



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF

Processo nº 10280.001421/2007-97

Recurso Voluntário

Resolução nº 3402-003.438 – 3^a Seção de Julgamento/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária

Sessão de 26 de outubro de 2022

Assunto DILIGÊNCIA

Recorrente CKBV FORESTAL LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro João José Schini Norbiato.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-56.386 (e-fls. 204-231), proferido pela 2^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A perda do valor decorrente de direitos de exploração de florestas, constantes do Ativo Imobilizado, corresponde à exaustão, para a qual não há previsão de desconto de créditos no regime não-cumulativo, e não se confunde com a depreciação, que é a apropriação ao resultado da perda de eficiência ou da capacidade de produção de bens tangíveis que servem à produção de vários ciclos de produção e não se destinam à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da COFINS não-cumulativo sobre valores relativos a transferências realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa.

VENDAS A EMPRESA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. REQUISITOS.

A suspensão da incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins nas vendas realizadas a empresas preponderantemente exportadoras somente será admitida uma vez cumpridos todos os requisitos legais para o gozo do benefício.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

Incabível a discussão de princípios constitucionais, ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis, atos normativos e isonomia, pois compete exclusivamente ao Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade das leis, cabendo à autoridade administrativa apenas promover a aplicação das leis nos estritos limites de seu conteúdo.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou resarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório pleiteado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

O presente processo trata do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 40427.94434.021208.1.5.09-6903 (fls. 25/281), retificador do PER nº 23702.88921.290806.1.1.09-5021 (fls. 13/17). referente a créditos de COFINS não-cumulativa - Exportação que teriam sido apurados no 3º trimestre de 2004 com fundamento no art. 6º, § 1º da Lei 10.833/2003 e das Declarações de Compensação (DCOMP) a ele vinculadas.

Em face do pedido, e considerando a extensão da análise do direito creditório, foi realizada auditoria específica para verificação de livros e demais documentos para que, ao seu término, fosse proferido Despacho Decisório acerca da procedência (ou não) do crédito.

Foram solicitados diversos documentos (Termos de fls. 54 e 56) com a finalidade de apurar o crédito pleiteado no período de 2004 e 2005. Outras intimações foram entregues ao contribuinte no curso da ação fiscal.

Em 19/06/2013 foi emitido Relatório Fiscal (fls. 116/118), nos seguintes termos:

“(...)10) CRÉDITOS DECORRENTES DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS, OBJETO DE GLOSA:

Pela análise dos arquivos magnéticos recebidos, referente á aquisição de insumos, constatamos a existência de bens utilizados como insumos que não foram adquiridos de terceiros, sendo mera transferências de mercadorias entre filiais, conforme planilhas - NOTAS FISCAIS GLOSADAS - 3º TRIMESTRE 2004, anexas. Normas relacionadas: Soluções de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007, nº 14 de 31/10/2007, nº 15 de 21/11/2007, nº 12, de 08/04/2008, nº 35 de 29/09/2008.

(...)

12) COMPOSIÇÃO DO VALOR DO CRÉDITO APÓS GLOSAS: Após as glosas efetuadas acima, procedemos a recomposição das DACON'S conforme planilhas denominadas "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO PIS/COFINS - ELABORADO PELA FISCALIZAÇÃO, onde demonstramos os valores dos créditos recalculados.

13) ANÁLISE CONCLUSIVA:

Período	PER	Vlr. Pleiteado	Vlr Deferido	Vlr Glosado
3º Trim/2004	40427.94434.021208.1.5.09-6903	619.236,55	552.194,65	67.041,90

ANEXOS:

a) Elementos fornecidos pelo contribuinte:

i) Descrição do processo produtivo;

ii) Relação dos insumos utilizados na produção (arquivo magnético(cd));

iii) Relação das notas fiscais de compras de insumos e serviços (arq. magnético(cd)).

b) Elementos produzidos pela fiscalização:

i) Planilha denominada "NOTAS FISCAIS GLOSADAS - 3º TRIM listando as notas fiscais de bens utilizados como insumos glosadas pela fiscalização por não gerarem créditos tendo vista se tratar de simples transferências de mercadorias entre filiais;

ii) Planilha denominada "RESUMO DAS GLOSAS", onde é demonstrado o resumo dos valores glosados;

iii) Planilhas denominada "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO PIS/COFINS ELABORADO PELA FISCALIZAÇÃO, onde se demonstra o novo cálculo após glosas."

