique e informe os gastos referente ao plantio e ao reflorestamento que foram efetivamente aplicados nas atividades de produção de mudas, nas atividades de reflorestamento e nas atividades de colheita, de modo que essas informações possa subsidiar decisão deste Colegiado.

Processo nº 10235.720209/2009-30
Resolução nº **3401-000.905**

S3-C4T1
Fl. 13

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

CÓPIA