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

Processo nº	11080.007408/2007-61
Recurso nº	517.793 Voluntário
Acórdão nº	**3301-00.755 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	8 de dezembro de 2010
Matéria	PIS NÃO-CUMULATIVO - RESSARCIMENTO
Recorrente	BOISE CASCADE DO BRASIL LTDA (nova denominação: ARACRUZ RIOGRANDENSE LTDA)
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITOS PASSÍVEIS DE DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. AQUISIÇÕES DE PRODUTOR RURAL

As aquisições de insumos de produtores rurais, não-contribuintes do PIS, não geram créditos passíveis de desconto do valor dessa contribuição com incidência não-cumulativa, apurada e devida mensalmente.

RECEITAS DE CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS

As receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) a terceiros, auferidas até 31 de dezembro de 2008, integram a base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa.

SALDO CREDOR TRIMESTRAL. RESSARCIMENTO

O saldo credor trimestral apurado exclusivamente pelo desconto indevido de créditos decorrentes de aquisições de insumos não-onerados pelo PIS do valor a pagar e, ainda, pela exclusão indevida da base e cálculo dessa contribuição das receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros não constitui crédito financeiro passível de ressarcimento e/ou de compensação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso (Relator). A Conselheira Maria Teresa

Martinez López deu provimento em relação à cessão de créditos de ICMS. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Adão Vitorino de Morais.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Antônio Lisboa Cardoso - Relator.

José Adão Vitorino de Morais - Redator Designado.

EDITADO EM: 04/01/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Morais, Antônio Lisboa Cardoso (Relator), Maurício Taveira e Silva, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso em face do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Porto Alegre, que julgou improcedente a solicitação de restituição de créditos de PIS/PASEP não-cumulativo do período de apuração de 01/04/2006 a 30/06/2006, tendo concluído "*pela inexistência de transação de compra e venda de matéria-prima (madeira), mas sim de amortização de direitos de uso e exploração de recursos florestais, evidenciada pela existência de nota fiscal de transferência da madeira da área florestal para a industrialização pelo contribuinte com o CNPJ do contribuinte, ao invés de nota fiscal de venda para o contribuinte. Logo, como o uso e a exploração de florestas somente podem ser contabilizadas como bens e direitos do ativo imobilizado (recursos florestais) e a legislação da contribuição não admite a utilização da exaustão e da amortização para fins de cálculo dos direitos de crédito da contribuição, não existem créditos favoráveis ao contribuinte destas supostas e equivocadamente consideradas operações de compra e venda de matéria prima florestal. Da mesma forma, foram apurados débitos tributários decorrentes da não inclusão de receitas de transferência de ICMS para terceiros, diminuindo o valor a ser recebido*", sintetizado na ementa de fl. 231, *in verbis*:

> *"ASSUNTO CONTRIBUIÇÃO* ***PARA O PIS/PASEP***
>
> *Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006.*
>
> *DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DE FLORESTAS – ATIVO IMOBILIZADO - AMORTIZAÇÃO - PAGAMENTO DO CONTRATO - NÃO CONFUSÃO COM COMPRA DE MATÉRIAS-PRIMAS - CARACTERIZAÇÃO PELO CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITOS E PELA NOTA FISCAL DE SAÍDA E ENTRADA EM NOME DO CONTRIBUINTE.*
>
> *A aquisição do uso e exploração de florestas deve ser classificada no Ativo Imobilizado, sofrendo a incidência da*

perda de valor no tempo pela amortização, tendo em vista que o contrato de cessão tem prazo determinado e valores pré-definidos, que prevê hipótese de pagamento independentemente da quantidade das madeiras colhidas, em respeito ao princípio contábil da competência. Por isso, o pagamento da cessão de direitos não pode ser confundido com aquisição de matérias-primas, as quais já estavam incluídas no contrato de uso e exploração de florestas, demonstrado pela operação jurídica e pela emissão de nota fiscal de produtor, de saída das madeiras das florestas, e de entrada no estabelecimento industrial em nome e CNPJ do contribuinte

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS - AMORTIZAÇÃO DO IMOBILIZADO - CRÉDITO - NECESSIDADE DE CONTABILIZAÇÃO CORRETA - RESTRIÇÃO

O direito de crédito de PIS e COFINS, ambos não cumulativos, de bens utilizados na produção através de depreciação e amortização estão condicionados a correta escrituração e contabilização dos bens e direitos, obrigação do contribuinte. Ademais, mesmo que corretamente contabilizada, a amortização e a depreciação de bens e direitos adquiridos antes de 01 de maio de 2004 somente pode ser utilizada para aferição de crédito das contribuições até 31/07/2004, nos termos da legislação.

CESSÃO DE ICMS - INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS.

A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e COFINS até a edição dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido."