Com base nas informações e documentos constantes do processo e nos termos do Relatório Fiscal de Análise de Direito Creditório, em 19/06/2013 foi emitido o Despacho

Decisório SEFIS/DRF/BEL n.º 055/2013, o qual deferiu parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 552.194,65 (fl. 122), ref. ao 3º trimestre de 2004.

Em seguida, os autos foram encaminhados ao SEORT para a emissão de decisão acerca das declarações de compensação vinculadas ao PER analisado neste processo, nos seguintes termos:

a) HOMOLOGAR as compensações indicadas nas DCOMP n.º 13567.88532.021208.1.7.09-9712, n.º 07667.53945.151208.1.3.09-2719, n.º 00569.87225.191208.1.3.09-7258, n.º 16924.89706.301208.1.3.09-8303, n.º 06735.84618.150109.1.3.09-3747, n.º 23139.42438.200109.1.3.09-0396 e 29442.72640.130209.1.3.0455, até o limite do crédito reconhecido, no valor de R\$ 552.194,65;

b) DETERMINAR A COBRANÇA imediata dos débitos confessados nas DCOMP mencionadas no item "a", eventualmente não extintos por insuficiência de crédito, uma vez que a DCOMP constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para cobrança dos débitos nela declarados, nos termos do art. 74, § 6º da Lei n.º 9.430/1996.

Portanto, com base nas informações e documentos constantes nos autos, a SEORT/DRF/BEL, através do Despacho Decisório n.º 0492 de 10/07/2013, homologou as compensações indicadas nas DCOMPs acima referidas, até o limite do crédito reconhecido no valor de R\$ 552.194,65 e, ainda, determinou a cobrança dos débitos confessados e eventualmente não compensados por insuficiência de crédito.

O interessado tomou ciência do despacho decisório SEORT/DRF/BEL n.º 00492 em 26 de julho de 2013 (fl. 129). Em 26 de agosto de 2013 apresentou manifestação de inconformidade, onde apresenta os seguintes argumentos:

PRELIMINARMENTE

1) Da insubsistência do ato - ausência de requisitos formais à realização da cobrança.

A manifestante alega que é eivada de vícios a determinação de cobrança imediata dos débitos compensados e eventualmente não extintos por insuficiência de crédito. Alega, ainda, que a RFB não realizou qualquer cobrança à requerente, ou seja, não é possível identificar quais seriam os débitos, os montantes, os acréscimos e o prazo para recolhimento. Afirma que a RFB não pode realizar cobranças de valores indeterminados.

Argumenta que “*o Despacho Decisório e sua "cobrança" carecem de elementos essenciais, cuja ausência macula toda sua formalização, razão pela qual a requerente não pode ser constituída em mora pelos débitos eventualmente não extintos nesse processo (que efetivamente não se sabe sequer quais são)*”.

2) Das inconformidades apresentadas nos Demonstrativos de Apuração PIS/COFINS (fls. 112/114).

A manifestante alega que além da insubsistência formal apresentada, que por si só gera a procedência da sua manifestação, também extrai-se dos demonstrativos de apuração que a autoridade fiscal cometeu alguns equívocos materiais de cálculo que ensejam, por consequência, a irregular “cobrança”.

Afirma que os Demonstrativos acostados às fls. 103 e 112, referentes ao mês de julho/2004, apresentam diferenças injustificáveis entre si. Afirma que na linha 02 do quadro de Apuração do Crédito da COFINS/PIS (BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS) tem-se que o valor apresentado pela requerente na DACON é de R\$ 1.948.784,69, enquanto o valor considerado pela Fiscalização da RFB foi de R\$ 1.585.986,80, resultando em uma diferença de R\$ 362.797,89.

Que, pela justificativa de glosas, a RFB encontrou citada diferença nas notas fiscais de fls. 106/111; entretanto, a soma dessas chega apenas a R\$ 13.918,28. Ou seja, como não haveria outras justificativas e/ou supostas irregularidades apontadas no relatório de fiscalização, verifica-se que existe uma diferença injustificável de **R\$ 348.879,61**, o que macula e invalida completamente a análise da fiscalização, até mesmo porque impede a apresentação de uma manifestação de inconformidade plena pela requerente, fato esse que infringe preceitos constitucionais como da ampla defesa e do contraditório.

Alega, ainda, que também existem diferenças nos demonstrativos dos meses de Agosto/2004 e Setembro/2004, conforme resumo acostado às fls. 115:

BENS UTIL COMO INSUMOS				
MÊS	DACON	REL. P CONTRIB	GLOSADOS	VALORES ACEITOS
JUL-04	1.948.784,69	1.599.905,08	13.918,28	1 585.986,60
AGO-04	2.019.469,23	1.868.199,63	54.936,17	1 833.263,46
SET-04	1.645.645,40	1.655.935,65	194.018,30	1 461.917,35

Que não há qualquer justificativa em relação as diferenças apresentadas pelas colunas LANÇADOS NA DACON e RELACIONADOS PELO CONTRIBUINTE. Inclusive, em se verificando os valores lançados no mês de Setembro/2004, tem-se que o erro/equivoco é até mesmo "favorável" à requerente.

A manifestante aponta que outro equívoco que não poderia ser deixado de lado está relacionado à apuração dos débitos do PIS/COFINS. Afirma que na fl. 104 está acostado o quadro resumo apresentado pela requerente (ref. agosto/2004) quando da entrega da DACON, que destaca na Linha 10 a importância de R\$ 13.126.097,29, referente a Receita sem Incidência da Contribuição.

Já na fl. 113 está acostado o quadro resumo apresentado pela RFB, que destaca na Linha 10 a importância de R\$ 13.002.799,91. Aponta que a diferença de R\$ 123.297,38 refere-se a duas notas fiscais de venda à empresa preponderantemente exportadora, abaixo destacadas:

- a) NF nº 1450 (fl. 177), no valor de R\$ 68.498,55 - Cliente: Indústria Trevo Ltda.; e
- b) NF nº 1432 (fl. 176), no valor de R\$ 54.798,83 - Cliente: Indústria Trevo Ltda.

Transcreve o teor do art. 40 da Lei nº 10.865/04: "*a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens destinados à pessoa jurídica preponderantemente exportadora*".

Dessa forma, alega que as notas fiscais acima listadas deveriam ter sido consideradas pela RFB na linha de Receita sem Incidência da Contribuição ou, no mínimo, ter uma justificativa pela não consideração, para que assim a requerente pudesse contrapor eventuais argumentos. Como consequência dessa não consideração, houve equívoco também na apuração do imposto devido.

Que, depois de todo o exposto, eventual cobrança realizada a *posteriori* estará repleta de vícios, sendo a procedência da presente manifestação medida que se impõe.

A Contribuinte recebeu a Intimação ARF/AND nº 170 de 16 de maio de 2016 pela via postal em data de 30/05/2016 (Aviso de Recebimento de e-fls. 234), apresentando o Recurso Voluntário de e-fls. 236-249 em data de 27/06/2016 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 250), pelo qual pediu a reforma do Acórdão DRJ/POA nº 10-56.386, para o fim de que seja homologado integralmente o pedido de resarcimento de Cofins, efetuado por intermédio do PER nº 40427.94434.021208.1.5.09-6903 e as respectivas compensações atreladas.

Em razões de recurso, a defesa argumentou:

- a) O Despacho Decisório que indeferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento de Créditos de COFINS Não-Cumulativo – Exportação, apurados no 3º trimestre do ano de 2004, carece de elementos essenciais na sua formalização, não tendo o condão de constituir a contribuinte em mora;
- b) Pelas inconsistências apresentadas na formalização dos Demonstrativos de Apuração, tanto quanto aos Créditos quanto aos Débitos do Trimestre, bem como pela sua falta de fundamentação no pertinente as diferenças apresentadas nas glosas, houve flagrante infringência aos preceitos constitucionais da ampla defesa e do contraditório, o que significa dizer que eventual cobrança, também por esses motivos, não merece prosperar;
- c) A recorrente tem como objeto social o comércio de produtos de madeiras, a exportação e importação de produtos de madeiras, a compra e venda no mercado interno e externo de produtos de madeira, o reflorestamento, a extração e, principalmente, a comercialização de madeiras em toras de florestas próprias e arrendadas de terceiros, o que deve ser considerado pela autoridade fiscal quando da análise dos insumos necessários;
- d) A RFB concluiu equivocadamente que as Notas Fiscais glosadas se tratam de “meras transferências de mercadorias” quando na verdade se referem ao custo representado pela Exaustão Florestal;
- f) De acordo com a legislação vigente, a recorrente tem direito a apropriação do crédito de COFINS sobre os custos com a exaustão florestal, haja vista a aplicação analógica dos princípios da depreciação;
- g) Por ser a exaustão um encargo ou custo decorrente da diminuição do valor de recursos florestais, esta deve ser considerada como insumo necessário para quem tem como objeto social a exploração de recursos florestais (pela noção constitucional de não-cumulatividade o conceito não pode ser restringido, levando em conta a inexistência de lei neste sentido).