Consta ainda que:

"Diante do quadro definido das operações referentes ao uso e exploração das florestas pelo contribuinte, vamos analisar a forma de crédito de PIS e COFINS, ambos não cumulativos, incidentes sobre bens do ativo imobilizado, contidos nas Leis nº 10.637, de 30/12/2002, nº 10.833, de 29/12/2003 e nº 10.865, de 30/04/2004, abaixo transcritas, tendo em vista que as alterações posteriores não afetam o litígio em análise:

Lei nº10. 637, de 30/12/2002 — PIS/Pasep

Art. 3 Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado,

§ 1° O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 29- sobre o valor

..

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês,

Lei n°10. 833, de 29/12/2003 — COFINS

Art. 3° Do valor apurado na forma do art. 2" a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

..

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, (Conf art 15, aplica-se ao PIS/Pasep, com vigência a partir de 01/02/2004)

§1" O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2' sobre o valor

..

III — dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês, (Conf art. 15, aplica-se ao PIS/Pasep, com vigência a partir de 01/02/2004)

Lei n° 10.865, de 30/04/2004 - PIS/Pasep e COFINS

Art 31 É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subseqüente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1° do art. 3° das Leis n's 10 637, de 30 de dezembro de 2002, e 10 833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004

§ 1° Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1° do art 3° das Leis n's 10 637, de 30 de dezembro de 2002, e 10 833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1° de maio

§ 2 0 O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1° deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3°É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica

Logo, como verificamos acima, o direito do Crédito-da-contribuição pelo contribuinte deveria incidir sobre a amortização do ativo imobilizado, desde que este

estivesse devidamente contabilizado, seguindo as regras de escrituração comercial/fiscal e os princípios e normas contábeis

Como o contribuinte, equivocadamente, escriturou como compra de matéria-prima os pagamentos que realizava à empresa UBS Global, atualmente Florestal Guaíba Ltda, **quando na realidade eram pagamentos pela cessão do uso e exploração de florestas,** anteriormente cedidas (21/02/2001) e que deviam estar contabilizadas no ativo imobilizado e sofre amortização, não se pode conceder créditos ao contribuinte, visto que não estão corretamente contabilizados e escriturados, sendo obrigação do contribuinte sua fidedignidade.

Ressalta-se ainda que a partir de 01/08/2004 não é mais possível obter créditos de depreciação e amortização de bens e direitos, classificados no ativo imobilizado, adquiridos antes de 01 de maio de 2004

Como a aquisição do direito de uso e exploração das florestas ocorreu em 21/02/2001, ele é alcançado pela disposição legal, não gerando, mesmo que estivesse corretamente contabilizado, créditos da contribuição a partir da data acima citada.

Observa-se que o ato/fato UBS Global, atualmente Florestal Guaíba Ltda, recolher ou não a contribuição, no momento do pagamento do contribuinte para esta, não altera o dever do contribuinte de cumprir suas obrigações tributárias nos moldes definidos em lei, devendo cada ente jurídico ser analisado separadamente.

Sobre a suposta tributação da transferência de ICMS, que teria aumentado o valor devido da contribuição, de forma a diminuir o valor a ser ressarcido, verificamos sua pertinência.

A legislação que permite o ressarcimento pleiteado pelo contribuinte é a mesma que serve de fundamento para apuração de eventuais glosas de rubricas e créditos pleiteados, bem como de valores omitidos da tributação, sendo insita à sistemática de verificação de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, tendo o interessado ampla ciência quanto aos valores glosados e exigidos e aos atos e procedimentos de auditoria fiscal adotados

Caso fosse necessário o lançamento de valores omitidos através de lançamento contido em Auto de Infração, este procedimento penalizaria o contribuinte, haja vista a incidência de multa de ofício e juros de mora sobre a contribuição não apurada e recolhida no prazo correto

No mérito, *data vênia,* ao contrário do que diz o contribuinte, a cessão de direitos de ICMS para terceiros *é* uma receita do cedente (contribuinte), independente de haver lucro ou prejuízo com a operação jurídica/contábil.

Cientificada em 26 de outubro de 2009 (AR, fl. 674), a Recorrente protocolou em 24/11/2009, o recurso voluntário de fls. 675/749, alegando, em síntese, ser pessoa jurídica de direito privado cujo objetivo social é a fabricação, aquisição, venda, importação e exportação de tábuas de madeira, compensado e outros produtos derivados de árvores; exploração de atividades agrícolas, inclusive extrativas vegetais e florestamento, reflorestamento e demais atividades relacionadas à silvicultura, e para a realização de suas atividades, em especial a fabricação de lâminas de eucaliptos e compensados de madeira, a Recorrente adquiriu de UBS Timber investors Brasil Ltda, (UBS), troncos de madeira classificados como Troncos Classe.