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

Conforme relatório, versa o presente processo sobre Pedido de Ressarcimento referente a créditos apurados no 3º trimestre de 2004 a título de COFINS não-cumulativa, recolhida sobre receitas decorrentes de operações de exportação, nos termos previstos pelo artigo 6º, § 1º da Lei nº 10.833/2003.

A Recorrente tem como objeto social o comércio de produtos de madeiras, a exportação e importação de produtos de madeiras, a compra e venda no mercado interno e externo de produtos de madeira, o reflorestamento, a extração e, principalmente, a comercialização de madeiras em toras de florestas próprias e arrendadas de terceiros.

Com relação às Notas Fiscais cujos valores foram glosados, argumentou a Recorrente que:

- a) A RFB concluiu equivocadamente que as Notas Fiscais glosadas se tratam de “meras transferências de mercadorias” quando na verdade se referem ao custo representado pela Exaustão Florestal;
- b) De acordo com a legislação vigente, tem direito a apropriação do crédito de COFINS sobre os custos com a exaustão florestal, haja vista a aplicação análoga ao princípio da depreciação;
- c) Por ser a exaustão um encargo ou custo decorrente da diminuição do valor de recursos florestais, esta deve ser considerada como insumo necessário para quem tem como objeto social a exploração de recursos florestais (pela noção constitucional de não-cumulatividade o conceito não pode ser restringido, levando em conta a inexistência de lei neste sentido).

Por sua vez, os fundamentos da defesa foram afastados pela decisão de primeira instância, por aplicação das restrições das Instruções Normativas RFB nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

A DRJ de origem manteve a conclusão do Relatório Fiscal, de que a Contribuinte não tem direito a tais créditos, uma vez que os bens utilizados como insumos não foram adquiridos de terceiros, sendo mera transferências de mercadorias entre filiais da própria pessoa jurídica.

Ocorre que as Notas Fiscais de Entradas trazidas pela Contribuinte com a peça de Manifestação de Inconformidade, informa como natureza da operação a “EXAUSTÃO”, indicado o **CFOP 1.90 (OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO)** ou, ainda, o **CFOP 1949 (OUTRA ENTRADA DE MERCADORIA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO ESPECIFICADA)**.

Vejamos os documentos de e-fls. 172 e 175:

NOTA FISCAL - Série I			
 CIKEL CIKEL BRASIL VERDE S/A		<input type="checkbox"/> SAÍDA <input checked="" type="checkbox"/> ENTRADA	
ROD. BR 010 - KM 1564, S/Nº - FAZ. RIO CAPIM - ZONA RURAL FONES: (0**91) 3779-1162/1165 - TELEFAX: 3779-1164 - CEP: 68.625-970 - PARAGOMINAS - PARÁ			
NATUREZA DA OPERAÇÃO: EXAUSTÃO	CFOP: 1.90	INSC. ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO	INSC. ESTADUAL: 03.501.232/0004-64
		DATA LIMITE PARA EMISSÃO 31/45	
		DATA DA EMISSÃO 30/08/2004	
DESTINATARIO / REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL: CIKEL BRASIL VERDE S/A		CNPJ/CIF: 03.501.232/0004-64	
ENDERECO: ROD BR 010 KM 1564		BARRA/DISTrito: ZONA RURAL	CEP: 68625-970
MUNICÍPIO: PARAGOMINAS	FONE/FAX:	UF: PA	INSCRIÇÃO ESTADUAL: 15.209.675-2
FATURA			



Portanto, assiste razão à defesa ao afirmar que as Notas Fiscais de Entrada são referentes à extração de madeira/toras representam o custo da Exaustão Florestal.