Aduz que, Como resultado da operação acima descrita, apurou créditos de PIS no período de abril a junho de 2006, daí porque sustenta ser improcedente a decisão que indeferiu os referidos créditos, merecendo transcrever, resumidamente, os seguintes itens:

Do Contrato de Compra e Venda

4. Como já exaustivamente explicado na Manifestação de Inconformidade tempestivamente apresentada, visando potencializar seus negócios, a controladora da Recorrente, a Klabin Riocell S/A e a controladora da UBS firmaram contrato de "Compra de Propriedade e Fechamento" em 21 de fevereiro, já anexado ao presente processo.

5. Através do mencionado contrato, a Klabin vendeu determinadas áreas de terra à Recorrente e determinados hortos florestais à UBS, sendo que a UBS estruturou a venda futura de madeira resultante dos hortos para a Recorrente, bem como a administração e custeio dos referidos hortos, sendo acordado, entretanto, a qualidade e o custo parcial da matéria-prima fornecida para desenvolvimento de suas atividades e implantação de uma fábrica no Brasil.

6. Para viabilizar o cumprimento do referido contrato, a Recorrente e as demais contratantes firmaram vários acordos acessórios que passaram a fazer parte integrante daquele.

7. Dentre esses contratos acessórios firmados, destacam-se o Contrato de Compra de Madeira, também anexado ao presente processo, firmado por Klabin e UBS, Contrato de Compra de Destocagem e Administração firmado por UBS e a Recorrente, e as escrituras públicas de compra de áreas chamadas fazendas, figurando como vendedora a Klabin e como vendedora a Recorrente

8. Vale frisar, evitando mal entendidos que a as mencionadas áreas de terra não se confundem com os hortos florestais, haja vista serem bens independentes com tratamento e destinação próprias, sendo tratados em contratos distintos, com contratantes diversos. As áreas de terras foram adquiridas da Klabin pela Recorrente, já os hortos florestais foram adquiridos pela UBS.

9. Com efeito a UBS adquiriu da Klabin hortos florestais, conforme se verifica da cláusula 2 do contrato de Compra de Madeira que dispõe que ***"a Riocell cede e transfere à UBS Global, e a UBS Global recebe da Riocell, o direito de pleno uso dos recursos florestais da área de exploração, incluindo o controle de árvores disponíveis, durante a vigência do contrato".***

10. Ocorre que, como o interesse da UBS sobre os referidos hortos sempre foi o de mero investidor, sem pretensões de exploração direta da operação, cedeu à Recorrente a obrigação de administrar o cultivo dos hortos, já que, conforme acordado no Contrato de Compra de Destocagem e Administração, seria a adquirente da totalidade das Toras Classe A que seriam de lá extraídos

11. A cláusula 1 deste contrato determina que:

"A UBS Global concorda, neste ato, em vender à BCB todas as Toras Classe A colhidas da área de Destocagem de acordo com os termos do referido Contrato de Compra de Madeira Bruta celebrado entre a UBS Global Klabin Riocell S.A. (doravante denominada "Riocell") na mesma data do presente instrumento (doravante denominado "CCM"), apenso ao presente como Anexo I, o qual, por esta referência, é parte integrante deste. Para o cumprimento dessa venda a UBS Global cede neste ato à BCB todo seu direito, título e interesse no CCM "

12. Assim temos que a administração da área de destocagem é feita em nome da UBS por serem os hortos pertencentes à UBS, haja vista ter sido a promessa de

compra e venda ter sido feita pela Requerente em relação exclusiva à Toras Classe A e não aos hortos

13. O fato de a Recorrente não cobrar da UBS pela administração da área de destocagem se deu única e exclusivamente em decorrência do acordo firmado que garantiu a venda das Toras Classe A da UBS para a Recorrente com preço diferenciado, a saber: US$ 24,55 por metro cúbico em escala cilíndrica.

14. Assim, não resta dúvida quanto ao direito ao crédito de PIS incidente sobre as aquisições de Toras Classe A destinadas à fabricação de lâminas e compensados produzidos, quase que em sua totalidade com destino à exportação.

Dos créditos Glosados

15. Como resultado da operação acima descrita, a Recorrente apurou créditos de PIS no período de abril a junho de 2006.

23. Também vale destacar que as receitas decorrentes da venda de polpa de madeira à Klabin pertencem totalmente à UBS, devendo a Recorrente, como administradora dos hortos, repassar à UBS tais valores. É o que consta ao final da cláusula 1 do contrato de destocagem a seguir transcrita:

"Não obstante o acima, a UBS Global reserva para si e exclui dessa cessão o direito a toda a receita gerada pela venda de Madeira para Massa (leia-se polpa de madeira) da área de destocagem para a Riocell de acordo com o CCM

24. Assim temos demonstrada a total incoerência da alegação fiscal, pois se fossem os hortos de propriedade da Recorrente, porquê esta teria de repassar as receitas para a UBS?