Quanto ao direito creditório, argumentou a Recorrente que:

Resumidamente, não há impedimento ao crédito, pois:

- a) - o art. 3º, inciso VI, prevê o crédito;
- b) - o art. 3º, § 1º, III, ao não enunciar exaustão, não torna o crédito inexistente, já que somente trata da forma de apuração deste;
- c) - no caso da exaustão, como o custo ou encargo correspondente à diminuição do valor de recursos florestais segue os princípios da depreciação há plena previsão para a apuração do crédito, mesmo que considere esta alternativa o emprego da analogia;
- d) - trata-se de um custo ou despesa ligado à produção, de maneira que pela noção constitucional de não-cumulatividade não pode ser restringido, muito menos sem que exista lei neste sentido.

Em síntese, a defesa aborda a exaustão tanto como incorporados ao ativo para utilização na produção de bens destinados à venda (art. 3º, inciso VI da Lei nº 10.833/03), quanto como insumo, nos moldes do inciso II, do mesmo artigo 3º, uma vez que se cuida de um custo que contribui de forma direta e relevante para a consecução do objetivo social da Recorrente – produção – visando à obtenção da receita submetida à tributação.

Exaustão é o reconhecimento, como custo ou encargo, em cada período de apuração, da importância correspondente à diminuição do valor dos recursos florestais, minerais e outros recursos naturais esgotáveis ou de exaurimento determinado, resultantes da exploração dos mesmos.

Como já mencionado neste voto, o ilustre Julgador de primeira instância aplicou na análise do presente caso, o conceito de insumo restritivo, previsto pelas Instruções Normativas RFB nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Todavia, o Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, invocadas pelo ilustre julgador de primeira instância, as quais – repito – restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Portanto, nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF o conceito de insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados, e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção.

Sobre as quotas de exaustão, destaco, ainda, o Parecer Normativo CST nº 18, de 09/04/1979, o qual conclui que as mesmas devem ser calculadas e apropriadas como custo ou encargo ao longo de todo o período da extração dos recursos de origem florestal, em se tratando de espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes.

Vejamos o texto do Parecer em referência:

Dúvidas têm sido suscitadas quanto à apropriação, como custos ou encargos, das quotas de amortização ou de exaustão, por parte de empresas que exploram plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes.

2. Inicialmente compete fixar algumas distinções de natureza técnica, necessárias a uma dilucidação de certos aspectos que têm conduzido a interpretações errôneas quanto à utilização de depreciações, amortizações e quotas de exaustão. Em termos de florestas ou mesmo de vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. O termo amortização, por sua vez, é reservado tecnicamente para os casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros, apropriando-se o custo desses direitos ao longo do período determinado, contratado para a exploração. Assim ocorre, por exemplo, nos casos de aquisição de direitos de extração de madeira de floresta pertencente a terceiros, ou de exploração de pomar alheio, por prazo determinado, a preço único e pré-fixado. **Finalmente, quando se trata de floresta própria, o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida e na proporção em que os seus recursos forem sendo exauridos. Também serão lançadas quotas de exaustão, com observância dos mesmos critérios, quando a floresta pertença a terceiro, mas é explorada em função de contrato por prazo indeterminado. Em qualquer dos casos mencionados, quanto à depreciação, à amortização e à exaustão levadas a custos, ter-se-ão em conta os valores originais (aquisição ou formação de florestas; aquisição dos direitos) devidamente corrigidos nos termos da legislação aplicável (Decreto-Lei nº 1.483/76; Decreto-Lei nº 1.598/77).**

3. Assim, se determinada empresa é proprietária de uma floresta destinada ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, procederá ela anualmente à correção monetária do valor da aquisição ou de formação e levará a custos de cada período o montante que expressa a parcela nele consumida, para cujo cálculo deverá agir de conformidade com o disposto no § 2º, alíneas "a" e "b", do artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.483/76, que assim se expressa:

"§ 2º. - Para o cálculo do valor da cota de exaustão será observado o seguinte critério:

a) apurar-se-á, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período-base representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do ano-base compunham a floresta;

b) o percentual encontrado será aplicado sobre o valor do floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos."