34. Assim, o simples fato de a Requerente emitir notas fiscais de transferência de mercadorias de um estabelecimento seu a outro em nada afeta o seu direito ao crédito de PIS decorrente da aquisição de Toras Classe A da UBS.

35. Por outro lado, o fato de a UBS não emitir nota fiscal relativamente à venda das Toras Classe A para a Requerente em nada compromete a apropriação de créditos de PIS, pois, em nenhum dispositivo legal, a legislação vigente condiciona a apropriação do crédito à emissão de notas fiscais, mas sim à aquisição de produtos utilizados como insumos na produção de bens.

36. Nesse mesmo passo, temos que a UBS não precisava emitir documento fiscal para respaldar a transferência física das Toras Classe A para a Requerente, pois, ainda que não tivesse a propriedade, tinha a posse dos hortos para a realização das atividades de gerenciamento assumidas no contrato de destocagem

37. De qualquer sorte, ainda que fosse exigida a emissão de nota fiscal pela UBS relativa à venda de Toras Classe A à Recorrente, tal exigência seria por outros motivos que não relacionados à apropriação de créditos de PIS, sendo que o descumprimento dessa obrigação pela UBS não afeta nem poderia afetar o direito aos créditos da Recorrente, haja vista não haver previsão legal que condicione os créditos de PIS à emissão de documento fiscal, mas sim à aquisição de bens utilizados na produção de bens.

Da Cessão dos Créditos de ICMS

38. A Recorrente, em decorrência de sua atividade exportadora, é imune ao ICMS, conforme disposto no art. 155, § 2º, X, a da CF/88. Assim, a receita

decorrente da cessão dos créditos de ICMS auferidos nas operações de exportação não podem ser alcançados pela tributação das contribuições ao PIS e COFINS

39 Ademais, temos a cessão de créditos de ICMS acumulados na realização de operações de exportação como forma legitima de ressarcimento dos custos destas operações comerciais, configurando em verdadeiras receitas de exportação que fogem da incidência do PIS e da COFINS nos termos das leis 10 637/02 e 10.833/03

40. Corroborando esse entendimento temos ainda a melhor jurisprudência, a saber:

"DIREITO TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO *DO PIS E DA COFINS DO VALOR RELATIVO AOS CRÉDITOS DO ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS*

1. O crédito de ICMS em decorrência de produtos exportados não é considerado para o efeito de base de cálculo do PIS e da COFINS Igualmente, o desdobramento ou destino econômico desse crédito, por simetria lógica, com o intuito de pagar fornecedores, ou com a finalidade de compensação de tributos, sem que haja evidente alteração patrimonial da empresa exportadora, não deve ser considerado para a incidência tributária dessas contribuições, sob pena de macular a essência ontológica do instituto, obstando a própria atividade finalistica do texto constitucional.

2. Apelação e remessa oficial impro vidas. (Apelação em MS n.° 200571080107748, Primeira Turma do TRF 4, Rel. Dês Álvaro Eduardo Junqueira, julgado em 12/06/2007)"

41. Assim, figura-se completamente descabida a intenção fiscal de glosar os créditos de PIS da Recorrente em decorrência da exclusão do ICMS cedido da sua base de cálculo."

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

CRÉDITOS DE PIS NÃO CUMULATIVO DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS RURAIS DESTINADOS À FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À VENDA.

Devem ser admitidos os créditos de PIS não-cumulativo, decorrentes da aquisição de toras de madeira, destinadas à fabricação de produtos destinados à venda, comprovado através de acordo contratual firmado entre a recorrente e outras empresas exploradoras da floresta.

A alegação de que a Recorrente era de fato a proprietária do imóvel, não afasta o direito ao creditamento, porquanto a transação excepcionou o uso e exploração das florestas.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE EXPORTAÇÕES. NÃO INCIDÊNCIA.

Mesmo na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da Cofins não deve compor a base de cálculo dessas contribuições à cessão de créditos de ICMS,

por não se caracterizar como receita da pessoa jurídica, tratando-se de mera mutação patrimonial.

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de recurso da empresa Boise Cascade do Brasil Ltda (atual Aracruz Riograndense Ltda), em face do acórdão que julgou improcedente o pedido de restituição de créditos de PIS/PASEP não-cumulativo do período de apuração de 01/04/2006 a 30/06/2006, decorrente da operação em que a empresa Klabin Riocell cedeu direitos de uso e exploração de área florestal para a empresa UBS atualmente Florestal Guaíba Ltda., em 21/02/2001, com vigência até 31/12/2014, no valor de US$ 32.000.000,00, tendo sido estes cedidos integralmente, na mesma data, para o contribuinte (Boise Cascade do Brasil Ltda, atual Aracruz Riograndense Ltda), ora Recorrente.

Em outros contratos correlatos e intrinsecamente relacionados à transação retrocitada, sendo feitos na mesma data (21/02/2001), ficou estabelecido como seriam feitos a administração e o uso da área florestal e da extração da madeira, sendo que o contribuinte se comprometeu a pagar a UBS Global, atualmente Florestal Guaíba Ltda, a quantia de US$ 24,55 por metro cúbico de toras classe "A" colhidas e processadas pela fábrica (da Boise Cascade do Brasil Ltda, atual Aracruz Riograndense Ltda), dentro do volume anual programado do plano de colheita, que deveria ser pago, independente do contribuinte conseguir ou não fazer a colheita na quantidade estipulada.

Ato contínuo, em 23/02/2001, a empresa Klabin Riocell vendeu ao contribuinte (Boise Cascade do Brasil Ltda, atual Aracruz Riograndense Ltda) imóveis onde estavam áreas florestais, exceto o uso e exploração das florestas, anteriormente cedidas à empresa UBS Global, atualmente Florestal Guaíba Ltda, que havia repassado a cessão, de forma integral ao contribuinte (Boise Cascade do Brasil Ltda, atual Aracruz Riograndense Ltda).

Desta forma, a contribuinte (Boise Cascade do Brasil Ltda, atual Aracruz Riograndense Ltda) adquiriu, de forma direta da empresa Klabin Riocell, a terra nua de imóveis onde estão florestas cedidas à UBS Global, atualmente Florestal Guaíba Ltda, e, de forma indireta da empresa Klabin Riocell, o uso e exploração das florestas.

A decisão recorrida cita o Parecer Normativo CST nº 108, de 31 de dezembro de 1978, que discorre sobre o Imobilizado e explicita em que contas se classificam as reservas florestais:

> *"IMOBILIZADO*
>
> *8 No que tange ao imobilizado, a Lei nº 6.404/76 restringiu o seu alcance a "os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial" (art. 179 , inciso IV) Portanto, o que caracteriza o imobilizado é a finalidade da aplicação, isto é, ser o bem ou o direito destinado à exploração do objeto social e à manutenção da atividade da companhia, pode englobar, pois, tanto bens corpóreos (máquinas, equipamentos, móveis, etc.), como bens incorpóreos, tais como*

os direitos sobre patentes, fórmulas e processos de fabricação, marcas, ponto comercial e outros direitos de idêntica natureza Da mesma forma, poder-se-ia concluir que os adiantamentos feitos a fornecedores de máquinas, equipamentos e outros bens que se destinem à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da companhia, constituem direitos exercidos com tal finalidade, classificáveis, portanto no imobilizado No entanto, é admissível o registro, a critério exclusivo da pessoa jurídica, no ativo circulante ou no realizável a longo prazo, quando efetuado de acordo com princípios contábeis recomendados para cada caso específico

As cauções feitas para execução de contrato ou participação em concorrência, e os depósitos compulsórios, como os vinculados à importação (art 1 0 do Decreto-lei n° 1 427/75), serão incluídos, conforme o caso, no ativo circulante ou no realizável a longo prazo. Se, porém, a caução for efetuada com direitos já registrados no ativo permanente, prevalecerá esta última classificação.

8 1 - Relativamente às aplicações em florestamento ou reflorestamento, a Lei n° 6 404/76 e o Decreto-lei n° 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) no 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. (g n)" (grifos acrescidos)

Assim sendo, a decisão recorrida concluiu pela improcedência do pleito da Recorrente, pelo fato desta ter escriturado, equivocadamente, como compra de matéria-prima os pagamentos que realizava à empresa UBS Global, atualmente Florestal Guaíba Ltda, **quando na realidade eram pagamentos pela cessão do uso e exploração de florestas,** anteriormente cedidas (21/02/2001) e que deviam estar contabilizadas no ativo imobilizado e sofre amortização, não se pode conceder créditos ao contribuinte, visto que não estão corretamente contabilizados e escriturados, sendo obrigação do contribuinte sua fidedignidade, concluindo "***pela inexistência de transação de compra e venda de matéria-prima (madeira), mas sim de amortização de direitos de uso e exploração de recursos florestais, evidenciada pela existência de nota fiscal de transferência da madeira da área florestal para a industrialização pelo contribuinte com o CNPJ do contribuinte***".

O acórdão recorrido acusa a contribuinte (Boise Cascade do Brasil Ltda, atual Aracruz Riograndense Ltda) de ter adquirido, de forma direta da empresa Klabin Riocell, a terra nua de imóveis onde estão florestas cedidas à UBS Global, atualmente Florestal Guaíba Ltda, e, de forma indireta da empresa Klabin Riocell, o uso e exploração das florestas, ou seja, que na verdade não houve transação de compra e venda de matéria-prima (madeira).