4. Procedendo na forma mencionada no item 3, ao concluir-se a extração dos últimos recursos, ter-se-á baixado do ativo o valor total pertinente a essa floresta, o qual terá sido distribuído como custo pelos diversos exercícios sociais em que a empresa promoveu a extração ou utilização desses recursos, na exata proporção da parcela extraída ou utilizada em cada período. Houve, assim, uma diluição do custo total pelos exercícios ao longo dos quais ocorreu a extração ou utilização dos recursos.

5. Colocado o assunto nestes termos, não é difícil concluir-se que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até, um terceiro corte, deve ser objetivo de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando os diversos cortes.

Obviamente, as empresas que tiverem situações deste tipo devem munir-se de elementos hábeis às demonstrações exigíveis pelo Fisco, como, entre outros, laudos de profissionais qualificados no ramo (engenheiros-florestais, engenheiros-agrônomos), que possam seguramente servir de base aos cálculos referidos no item 3, tomando em consideração o eventual decréscimo de produção após os sucessivos cortes. O contribuinte que tiver assim agido, mesmo antes da vigência do Decreto-Lei nº 1.483/76, sem dúvida terá cumprido os mandamentos legais pertinentes (Lei nº 4.506/64, artigo 59, §§ 1º e 2º; RIR/1966, art. 189, §§ 1º e 2º; RIR/1975, arts. 199 e 200).

6. Não obstante a legislação que trata do assunto aqui enfocado referir-se a recursos florestais, hão de se aplicar os mesmos princípios e critérios também a empreendimentos que envolvam espécies vegetais de menor porte, não abrangidos no conceito de floresta, à vista da semelhança que aí se afigura e também por se verificar, neste caso, uma perfeita adequação em função da filosofia da legislação fiscal e do tratamento contábil-tributário mais recomendável.

7. De se ter presente, finalmente, os conceitos expendidos no item 2, em se tratando de empreendimentos de que não seja proprietário o contribuinte, procedendo-se ao conveniente tratamento, em cada caso. (**sem destaque no texto original**)

Portanto, o custo da aquisição ou formação de uma floresta (excluído o solo), será objeto de quotas de exaustão, à medida e na proporção em que os seus recursos forem sendo exauridos.

Com relação aos bens que sofrem exaustão, colaciono abaixo as conclusões do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018¹:

¹ Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da 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.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO

70. Como cediço, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, prevê ao lado da modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumos (inciso II) a modalidade de creditamento em relação à aquisição ou construção de ativo imobilizado (inciso VI).

71. As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade).

72. Conforme estabelece o § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, “a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de” depreciação, amortização ou exaustão.

73. Quanto aos bens do ativo imobilizado que sofrem depreciação, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permite expressamente a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade realização de ativo imobilizado (inciso VI do citado art. 3º) com base nos encargos respectivos.

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.

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

- a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
- a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “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”:
- b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
- b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

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.**

79. Em algumas hipóteses, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas permite à pessoa jurídica escolher entre incorporar o dispêndio ao imobilizado para posterior realização ou deduzi-lo imediatamente no período como custo ou despesa. Deveras, por decorrência lógica, se a pessoa jurídica optar pela dedução imediata, a modalidade de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável será a aquisição de insumos; mas se optar pela incorporação ao ativo imobilizado, a modalidade aplicável será determinada conforme elucidado no parágrafo anterior.

80. Apresentada essa explanação acerca da interseção entre insumos e ativos incorporados ao imobilizado nas modalidades de crédito das contribuições em comento, cumpre analisar algumas questões específicas que envolvem a matéria. (**sem destaque no texto original**)

Considerando que tanto a Fiscalização quanto o i. Julgador de primeira instância não analisaram o crédito pleiteado, uma vez que concluíram tratar-se de mera transferências de mercadorias, na forma consignada no Relatório Fiscal e, diante da alteração de entendimento do conceito de insumos para tomada de créditos das Contribuições do PIS e da COFINS, entendo que o pedido da Contribuinte deve ser submetido a nova análise pela Unidade de Origem.