Entretanto, não vejo como prosperar o acórdão recorrido, pois, as toras de madeira são extraídas das florestas — hortos — pertencentes à UBS, adquiridos da Klabin, propriedade essa que é reconhecida pela própria UBS, conforme se verifica da declaração acostada no presente processo — (doc. 08 da manifestação).

Por outro lado, a cessão de direitos a que se referiu a fiscalização não consistiu na alienação de domínio das florestas que a UBS adquiriu da Klabin, mas dos atos necessários ao cultivo dessas florestas, de tal forma que elas possam dar origem às Toras Classe A, cuja aquisição se comprometeu a Requerente.

De acordo com a cláusula 1 do Contrato de destocagem, a qual estabelece claramente uma obrigação de compra para a Recorrente e outra de venda para a UBS de Toras Classe A colhidas, não se confundem com as florestas de onde têm origem. Como conseqüência da referida venda, a Recorrente assumiu todas as obrigações impostas à UBS no contrato de compra de madeira firmado por UBS e Klabin.

Também vale destacar que as receitas decorrentes da venda de polpa de madeira à Klabin pertencem totalmente à UBS, devendo a Recorrente, como administradora dos hortos, repassar à UBS tais valores. É o que consta ao final da cláusula 1 do contrato de destocagem a seguir transcrita:

> *"Não obstante o acima, a UBS Global reserva para si e exclui dessa cessão o direito a toda a receita gerada pela venda de Madeira para Massa (leia-se polpa de madeira) da área de destocagem para a Riocell de acordo com o CCM "*

Ademais, a emissão de notas fiscais de transferência por parte da Recorrente, não serve para ela se credite do PIS, servindo, única e exclusivamente para que a Recorrente promova a regular transferência de estoques, de um estabelecimento seu para outro, bem como o transporte dessas mercadorias, conforme prevê a legislação estadual.

Por outro lado, o fato de a UBS não emitir nota fiscal relativamente à venda das Toras Classe A para a Requerente em nada compromete a apropriação de créditos de PIS, pois, em nenhum dispositivo legal, a legislação vigente condiciona a apropriação do crédito à emissão de notas fiscais, mas sim à aquisição de produtos utilizados como insumos na produção de bens.

Assim sendo, comprovado que a recorrente adquiriu matéria prima utilizado como insumo na produção/fabricação de produtos destinado à venda, caracterizado está a tipificação prevista no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, estando a mesma autorizada a descontar os referidos créditos.

Em relação à incidência de PIS/COFINS (não-cumulativos) sobre a cessão de créditos de ICMS (mesmo antes da edição dos arts. 7º, 8º e 9º, da MP 451, de 2008), cumpre esclarecer que de acordo com o art. 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal, o mesmo não

incidirá sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior, sendo assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores.

Nesse sentido a Lei Complementar nº 87, 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), ao dispor sobre o ICMS, possibilitou às empresas exportadoras a possibilidade de transferências dos créditos excedentes de ICMS para outros contribuintes, nos seguintes termos:

> *"Art 24 A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo*
>
> *I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso,*
>
> *II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;*
>
> *III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte*
>
> *Art 25 Para efeito de aplicação do disposto no art 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*
>
> *§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento.*
>
> *I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;*
>
> *II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito*
>
> *§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que*
>
> *I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado,*
>
> *II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado "*

A despeito da lei dispor sobre base de cálculo do PIS e Cofins não-cumulativa, como sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e da superveniência legislativa que resultou na exclusão da base de cálculo da referida contribuição as transferências onerosas de créditos de ICMS originados de operações de exportação, a que se referem a Lei Complementar nº 87, de 1996, tudo indica que os referidos créditos não

devem integrar a base de cálculo da Cofins, vez que na referida sistemática, por definição da própria Lei nº 10.833, de 2003, os créditos nela previstos não constituem receita bruta da pessoa jurídica.

Nesse sentido peço vênia para transcrever a ementa do acórdão nº 201-79.961, de relatoria do ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, citado pela recorrente em alguns de seus recursos, julgado na sessão de 24/01/2007, no qual se discutiu exatamente o mesmo assunto, qual seja, a não incidência de PIS e Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, na sistemática não-cumulativa, tem a seguinte redação:

> *"COFINS ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.*
>
> *Não há incidência de PIS e de Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial."*
>
> *RESSARCIMENTO CORREÇÃO MONETÁRIA SELIC.*
>
> *Por falta de previsão legal, é incabível a incidência de correção monetária eiou juros sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos de Cotins nãocumulativa*
>
> ***Recurso provido em parte."***

A propósito, transcrevo, por pertinente, o seguinte excerto extraído do voto proferido pelo Juiz Federal Leandro Paulsen, do TRF/4ª Região, por ocasião do julgamento do Agravo de Instrumento n.º 2006.04.00.014611-2/RS, em 29-08-2006:

> "Efetivamente, o entendimento do Fisco, no sentido de que o crédito de ICMS seria passível de tributação a título de PIS e COFINS restringe indevidamente o alcance da imunidade expressamente assegurado aos exportadores pelo art. 155, § 2º, X , "a", da CRFB/88
>
> Mas não é só este óbice à incidência.
>
> Nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação. Isso porque a receita, na norma concessiva de competência tributária, denota uma revelação de riqueza. É preciso considerar a receita sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva.
>
> Veja-se a lição de JOSÉ ANTÔNIO MINATEL:
>
> "... há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário. [...] Equivoca-se a administração pública na tentativa de tributar a receita segundo os mesmos critérios que determinam o seu registro contábil para a tributação do lucro." (MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP, 2005, p. 244 e 258)
>
> Os créditos de ICMS ou mesmo os valores correspondentes à sua transferência a terceiros não constituem receita tributável, reveladora de riqueza e, portanto, de capacidade contributiva. Cuida-se de mero ressarcimento ou compensação por custo tributário suportado pelo exportador enquanto contribuinte

de fato. O direito à manutenção do crédito vem minimizar os efeitos econômicos da sua incidência, fazendo com que o exportador que suportou o ônus tributário seja ressarcido quanto a tal custo. Não se cuida, pois, de receita no sentido a que se possa atribuir ao art. 195, I, a, da CF. Neste sentido, aliás, cabe transcrever novamente a obra já referida:

"Em qualquer hipótese, tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua recuperação econômica em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, não ostenta qualidade para ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o atributo da disponibilidade de riqueza nova. A recuperação de custo ou de despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial... [...] A recuperação de um valor anteriormente registrado como encargo tributário não tem o condão de transformá-lo automaticamente de despesa em receita, ainda que a forma adotada para sua escrituração em conta credora possa contribuir para a configuração de aumento do resultado do exercício da pessoa jurídica no momento da recuperação, efeito que, de concreto, traduz o retorno ao status quo ante, não reunindo condições de materializar ingresso de elemento novo que se qualifique no conceito de receita. [...] ... se o tributo a ser ressarcido incidiu em etapa econômica do processo produtivo e foi suportado como parte integrante do preço de insumos adquiridos pela empresa, o crédito assim concedido tem função de minimizar os custos de fabricação de produtos em razão de determinada política governamental. Dessa forma, tem nítida natureza de recuperação de custos..., pelo que o valor do ressarcimento do tributo embutido no preço, ou do correspondente direito escriturado como crédito, melhor evidencia a sua índole se contabilizado em conta redutora dos próprios custos, jamais de conta de receita, por faltar-lhe os predicados para tal configuração. [...] 32. Não se qualifica como receita o ingresso financeiro que tem como causa o ressarcimento, ou recuperação de despesas e de custo anteriormente suportado pela pessoa jurídica, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial. Equipara-se aos efeitos da indenização e, portanto, não ostenta qualidade para que possa ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o animus para obtenção de disponibilidade de nova riqueza. 33. A recuperação de tributo, anteriormente registrado como encargo, não tem o condão de transformá-lo automaticamente de despesa em receita." (MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP, 2005, p. 218/219, 222, 224 e 259)

Impende que se atende, ainda, para o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos concedidos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada e violadora da forma federativa de estado, bem como contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos."

Ademais disto, tributar cessão de créditos de ICMS originados de operações de exportação, seria o mesmo que tributar as receitas decorrentes de exportações, o que é vedado pelo ordenamento constitucional e infra-constitucional, conforme concluiu a Segunda Turma do colendo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *in verbis*:

> ***"EMENTA:*** *TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. I. A inclusão dos valores provenientes da transferência de saldo credor do ICMS, obtido em razão do benefício fiscal concedido*

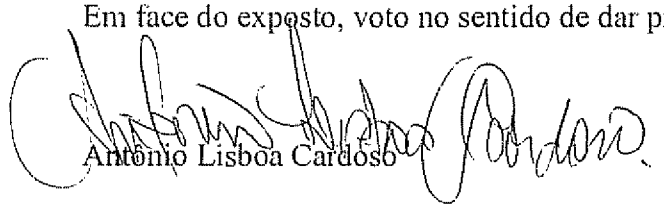
> *às empresas exportadoras, a fornecedores ou terceiros, na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, consoante entendimento manifestado pelo Fisco, ofende a regra de imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, da Constituição Federal e regulamentada pelo art. 25, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar n.º 87/96, o princípio federativo e o da proibição do bis in idem. Precedentes desta Corte. 2. Por operação de exportação deve-se entender não só o produto da venda realizada ao exterior, mas toda a receita ou resultado decorrente do complexo mecanismo de exportação, inclusive aquela decorrente da transferência dos eventuais créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores. 3. Sentença mantida. (TRF4, APELREEX 0008666-76.2008.404.7108, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 02/06/2010)".*

No mesmo sentido, em caso similar, merece ser destacado ainda, o seguinte fundamento adotado pelo voto condutor do REsp nº 1.025.833, de relatoria do Exmo. Sr. Ministro Francisco Falcão, julgado pela 1ª Turma do E. STJ, na sessão de 6/11/2008 (DJ: 17/11/2008), nos seguintes termos:

> *"Destaco, ainda, trecho do voto proferido no acórdão recorrido, cujo fundamento adoto como razão de decidir, litteris: "Mesmo a redação das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não produz o efeito de transmutar em receita aquilo que seja mero ressarcimento de despesa anterior (tributo pago), concedida na forma de crédito fiscal escriturável. O oposto resultaria no total desprezo pela própria natureza das verbas constantes na escrituração contábil, e a desvinculação da realidade não é opção conferida ao legislador. Este raciocínio não é desconhecido da própria lei tributária, que o acolhe ao estabelecer a necessidade de respeito a definições, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizadas pelo legislador tributário" (grifos acrescidos)*

Portanto, tributar cessão de créditos de ICMS originados de operações de exportação, seria o mesmo que tributar as receitas decorrentes de exportações, o que é vedado pelo ordenamento constitucional e infra-constitucional, conforme concluíram os arestos acima citados.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.



Antônio Lisboa Cardoso

Voto Vencedor

Conselheiro José Adão Vitorino de Morais, Redator Designado

Discordo do Ilustre Relator quanto ao direito de a recorrente se creditar da contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa sobre aquisições de insumos não-onerados por essa contribuição, adquiridos de não-contribuinte, produtor rural, e à exclusão das receitas decorrentes de cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros da base de cálculo dessa contribuição.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu o regime com incidência não-cumulativa para o PIS, assim dispõe, *in verbis*:

> *"Art. 1º. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*
>
> *§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*
>
> *§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*
>
> *(.).*
>
> *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> *(.)*
>
> *II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87 03 e 87 04 da TIPI;*
>
> *(.)*
>
> ***§ 2º Não dará direito a crédito o valor:***
>
> *(.)*
>
> *II - da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**, 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. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º."*

Ora, conforme se verifica destes dispositivos legais, as aquisições de bens não-sujeitos ao pagamento do PIS, utilizados como insumos na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, não geram créditos passíveis de descontos da contribuição apurada e devida mensalmente.

O regime da não-cumulatividade da contribuição para o PIS tem como objetivo eliminar o pagamento de contribuição sobre contribuição, permitindo ao contribuinte se creditar do valor pago a título dessa contribuição nas aquisições de bens para revendas e/ ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de outros bens ou produtos destinados à venda para descontá-lo da contribuição devida e apurada sobre os bens revendidos ou fabricados e vendidos.

Se não houve pagamento da contribuição na aquisição dos bens, não há que se falar em créditos porque não ocorrerá a cumulatividade de pagamento de contribuição sobre contribuição.

Já em relação à exclusão da base de cálculo da contribuição das receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros, no regime de incidência não-cumulativa, tais receitas integram a base de calculo da contribuição para o PIS, conforme estabelece o art. 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, citados e transcritos anteriormente.

Também de acordo com o § 3º do art. 1º daquela lei, as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos para terceiros, para os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2008, não estavam elencadas dentre aquelas passíveis de dedução da base de cálculo da contribuição para o PIS. A exclusão de tais receitas da base de cálculo dessa contribuição somente foi permitida a partir da decretação pelo Congresso Nacional e sanção do Presidente da República da Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009, art. 16 que deu nova redação ao § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, com a inclusão do inciso VII naquele parágrafo, com produção de efeitos a partir de 1º janeiro de 2009, assim dispondo, *in verbis*:

> *"Art. 16. Os arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação*
>
> *"Art. 1º* . . . . . .
>
> . . . . . .
>
> *§ 3º* . . . . . .
>
> . . . . . .
>
> *VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996."* (NR)(Produção de efeitos).
>
> *Art. 33. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos*
>
> *I - a partir de 1º de janeiro de 2009, em relação ao disposto*

( );

c) no art. 16, relativamente ao inciso VII do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

( )"

Assim, de conformidade com os dispositivos legais citados e transcritos, as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros até 31 de dezembro de 2008 integravam a base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa.

Como o ressarcimento pleiteado decorreu exclusivamente da dedução indevida de créditos sobre aquisições de insumos não-onerados pelo PIS e da indevida exclusão das receitas de cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros da base de cálculo dessa contribuição, não há que se falar em deferimento do valor pleiteado.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, nego provimento ao recurso voluntário.

José Adão Vitorino de Morais