Com relação à substituição tributária do ICMS, argumentou a Recorrente que o valor do ICMS cobrado no regime de substituição tributária não integra a base de cálculo das contribuições devidas pelo contribuinte substituto, porque o montante do referido imposto não compõe o valor da receita auferida na operação.

Entendeu o ilustre Julgador *a quo* pela inexistência de comprovação de que teria a contribuinte recolhido ICMS devido por substituição tributária, motivo pelo qual não há como acatar a dedução a esse título.

Neste ponto, argumentou a defesa que o destaque em documentos fiscais constitui mera indicação, para efeitos de cobrança e recolhimento daquele imposto, dada pelo contribuinte substituto.

Observo que nos DACON's trazido com a peça de Manifestação de Inconformidade, são discriminados os valores de receita na Linha 14, relativas ao ICMS por substituição tributária.

Saliento, ainda, que assim consta no Relatório Fiscal que embasou o Despacho Decisório:

- 1) **OBJETIVO DO PROCEDIMENTO:** análise dos Pedidos de Ressarcimento de Crédito da COFINS Exportação.
- 2) **LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA:** Lei n.º 10.833/2003.
- 3) **INÍCIO DO PROCEDIMENTO:** 12/03/2010.
- 4) **ELEMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE:**
 - a) Descrição do Processo Produtivo;
 - b) Livros Razão, Diário em papel e Meio Magnético ;
 - c) Livros Registros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS;
 - d) Notas Fiscais de Compras de Insumos, Combustíveis e Energia Elétrica disponibilizadas em papel, na sede da empresa, para exame por amostragem;
 - e) Relação dos insumos utilizados na produção;
 - f) Relação das notas fiscais de compras de bens e/ou serviços para o ativo imobilizado;
 - g) Notas Fiscais Saídas (disponibilizadas em sua sede - exame por amostragem)
 - h) Relação das notas fiscais de aquisição de combustíveis e faturas de energia elétrica.
- 5) **PER/DCOMP'S ANALISADAS:**

N.º PER/DCOMP	PERÍODO	VALOR PLEITEADO
40427.94434.021208.1.5.09-6903	3º TRIM 2004	451.930,31
- 6) **ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE:** Indústria.
- 7) **PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (OU COMERCIALIZADOS) :**
 - a) Piso de Madeira Maciça;
 - b) Pisos Multilaminados;
 - c) Painéis de Madeiras Compensadas;
 - d) Lâminas Torneadas de Madeiras Tropicais e Reflorestadas.
- 8) **FORMA DE TRIBUTAÇÃO NO MERCADO INTERNO:** Produto Tributado - alíquota ad valorem de 7,6%..
- 9) **RECOMPOSIÇÃO DA RECEITA:** Após exame nos livros e arquivos contábeis realizamos checagem, por amostragem, nas notas fiscais emitidas e concluímos pela procedência dos valores de todas receitas (mercado interno e externo) declaradas na DACON's. Não houve necessidade de recomposição da receita.
- 10) **CRÉDITOS DECORRENTES DE COMPRAS DE INSUMOS OBJETO DE GLOSA:** Pela análise dos arquivos magnéticos recebidos, referente a aquisição de serviços, constatamos a existência de Serviços, considerados pela fiscalização, como não utilizados na produção dos bens, conforme detalhamento das glosas relacionadas nas planilhas **NOTAS FISCAIS GLOSADAS - CRÉDITO PIS/COFINS EXPORTAÇÃO 2004**, anexas.
- 11) **CRÉDITOS DECORRENTES DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS:** Pela análise dos arquivos magnéticos recebidos, referente a aquisição de serviços, constatamos a existência de Serviços, considerados pela fiscalização, como não utilizados na produção dos bens, conforme detalhamento das glosas relacionadas nas planilhas **NOTAS FISCAIS GLOSADAS - CRÉDITO PIS/COFINS EXPORTAÇÃO 2004**, anexas.
- 12) **CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA:** Pela análise dos arquivos magnéticos e verificação, por amostragem, das notas fiscais não constatamos irregularidades relacionadas a esse item.
- 13) **COMPOSIÇÃO DO VALOR DO CRÉDITO APÓS GLOSAS:** Após as glosas efetuadas acima, procedemos à recomposição das DACON'S, conforme planilhas **CÁLCULO DOS VALORES DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO - 2004**, nas quais demonstramos os valores dos créditos recalculados.

14) ANÁLISE CONCLUSIVA:

Período	PER/DCOMP	Valor Pleiteado	Valor Deferido	Valor Glosado
3º TRIM 2004	40427.94434.021208.1.5.09-6903	451.930,31	396.242,71	55.687,60

15) ANEXOS:

a) Elementos fornecidos pelo contribuinte:

- i) Descrição do processo produtivo;
- ii) Relação dos insumos utilizados na produção;
- iii) Relação das notas fiscais de compras de insumos;

b) Elementos produzidos pela fiscalização:

- i) Planilha denominada "NOTAS FISCAIS GLOSADAS - CRÉDITO PIS/COFINS EXPORTAÇÃO 2004", listando as notas fiscais de compras de insumos cujos créditos foram objeto de glosa;
- ii) Planilha denominada "CÁLCULO DOS VALORES DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO - 2004", contendo o espelho das DACON's apresentadas pelo contribuinte bem reconstituída dos valores em função das glosas promovidas pela fiscalização;
- iii) Cópias das páginas de interesse das DACON's relativos aos períodos analisados.

Ou seja, a Fiscalização expressamente considerou como corretos os valores de todas as receitas discriminadas nos DACON's, as quais, portanto, não são objeto de controvérsia no caso em análise.

Diante de tais indícios sobre o direito creditório e, não obstante o posicionamento a ser adotado por este Colegiado por ocasião do julgamento do recurso, igualmente entendo pela necessidade de diligência para apuração da liquidez e certeza do direito creditório, através do cotejo dos valores apresentados com a escrituração contábil e fiscal da Recorrente, especialmente o DACON, com os documentos que lhe dão suporte, como as notas fiscais.

Esclareço que esta Relatora não afasta a necessária aplicação da regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, uma vez que cabe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Todavia, diante da alteração sobre o conceito de insumo adotado pela DRJ, bem como do equívoco apontado pela Fiscalização no Relatório Fiscal e, ainda, do indício apontado na Linha 14 do DACON e ausência de contestação da receita indicada pela Contribuinte, deve ser aplicado o Princípio da Verdade Material, pelo qual a Administração motiva suas decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, prevalecendo a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

Oportuno salientar a seguinte lição do Ilustre Doutrinador MEIRELLES (2003, p. 660)²:

O processo administrativo deve ser simples, desrido de exigências formais excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar a cargo do próprio administrado, nem sempre familiarizado com os meandros processuais.

Observo igualmente a necessária atenção aos Princípios da Finalidade e Razoabilidade na busca pela verdade material.

No mesmo sentido, destaco a lição de Leandro Paulsen³:

² MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro, 28. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 660.

O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

a) Com relação aos créditos apurados a título de exaustão:

- a.1)** intimar a Contribuinte a esclarecer, detalhadamente, apresentando documentos complementares, para comprovar a forma como foram apropriados os créditos relativos aos custos com exaustão, especificando, por mês e por item, a adequação ao conceito de insumos segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- a.2)** Verificar se as despesas realizadas se enquadram no conceito de insumo ou ativo imobilizado, apurando o crédito a que eventualmente a Recorrente tenha direito;
- a.3)** Apurar os créditos descontados sobre os encargos de depreciação, visto a admissão desses bens ao ativo imobilizado utilizado no processo produtivo;
- a.4)** Elaborar Relatório esclarecendo, de forma conclusivas, sobre as glosas e apurações efetuadas, apreciando o direito creditório em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como abordado na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- a.5)** Sendo o caso, recalcular os valores apurados com o resultado da diligência;

b) Com relação ao ICMS recolhido a título de substituição tributária:

- b.1)** intimar a Contribuinte a apresentar os documentos que se fizerem necessários, esclarecendo, detalhadamente, acerca:
 - b.1.1)** Do valor devido pela Recorrente a título de ICMS-ST na qualidade de substituto tributário, quantificando-o;
 - b.1.2)** Sobre a comprovação do valor efetivamente recolhido a título de ICMS-ST.
- c) Elaborar Relatório Conclusivo sobre os resultados apurados na diligência;**

³ PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5^a edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.438 - 3^a Sejul/4^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 10280.001421/2007-97

d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos